



**Universidad Central de Venezuela**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas**  
**Centro de Estudios de Postgrado**  
**Especialización en Derecho Tributario**

***EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD LUCRATIVA EN EL IMPUESTO SOBRE  
ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE  
ÍNDOLE SIMILAR  
(APROXIMACIÓN A LA NOCIÓN DE RENTAS PASIVAS)***

(The Concept of Lucrative Activity in the Municipal Business Tax. Approach to the Passive  
Income Notion)

(Proyecto de Trabajo Especial que será presentado a los fines de optar por el Título de  
Especialista en Derecho Tributario)

**Autor:** Joaquín Eduardo Dongoroz Porras

CI: 17.144.513

**Tutor:** Héctor E. Rangel Urdaneta

**Caracas, 2014**

## **Resumen**

Español:

El artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, como el ejercicio habitual, en la jurisdicción de un Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente. Esa “actividad lucrativa” a la que se refiere la norma, se traduce en una actividad (i) comercial, (ii) industrial o (iii) de servicios, de acuerdo con el artículo 209 de la mencionada Ley. Es justamente la noción de actividad lucrativa, en sus tres variantes antes enunciadas, sobre la que consideramos que actualmente no existe total claridad en cuanto al límite de cada uno de esos conceptos, aplicados a la multiplicidad de operaciones que existen en la práctica. El interés en darle la mayor precisión posible a los conceptos en referencia, deviene porque, en la práctica, se presentan infinidad de controversias entre la Administración y los particulares, sobre qué tipo de operaciones entran dentro de la definición de actividad comercial, industrial o de servicios, y cuales no forman parte de los mencionados conceptos. Justamente, las operaciones que no son susceptibles de encuadrarse en los términos antes señalados, son las que constituirán “rentas pasivas” o, lo es lo mismo, operaciones económicas no sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, por no constituir “actividades lucrativas” en los términos de la Ley, sino ingresos producto de una conducta pasiva del sujeto como consecuencia de una relación jurídica.

Inglés:

Article 205 of the Organic Law of the Municipal Public Power defines the taxable transactions of the municipal business tax. The taxable transactions are the regular exercise, in the municipal jurisdiction, of any independent lucrative activity. This lucrative activity includes (i) business activities, (ii) industrial activities or (iii) services activities, in accordance with Article 209 of the Law. It is precisely the notion of lucrative activity, in its three variants before identified, on which we believe that there is currently no full clarity about the limits of each of these concepts, applied to the

multiplicity of operations that exist in practice. The interest in giving precision to the lucrative activities notion is because, in practice, such concepts cause numerous disputes between the Tax Administration and the taxpayers. The disputes refer to what kind of operations fall within the definition of business, industry or services, and which activity is not part of such concepts. Precisely, operations that do not qualify into the aforementioned concepts, constitute passive income or business transactions that are not subject to the municipal business tax. The reason for this is that they do not qualify as lucrative activities under the terms of the Law; instead, they qualify as revenue product of a passive behaviour of the taxpayer derived from a legal relationship.

Palabras Claves:

Impuesto, Actividades Económicas, Comercio, Industria, Servicios, Rentas Pasivas, Acción, Capacidad contributiva.

Tax, Activity, Business Activity, Industry, Services, Passive Income, Action, Tax availability.

## Índice General

Introducción.....	6
I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA .....	10
II. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA .....	14
III. OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	15
3.1. GENERAL.....	15
3.2. ESPECÍFICOS.....	15
IV. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
CAPÍTULO I.....	17
1. Interpretación de las normas Jurídicas.....	17
1.1. Concepto.....	17
1.2. Métodos de interpretación jurídica.....	18
2. Interpretación jurídica e interpretación económica.....	23
3. Principios Constitucionales de la tributación.....	25
3.1. Principio de legalidad:.....	26
3.2. Principio de Capacidad Contributiva. ....	28
CAPITULO II .....	32
1. Historia del Impuesto sobre Actividades Económicas. ....	32
2. Naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas. ....	42
CAPITULO III .....	57
1. El concepto de Actividad e Inactividad. ....	57
2. Obligaciones positivas y negativas. ....	59
3. El Hecho Imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.....	61
3.1. Elemento Objetivo.....	64
3.2. Elemento Subjetivo. ....	69
3.3. Elemento Espacial.....	72
3.4. Elemento Temporal.....	78

4. Análisis del concepto de actividad lucrativa (elemento material del hecho imponible).	79
4.1. Actividad Comercial.	79
CAPÍTULO IV	100
1. El contrato de Arrendamiento y el derecho real limitado de usufructo.	100
1.1. Concepto de Arrendamiento y características.	100
1.2. Concepto del derecho real limitado de usufructo.	101
1.3. Naturaleza del canon de arrendamiento y de la contraprestación derivada del derecho real limitado de usufructo (frutos civiles o rentas pasivas).	102
1.4. Consecuencias en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas.	104
2. El Mutuo o Préstamo de Consumo a título oneroso.	105
2.1. Concepto y características.	105
2.2. Consecuencias en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas.	109
3. Dividendos pagados a los accionistas de una compañía anónima.	113
CONCLUSIONES	116
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	124

## Introducción

Pretender realizar el análisis<sup>1</sup> jurídico de una norma o un conjunto de normas en particular, supone -en nuestro entender- concebir el Derecho como un todo, en el cual cada una de sus ramas opera articuladamente para formar ese sistema que persigue un fin o una serie de fines<sup>2</sup> determinados.

Si bien lo anterior pareciera un enunciado utópico, tomando en consideración que muchas veces nuestro ordenamiento jurídico puede ser desordenado, sin mucho complemento entre las diversas áreas que lo integran, consideramos que, justamente, la misión del intérprete es darle forma y coherencia a ese conjunto de normas.

En esa tónica, estimamos que si bien la ciencia jurídica ha dividido el mismo en parcelas del conocimiento, con el fundamento de que cada rama tiene su autonomía (didáctica, estructural y dogmática), el Derecho es uno solo, esto es, una unidad que debe ser analizada y observada en todas sus aristas a fin de dar una correcta interpretación de su contenido y aplicación a un caso concreto. Con mayor precisión OSVALDO SOLER<sup>3</sup> nos indica que:

“La respuesta a las necesidades públicas no debe buscarse, pues, en la inobservancia de los valores de la universalidad y unidad, sino en una detallada y meticulosa descripción de los actos jurídicos sometidos a la potestad tributaria del Estado, los que, al estar definidos por la rama específica del derecho que los ha receptado, facilita la labor del intérprete, ya que para aprehender su naturaleza bastará acudir a las conceptualizaciones con las que esa rama específica los ha definido. Téngase presente, por ejemplo, la definición que sobre la “venta” realiza el artículo 2º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en cuya conceptualización se aparta totalmente

---

<sup>1</sup> Entendida la voz *análisis* según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua " **1. m.** Distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos. (...)". Consultado en <http://www.rae.es/>

<sup>2</sup> Entendidos como los valores tutelados por un ordenamiento jurídico en particular.

<sup>3</sup> Soler H, Osvaldo. *Derecho Tributario. Económico - Constitucional – Sustancial Administrativo – Penal*. Editorial La Ley, Segunda Edición, Argentina, p. 73.

del concepto que de la misma se tiene en el derecho privado subsistiendo, entonces, dos diferentes definiciones para un mismo hecho jurídico que, si bien regulan relaciones jurídicas de dos campos distintos (el de las relaciones privadas y el tributario) dan lugar a que se configure una verdadera incongruencia jurídica.”

Así, en la opinión de la mayoría de los autores si el legislador adopta un determinado criterio plasmado en una norma positiva, concluye el intérprete que dicho criterio, al estar consagrado en la ley, condiciona la opinión científica. Esto tal como ocurre con el concepto de venta del Impuesto al Valor Agregado –que tal como en la legislación Argentina- que difiere de la definición prevista en el Código Civil. Por ello, prescindimos de la norma positiva tal cual es y nos instalamos en el plano teórico del *deber ser*, procurando indagar con criterio lógico jurídico no sometido a influencias que condicionen el resultado del análisis.<sup>4</sup>

De manera que, tal como indica OSVALDO SOLER, “(...) la universalidad y unidad del derecho exige al legislador el puntilloso respecto a la coherencia, la que se hará patente en tanto se eviten las conceptualizaciones múltiples sobre un mismo instituto jurídico. Conforme a ello, no existe la más de las veces razones prácticas que impongan la necesidad de definir de diferente manera un mismo instituto jurídico, pues al así hacerlo sin utilidad manifiesta, se desvirtúa la unidad que debe campea en el derecho.”<sup>5</sup>

En la actualidad, el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (en adelante “Impuesto sobre Actividades Económicas”) está representado por un hecho imponible definido, en términos generales, por el ejercicio habitual de una *actividad lucrativa* en forma independiente y a título oneroso, en el territorio de un Municipio.

---

<sup>4</sup> Idem, p.72.

<sup>5</sup> Ídem, p.72.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de aplicación preferente sobre las Ordenanzas Municipales, define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, de la siguiente forma:

“**Artículo 205.** El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el **ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables. (...)**”

Esa *actividad lucrativa* a la que se refiere la norma, se traduce en una actividad (i) comercial, (ii) industrial o (iii) de servicios<sup>6</sup>, definidos estos, según el artículo 209 de la mencionada Ley de la siguiente forma:

“**Artículo 209.** 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 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

---

<sup>6</sup> Estos deben ser servicios de contenido mercantil, de acuerdo a lo que ha establecido el Tribunal Supremo de Justicia en sentencia recaída en el caso: *TECNOCONSULT INGENIEROS CONSULTORES, C.A. vs. MUNICIPIO BOLÍVAR DEL ESTADO ANZOÁTEGUI*. El criterio anterior fue reiterado en sentencia del 7 de agosto de 1998 emanada del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, recaída en el caso: *MANTESA INGENIERÍA Y GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS, S.A. vs. ALCALDÍA DEL MUNICIPIO LOS TEQUES DEL ESTADO FALCÓN*. Consultadas en Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Tomo II, Colección de Jurisprudencia N° 6. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997. Pág. 247.

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.”

Es justamente la noción de actividad lucrativa en sus tres variantes antes enunciadas, que consideramos que debe concentrarse nuestro análisis, y sobre los cuales actualmente no existe total claridad sobre el límite de cada uno de esos conceptos, aplicados a la multiplicidad de operaciones que existen en la práctica y que están reguladas por otras áreas del Derecho.

Así las cosas, por ejemplo, pareciera estar más o menos claro, que una persona con una tienda en un centro comercial, que se dedique habitualmente a vender zapatos, constituye una *actividad lucrativa*, particularmente dentro de la acepción *comercial*, gravable con el Impuesto sobre Actividades Económicas. En igual sentido, imaginemos un concesionario de vehículos que actúa como intermediario de una ensambladora, caso en el cual esta pudiera ser calificada como una “actividad lucrativa”, pero a título de “servicios”, gravable con el mencionado impuesto.

Sin embargo, creemos que las cosas se complican cuando pensamos en personas que perciben ingresos en forma habitual, como consecuencia de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, usufructo, uso, préstamos (mutuo) con intereses, dividendos. En todos esos casos, consideramos que existen argumentos para considerar que tales operaciones no encuadren dentro de la noción de actividad lucrativa, en cualquiera de sus tres vertientes (comercial, industrial o de servicios) y por consiguiente representan casos de no sujeción al impuesto por ser *Rentas Pasivas*, por las razones que explicaremos con el mayor detalle posible a continuación.

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (en adelante “Impuesto sobre Actividades Económicas”) es un tributo, que si bien sus antecedentes históricos en Venezuela se remontan al siglo XIX, la claridad sobre los conceptos que integran el hecho imponible que lo define siguen en entredicho. En efecto, la aplicación de este impuesto, en la práctica, causa un sin fin de problemas, tanto a los sujetos pasivos a los que está dirigido, como a los sujetos activos titulares de los derechos derivados de la obligación tributaria.

Si nos remontamos a los orígenes de este tributo, la primera vez que en nuestro ordenamiento jurídico se utilizó la palabra “patente”<sup>7</sup>, en alusión a la esfera de facultades de los Municipios, fue en la Constitución Nacional de 1925 en su artículo 18 (3), en el cual se disponía “(...) la de no establecer patentes sobre la agricultura, la cría, ni la pesquería de peces comestibles. Estas industrias no podrán tampoco ser gravadas con patentes nacionales ni de los estados.”

Luego la Constitución Nacional de 1936, dentro de las competencias de los Municipios, simplemente estableció el cobro de “impuestos municipales sobre detalles de comercio y no hablaba de patente”<sup>8</sup>. Posteriormente, en las Constituciones Nacionales de 1947 y 1953 establecieron dentro de las competencias Municipales, las “Patentes sobre la Industria, el Comercio y toda clase de vehículos.”

Por su parte, la Constitución Nacional de 1961, establecía en su artículo 31 que formaban parte de los ingresos de los Municipios “Las patentes sobre industria, comercio y vehículos

---

<sup>7</sup> Véase en este sentido a Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Revista de Derecho Público N° 42. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990, p. 37.

<sup>8</sup> Idem p. 37.

y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos”. De manera que, al menos hasta ese año, lo que constitucionalmente se le atribuía a los Municipios era el derecho al cobro de una “patente”, lo cual pareciera ser diferente a un impuesto en estricto sentido.

En efecto, al menos desde el punto de vista gramatical, la voz “patente” es un “9. f. Documento expedido por la Hacienda pública, que acredita haber satisfecho determinada persona la cantidad que la ley exige para el ejercicio de algunas profesiones o industrias”. Esto implica que, en principio, la tan mencionada patente era un acto administrativo de autorización dictado por un ente público, previa solicitud de los particulares, para el ejercicio de una determinada actividad económica<sup>9</sup>, por lo cual el cobro de dinero para la expedición de la misma, parecía asemejarse más al concepto tradicional de “tasa”<sup>10</sup> en vez de a la noción de “impuesto”<sup>11</sup>.

Frente a esta diatriba, la jurisprudencia fue dándole forma al tributo, en nuestro criterio apartándose a veces del contenido de las disposiciones constitucionales, perfilándolo como un impuesto, denominado Patente de Industria y Comercio, el cual, de acuerdo con el criterio establecido por la antigua Corte Suprema de Justicia en sentencia del 15 de marzo de 1967, “(...) no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre el capital, sino sobre el ejercicio de la industria o del comercio, entendido éste y aquélla en su cabal aceptación económica.”<sup>12</sup>

Con la promulgación de la Ley Orgánica del Régimen Municipal<sup>13</sup> el tema no se aclaró en lo más mínimo. De hecho, dicho cuerpo normativo sólo indicaba en su artículo 88.1 que formaban parte de los ingresos ordinarios de los Municipios “(...) *El producto de los*

---

<sup>9</sup> Es lo que hoy en día conocemos con la Licencia de Actividades Económicas, acto administrativo cuyo objeto es regular el ejercicio lícito de actividades económicas dentro del territorio de un Municipio, bien sea por fines urbanísticos o para tener un control del número de personas y el tipo de actividades que realizan en el territorio

<sup>10</sup> En el entendido de que una tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no

<sup>11</sup> El impuesto es la prestación de dinero regido por derecho público, que se pagan al estado de acuerdo a lo establecido por la ley, con el objetivo de satisfacer las necesidades comunes de todos los ciudadanos.

<sup>12</sup> Romero-Muci, Humberto. *Ob. Cit.*, p. 130.

<sup>13</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 2.297 Extraordinario del 18 de agosto de 1978.

*impuestos y tasas municipales.*” Con el pasar del tiempo el criterio jurisprudencia antes esbozado terminó de darle el carácter de impuesto a la mencionada patente, pero tuvo que pasar largo tiempo, y sólo con cada caso, para que se definiera con más o menos claridad que debía entenderse por el “*ejercicio de la industria o del comercio*”.

Es con la Constitución de 1999, que recoge todo la discusión sobre los años anterior, con la cual se le termina de dar, al menos en una norma, el carácter de impuesto a la llamada “Patente de Industria y Comercio”, diferenciándolo del acto de autorización para el ejercicio de actividades económicas, por lo cual se le dio el nombre de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, cuyo alcance ha sido desarrollado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal<sup>14</sup>.

Esta ley, de aplicación preferente sobre las Ordenanzas Municipales, define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, de la siguiente forma:

“**Artículo 205.** El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el **ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables. (...)**”

Esa “actividad lucrativa” a la que se refiere la norma, se traduce en una actividad (i) comercial, (ii) industrial o (iii) de servicios, definidos estos, según el artículo 209 de la mencionada Ley de la siguiente forma:

“**Artículo 209.** A los efectos de este tributo se considera:

---

<sup>14</sup> Cuya última reforma fue publicada en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.015 del 28 de diciembre de 2010.

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 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.”

Es justamente la noción de actividad lucrativa, en sus tres variantes antes enunciadas, que consideramos que actualmente no existe total claridad sobre el límite de cada uno de esos conceptos, aplicados a la multiplicidad de operaciones que existen en la práctica.

Así las cosas, por ejemplo, pareciera estar más o menos claro, que una persona con una tienda en un centro comercial, que se dedique habitualmente a vender zapatos, constituye una “actividad lucrativa”, particularmente dentro de la acepción “comercial”, gravable con el Impuesto sobre Actividades Económicas. En igual sentido, imaginemos un concesionario de vehículos que actúa como intermediario de una ensambladora, caso en el cual esta pudiera ser calificada como una “actividad lucrativa”, pero a título de “servicios”, gravable con el mencionado impuesto.

Sin embargo, creemos que las cosas se complican cuando pensamos en personas que perciben ingresos en forma habitual, como consecuencia de arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, usufructo, uso, enfiteusis, prestamos (mutuo) con intereses, accesoión, cuentas en participación, contratos de reaseguro, venta de activos por salvamento de siniestros, etc. En todos esos casos, consideramos que existen argumentos para considerar que tales operaciones no encuadren dentro de la noción de actividad lucrativa, en cualquiera de sus tres vertientes (comercial, industrial o de servicios) y por consiguiente representan casos de no sujeción al impuesto por ser “Rentas Pasivas”.

## **II. JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA.**

Nos hemos propuesta analizar el concepto de “actividad lucrativa”<sup>15</sup>, parte esencial del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, a fin de desentrañar su esencia. Particularmente, pretendemos definir el alcance de los términos (i) actividad comercial; (ii) actividad industrial y (iii) actividad de servicios.

El interés en darle la mayor precisión posible a los tres términos antes mencionados (los cuales componen la noción de “actividad lucrativa”), deviene porque, en la práctica, se presentan infinidad de controversias entre la Administración y los particulares, sobre qué tipo de operaciones entran dentro de la definición de actividad comercial, industrial o de servicios, y cuales no forman parte de los mencionados conceptos.

Justamente, las operaciones que no son susceptibles de encuadrarse en los términos antes señalados, son las que constituirán “rentas pasivas” o, lo es lo mismo, operaciones económicas no sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, por no constituir “actividades lucrativas” en los términos de la Ley, sino ingresos producto de una conducta pasiva del sujeto como consecuencia de una relación jurídica.

---

<sup>15</sup> Establecido en el transcrito artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

### **III. OBJETIVOS DEL TRABAJO.**

#### **3.1. GENERAL.**

Analizar la expresión “actividad lucrativa”, a luz de la legislación, doctrina y jurisprudencia, a fin de establecer el alcance de tal expresión y por consiguiente, el alcance del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

#### **3.2. ESPECÍFICOS.**

- Establecer el alcance del Impuesto sobre Actividades Económicas, previsto en el artículo 179 (2) de la Constitución Nacional.
- Definir el término actividad industrial, establecido en el artículo 209 (1) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.
- Definir el término actividad comercial, establecido en el artículo 209 (2) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.
- Definir el término actividad industrial, establecido en el artículo 209 (3) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.
- Establecer las operaciones de contenido económico, que no encuadran en el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, particularmente en la expresión “actividad lucrativa”.

### **IV. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.**

En el desarrollo de la presente investigación utilizaremos el método inductivo-deductivo, de acuerdo con el cual partiremos de algunas hipótesis, las cuales someteremos a

comprobación a través del estudio de la legislación, doctrina y jurisprudencia relativa al tema objeto de estudio.

En ese sentido, en primer lugar, pretendemos hacer una relación histórica del Impuesto sobre Actividades Económicas, para comprender su evolución. En segundo lugar, trataremos de desentrañar la intención del legislador, a fin de establecer el *telos* de las normas objeto de estudio. En tercer lugar, revisaremos la doctrina más calificada, para tratar de comprender los diversos conceptos que abordaremos. Por último, revisaremos la jurisprudencia en torno al tema, a efectos de ver como se han manejado en la práctica, los diversos conceptos que analizaremos.

## CAPÍTULO I

### 1. Interpretación de las normas Jurídicas.

#### 1.1. Concepto.

En términos generales, hablar de interpretación implica tratar de entender el sentido y los alcances de un texto en particular<sup>16</sup>. En el plano jurídico, la interpretación está orientada de desentrañar el significado de un texto compuesto por un entramado de normas jurídicas, vistas como un conjunto que, teóricamente, persiguen un fin determinado que ha fijado el legislador en su sentido más lato.

La teoría de la interpretación jurídica es la parte de la Teoría General del Derecho destinada a *desentrañar el significado* último del contenido de las normas jurídicas, cuando su sentido normativo no queda claro a partir del análisis lógico-jurídico interno de la norma<sup>17</sup>.

Así, recordemos que la tarea de interpretar las normas jurídicas, nace como consecuencia de aplicar las mismas a una situación concreta de hecho; por lo que para aplicar las normas a los hechos, es necesario descubrir los pensamientos que encierran las palabras hasta llegar al objeto (valores protegidos) de la norma o del sistema en su visión global; es a éste proceso al que podemos llamar *interpretación*, donde el intérprete toma el lenguaje (gramática) como punto de partida; sigue hasta el pensamiento y de allí al objeto.

En buena parte de las definiciones que la doctrina ha sostenido sobre la interpretación, se hace, siempre o casi siempre, alusión a la voz *sentido* (de la norma) como aquéllo que se debe encontrar, desentrañar, descubrir o develar a través de la interpretación jurídica. Pero

---

<sup>16</sup> Véase en este sentido <http://www.rae.es/drae/> el cual define la voz interpretar como “*I. tr. Explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto. (...)*”

<sup>17</sup> Véase en este sentido a, Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho)*. Fondo Editorial PUCP. Primera Edición. Lima, Perú. 1984, pp. 40 y ss.

es preciso entender que la referencia a la palabra *sentido* está expresada en su acepción más amplia, esto es, se pretende expresar no simplemente hacia qué extremo dentro de una misma dirección apunta una norma, sino en general cuál es el alcance y el significado cierto y cabal de la norma jurídica.

ANÍBAL TORRES VÁSQUEZ<sup>18</sup> se ha cuestionado sobre “¿Cómo establece el intérprete el sentido de la norma? En primer lugar, la labor del intérprete se dirige a descubrir o develar el sentido inmanente en la norma; en segundo lugar, como por lo general una norma evoca varios sentidos, selecciona o fija el sentido con el cual se obtenga la solución más justa del caso concreto; y, en tercer lugar, si el sentido o sentidos de la norma no se adecuan a la nueva realidad social, el intérprete atribuye a la norma el significado que lo actualiza.”

En fin, dado que las normas positivas y el Derecho vigente en general se expresan y difunden mediante el lenguaje, consideramos que *interpretar* no puede ser otra cosa que reconocer, descubrir, captar o asimilar el auténtico significado, sentido y alcance de la norma jurídica.

## **1.2. Métodos de interpretación jurídica.**

Ahora bien, en el Derecho común existen varios métodos para desentrañar el sentido de ese texto normativo<sup>19</sup>; entre éstos tenemos los métodos clásicos que son: el gramatical, el lógico, el sistemático y el histórico; y, aunado a los mismos, también puede hacerse referencia al método teleológico, que muchos autores consideran dentro del método lógico.

---

<sup>18</sup>Torres Vásquez, Aníbal. *Introducción al Derecho (Teoría General del Derecho)*. Editorial Temis S.A., Segunda Edición. Bogotá, Colombia. 2001, p. 30.

<sup>19</sup>Véase en este sentido el artículo del 4 Código Civil publicado en la Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinario, del 26 de julio de 1982, el cual es del tenor siguiente: “A la Ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras, según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador.

Cuando no hubiere disposición precisa de la Ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del derecho.”

La escuela Exegética tenía un procedimiento de interpretación que, durante su apogeo, llegó a combinar los métodos literal, lógico, sistemático e histórico; también lo hizo el método propuesto por la Escuela Histórica; en clara muestra de que los métodos no se aplican aisladamente por sí solos, sino que se combinan en la tarea por alcanzar la misión de develar el contenido más exacto posible de la norma.

Así, MARIO A. ODERIGO<sup>20</sup> considera que los precitados métodos se derivan de uno sólo: el método Lógico, y nos dice: "Los denominados métodos analógico, sistemático, teleológico e histórico –que frecuentemente han sido exhibidos como independientes del método lógico– no representan otra cosa que variantes o formas de manifestarse este último; porque todos ellos se fundamentan en los enunciados principios de la lógica, y porque desprovisto de aquéllos, el método denominado lógico carece de todo contenido."

Veamos ahora, en forma resumida, algunos de los métodos de interpretación más utilizados:

#### 1.2.1. Método Gramatical.

El método gramatical, también conocido literal, es el más antiguo y es exclusivo de las épocas anteriores a la Revolución Francesa en que existía alguna desconfianza en el trabajo de los jueces, razón por la cual éstos se encontraban obligados a ceñirse al sentido literal de la ley.

---

<sup>20</sup> Oderigo, Mario A. *Lecciones de Derecho Procesal*. Tomo I., Editorial Depalma., Primera Edición, Buenos Aires, Argentina. 1981, p. 100.

Según CLAUDE DU PASQUIER<sup>21</sup>, este método consiste en deducir de las palabras mismas, de su lugar en la frase y de la sintaxis, de la misma puntuación, el sentido exacto del artículo de que se trata.

Este método también ha recibido críticas, como las del mexicano JOSÉ LUIS HERNÁNDEZ RAMÍREZ<sup>22</sup>, quien ha señalado:

"(...) el gramatical (el cual presenta rasgos no sólo de confusión superlativa, sino errores crasos). Quienes hablan de este método de interpretación se olvidan de dos puntos fundamentales: el primero, que las palabras sueltas, aisladas, por sí solas no tienen un sentido preciso e inequívocamente definido, pues éste empiezan a adquirirlo dentro del contexto de la frase; segundo, que ni siquiera la frase tiene una significación determinada por sí propia, ya que su genuina significación la adquiere dentro del contexto real en que es emitida, dentro de los puntos de referencia del contorno o circunstancia, es decir, con referencia al motivo y además también con referencia al propósito."

En síntesis, con las limitaciones que pudiera tener, el Método Gramatical, o Literal, es aquél por el que, mediante su utilización, se persigue descubrir el significado y sentido de la norma a través del estudio y análisis de la letra de su propio texto.

### 1.2.2. Método Lógico.

El Método Lógico es aquél que utiliza los razonamientos de la lógica para alcanzar el verdadero significado de la norma. Este método consiste en la descomposición del pensamiento o las relaciones lógicas que unen sus diversas partes.

---

<sup>21</sup> Du Pasquier, Claude. *Introducción al Derecho*. Editorial Jurídica Portocarrero SRL, Quinta edición, Lima, 1994, p. 50.

<sup>22</sup> Hernández Ramírez, José Luis. *Análisis de la fórmula: interpretación jurídica del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional*. División de Estudios Jurídicos de la Universidad de Guadalajara. Marzo, 1995. Consultado en: [www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero5/interpretacion.htm](http://www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero5/interpretacion.htm).

En la utilización del Método Lógico, dice LUIS DíEZ PICAZO<sup>23</sup>, se habla de la existencia de una serie de reglas como: el argumento (el que puede lo más puede lo menos); (quien no puede lo menos tampoco puede lo más); (la inclusión de un caso supone la exclusión de los demás); (la inclusión de un caso supone también la de un caso similar).

### 1.2.3. Método Sistemático.

El Método Sistemático introduce la idea de que una norma no es un mandato aislado, sino que responde al sistema jurídico normativo orientado hacia un determinado rumbo en el que, conjuntamente con otras normas, se encuentra vigente; que, por tanto, siendo parte de este sistema, y no pudiendo desafinar ni rehuir del mismo, el significado y sentido de la norma jurídica podrá ser obtenido de los principios que inspiran ese sistema; principios y consiguiente significado y sentido que incluso pueden ser advertidos con mayor nitidez del contenido de otras normas del sistema.

### 1.2.4. Método Histórico.

Por el Método Histórico se pretende interpretar la norma recurriendo a sus antecedentes, como las ideas de sus autores al concebir o elaborar los proyectos, los motivos que propiciaron la redacción y emisión de la ley, informes, debates, etc.

Este método consiste en investigar el estado de espíritu en que se encontraban los autores de la ley; los motivos que los han llevado a legislar y cómo se han representado la futura aplicación de los textos elaborados. A este efecto, se examinan los primeros proyectos de la ley que se trata y se les compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el poder legislativo ha precisado o transformado su pensamiento. Son así estudiados las

---

<sup>23</sup> Díez Picazo, Luis. *Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho*. Editorial Ariel, Reimpresión de la primera edición, Madrid, España. 1975.

exposiciones de motivos, los mensajes del poder ejecutivo, las cartas e informes de las comisiones encargadas, debates plenarios y todo aquello que ha precedido a la aplicación de la ley.

Este método debe tenerse en cuenta, para averiguar el sentido de la ley normativamente decisivo y, sobretodo, la intención reguladora del legislador y las decisiones valorativas por él encontradas; así, para conseguir manifiestamente esa intención siguen siendo pauta vinculante para el juez, incluso cuando acomoda la ley a nuevas circunstancias no previstas por el legislador, o cuando la complementa.

#### 1.2.5. Método Teleológico.

Este método en su denominación tiene el prefijo *tele* que significa fin. El Método Teleológico es, entonces, el que pretende llegar a la interpretación de la norma a través del fin de la misma, buscando en su espíritu, cuál es la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico.

Algunos autores entienden que la finalidad de la norma está en su *ratio legis*, es decir, en su razón de ser. Tal es el caso, por ejemplo del Jurista CLAUDE DU PASQUIER quien afirma que "(...) según el punto de vista en que uno se coloque, la *ratio legis* puede ser considerada como el fin realmente querido por el legislador en la época de elaboración de la ley"<sup>24</sup>.

Ahora bien, en atención a los diversos métodos de interpretación antes esbozados, nos adherimos a la Teoría de la Libre Investigación Científica, la cual no niega que la interpretación debe siempre primero buscar la voluntad del legislador, pero, en caso de lagunas en la legislación, el intérprete debe valerse de otras fuentes del derecho, como la costumbre, e incluso en la naturaleza de las cosas.

---

<sup>24</sup> Du Pasquier, Claude. *Introducción al Derecho*. Editorial Jurídica Portocarrero SRL, Quinta edición, Lima, 1994.

En atención a esta teoría, al momento de interpretar una norma o un conjunto de normas, el intérprete debe recurrir en el orden siguiente:

- a) El método gramatical, con el fin de aclarar los textos.
  
- b) Deberá después apelar a la lógica, para buscar el sentido de la ley relacionándola con otras normas dentro de un sistema.
  
- c) Si estos métodos son insuficientes, estudiará los trabajos preparatorios de la ley, informes parlamentarios, notas de los codificadores o autores a la ley subrogada.
  
- d) Siguen a los citados procedimientos, la investigación de otras fuentes formales (la costumbre, la autoridad y la tradición); y,
  
- e) A falta de todo apoyo formal, para llenar las lagunas, queda el mérito de la "libre investigación científica". Se denomina así –libre– porque se encuentra sustraída a toda autoridad positiva y científica porque se apoya en bases objetivas reveladas por la ciencia.

Consideramos que, si bien la mencionada teoría señala que cada uno de los métodos debe emplearse en el orden antes indicada, los diversos métodos de interpretación deben utilizar todos o la mayor cantidad a la vez, en aras de desentrañar, como hemos indicado anteriormente, el real significada de una norma jurídica, o por lo menos el más preciso posible, a efectos de poder aplicarlo a un caso concreto.

## **2. Interpretación jurídica e interpretación económica.**

En el Derecho Tributaria se ha debatido en demasía si las normas deben interpretarse de acuerdo a los postulados antes señalados (interpretación jurídica) o si por el contrario, debe imperar una *interpretación económica* de las normas.

Al respecto, OSWALDO PADRÓN AMARÉ<sup>25</sup> ha señalado lo siguiente:

“El método jurídico se fundamenta en la idea de que, en el campo del Derecho Tributario habrán de aplicarse los criterios generales de interpretación jurídica, en tanto que el método económico al tomar en consideración las dos notas definidoras del Derecho Tributario Moderno, como son su objetividad y su especialidad, permite un análisis más hondo de las realidades reguladas por sus normas, las cuales, por ser de indudable contenido económico, exigen mecanismos diversos de los necesariamente formales que integran a la llamada interpretación jurídica. Así, la recta interpretación de la Ley Tributaria exige prescindir de formalismos, frases hechas y aforismos caducos (...) que lejos de arrojar la problemática planteada, conducen a desvirtuar, en no pocos casos, la finalidad legal.”

Sin embargo, no compartimos la posición antes señalada, pues consideramos que no existe o no deben interpretarse las normas que integran el Derecho Tributario bajo el supuesto método económico. El Derecho Tributario como tal, es una rama del Derecho, que es desglosada a efectos de un estudio profundizado y particular de sus normas, pero que al final sigue perteneciendo a un conjunto; por ello, consideramos que al ser uno sólo el Derecho, la interpretación que debe hacer el operador jurídico de las normas que lo integran, es una *interpretación jurídica*.

Por ello compartimos plenamente el criterio de CARLOS PADRÓN AMARÉ<sup>26</sup>, quien ha señalado lo siguiente:

---

<sup>25</sup> Padrón Amaré, Oswaldo. *Notas Acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria*. En Temas de Derecho Tributario, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50. Editorial Livrosca, Caracas, Venezuela 1999, pp. 128 y 129.

<sup>26</sup> Padrón Amaré, Carlos. *La Hermenéutica Jurídica y la Interpretación de la Ley Tributaria*. En Revista del Colegio de Abogados del Distrito Federal, citado por Padrón Amaré, Oswaldo, *ob. Cit*, pp. 134 y 135.

“(…) alterar el concepto de figuras e institutos jurídicos del Derecho Común (…) no sólo conduce a una dualidad conceptual contraria al principio del Derecho como unidad, sino que puede servir para la consecución de fines fiscales preconcebidos, en desmedro del principio de legalidad, de la seguridad jurídica y del principio de certeza (…)”

Justamente porque consideramos que el Derecho es uno solo, y por consiguiente las reglas de interpretación son las mismas para cada una de las ramas del Derecho. Ello no significa, desconocer el evidente contenido económico de las normas tributarias, por lo cual forma parte de la tarea del intérprete desentrañar el sentido y los alcances de tales normas, a efectos de determinar con la mayor claridad posible, la realidad económica que ha pretendido ser gravada por el legislador a través del hecho imponible de los diferentes tributos; que en modo alguno, implica desconocer o desaplicar las diversas figuras o instituciones jurídicas empleadas por las personas para realizar sus operaciones económicas en el plano real.

De hecho, en el supuesto caso de que el intérprete de la norma tributaria quiera arribar a la conclusión de desconocer unas determinadas figuras de cualquier otra rama del Derecho, sobre la base de la especialidad del Derecho Tributario, consideramos que el camino no es la llamada interpretación económica de la norma, por el contrario, estaríamos dentro del supuesto de la interpretación jurídica que permitiría establecer que se ha producido un abuso de las formas, y que por consiguiente la verdadera intención de las partes fue otra, pero no sobre la base de una norma que pretenda calificar de forma diversa una determinada operación, pues ello conduciría a la total incertidumbre.

### **3. Principios Constitucionales de la tributación.**

La idea de este capítulo no es realizar un desarrollo extenso de los principios tributarios consagrados en la constitución, sino establecer la esencia en general de los mismos, a fin de

descender su contenido a las normas que definen el Impuesto sobre Actividades Económicas; particularmente, nos interesa establecer cuáles son esas normas que regulan el mencionado impuesto, como máxima expresión del principio de legalidad, que en el plano tributario se suele resumir como *nullum tributum sine lege*, y, en el marco de la mencionadas normas, establecer cuál ha sido la capacidad contributiva que en abstracto ha querido sujetar a imposición el legislador, esto es, definir con la mayor precisión posible cuál es el sentido y los alcances del contenido económico del Impuesto sobre Actividades Económicas.

### **3.1. Principio de legalidad.**

El principio de legalidad constituye uno de los postulados esenciales del Estado de Derecho moderno, y particularmente está asociado a la concepción del Estado producto de la revolución francesa, distinguido por cuatro características esenciales: (i) el nacimiento de una nueva rama del Derecho Público, esto es, el Derecho Administrativo en su sentido más lato, con el objeto de regular su actividad; (ii) el surgimiento de los llamados derecho subjetivos públicos, conjuntamente con los intereses legítimos; (iii) la tutela de tales derechos, a través de un órgano jurisdiccional especializado, como los son los tribunales de contencioso administrativos; y (iv) la responsabilidad patrimonial de la administración, independiente de la responsabilidad de los funcionarios.<sup>27</sup>

Ahora bien, ese principio de legalidad constituye una de las piedras fundamentales del Derecho Público, en el entendido de que como *principio*, constituye “una proposición con valor de postulado o de axioma, de la cual derivan todas las demás”<sup>28</sup>.

El principio de legalidad implica la concurrencia de cuatro condiciones que producen como efecto, (i) delimitar el espacio donde sólo puede operar la ley; (ii) estableciendo el orden de prelación de las normas subordinadas a la ley; (iii) seleccionando la norma o el conjunto de

---

<sup>27</sup> Véase en este sentido a Moles Caubet, Antonio. *El Principio de Legalidad y sus Implicaciones. Estudios de Derecho Público*. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Instituto de Derecho Público, Caracas, 1997, pp. 277 y 278.

<sup>28</sup> Moles Caubet, Antonio. *El Principio de Legalidad y sus Implicaciones*. Ob. Cit, p. 279.

normas que deban aplicarse al caso concreto; y (iv) midiendo lo poderes que la norma atribuye a la Administración.<sup>29</sup>

Justamente, por la amplitud del principio de legalidad, el mismo no puede quedar plenamente expresado en una única norma constitucional por cuanto domina todo el Ordenamiento Jurídico de cuya coherencia interna es factor decisivo.

Así el principio de legalidad adquiere rango constitucional cuando la Constitución dispone de una retícula normativa, valga la imagen; es decir, de un entrelazamiento de normas, hecho posible para que el principio tenga una completa y efectiva realización. Puesto que, siendo el principio de legalidad auténtico principio condicionante, no se encuentra, tanto en un solo texto de la Constitución como en todo su contexto<sup>30</sup>.

Es por ello que, el principio de legalidad “no se agota en una mera legitimidad formal, sino que debe nutrirse de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas a fin de propender a la consecución de su finalidad. El principio de certeza impone un orden racional, para que las normas sean claras, completas y precisas, de modo tal que permitan a las personas prever en grado razonable las consecuencias que se pueden derivar de sus actos a la luz del orden público. De la idea de certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en orden a lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica.”<sup>31</sup>

En la concepción moderna del Estado, así como de las teorías constitucionales, el tributo ya no se concibe como una autorización del monarca, sino como producto de la ley, entendida esta como el acto emanado de la voluntad popular en forma directa o a través de sus representantes en el Poder Legislativo.

---

<sup>29</sup> Moles Caubet, Antonio. *El Principio de Legalidad y sus Implicaciones*. Ob. Cit, p.281.

<sup>30</sup> Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires, 2000, pp. 253 y 254.

<sup>31</sup> Idem, pp. 253 y 254.

Esto es así, pues tal como indica el RODOLFO SPISSO, “el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado”.<sup>32</sup>

Asimismo, éste principio se erige como una garantía del derecho de propiedad, en razón de que los tributos implican una restricción a éste derecho, por lo cual se torna de mayor importancia el hecho de que los tributos sean el resultado de la voluntad popular.

Así, en el plano Tributario Dino Jarach<sup>33</sup> señala “decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imposables en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto.”

### **3.2. Principio de Capacidad Contributiva.**

En nuestro ordenamiento jurídico, el principio de capacidad contributiva está consagrado en el artículo 316 de la Constitución, el cual es del siguiente tenor:

“**Artículo 316.** El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo el principio de la progresividad, así como la

---

<sup>32</sup> Spisso, Rodolfo. *Derecho Constitucional Tributario*. Ob.Cit, p. 260.

<sup>33</sup> Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Editorial Cima, Buenos Aires, 1980, p. 80.

protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo” (Subrayado nuestro).

En efecto, la capacidad contributiva, como principio fundamental en la materia tributaria, debe ser entendido como la medida en que cada una de las personas que conforman una sociedad, debe contribuir al mantenimiento del gasto público –esto claro está, dentro del marco de un Estado cuya misión fundamental es *servir* al colectivo-. Es en atención a ello, que el Tribunal Supremo de Justicia ha definido tal concepto en los siguientes términos:

“(…) la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo. De esta manera, **la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.** Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal”<sup>34</sup>. (Resaltado nuestro)

Justamente, como la capacidad contributiva persigue un doble propósito, como es legitimar la distribución de las cargas públicas entre las personas de una sociedad en particular, y como límite de la potestad tributaria del Estado en su sentido más lato, es que su violación en el plano material conlleva a la violación del principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, que apareja los principios de razonabilidad y proporcionalidad de los tributos. En

---

<sup>34</sup> Sentencia del 21 de noviembre de 2000, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con ocasión del recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el artículo 28 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, intentado por Humberto Contreras Cuenca. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>

ese sentido, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado lo siguiente:

“En efecto, el carácter confiscatorio de un tributo no sólo se verifica cuando se sustrae una parte sustancial del valor del capital o de la renta del contribuyente, o bien cuando se ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad porque se vacía de contenido alguno de sus atributos; la confiscatoriedad también se produce cuando existe “una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en la desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, (o) por no haber correspondencia entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo...” (RUAN SANTOS, Gabriel, “Las garantías tributarias de fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999”, en la obra colectiva La tributación en la Constitución de 1999, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2001, p. 92). **Por tanto, cuando la Administración tributaria obtiene un enriquecimiento injustificado a causa de la recaudación de un tributo, más aún cuando éste es una tasa que se exige por la prestación de un servicio, se violan los principios de proporcionalidad y de razonabilidad, que postulan el apego de la Administración tributaria al principio de la justa distribución de las cargas públicas y se verifica el rasgo confiscatorio del tributo, carácter expresamente proscrito por el constituyente en el artículo 116 del Texto Fundamental. Así se decide.**

Asimismo, y en segundo lugar, concluye la Sala **que la exigencia del pago de un tributo que carezca de justificación no sólo deviene en confiscatorio, pues implica un lucro indebido del ente público que no responde a la finalidad constitucional de la potestad tributaria,**

**sino que, además, implica violación del derecho de propiedad que establece el artículo 115 de la Constitución de 1999, pues se trataría de una restricción patrimonial que no obedece al deber de justa contribución con un gasto público determinado, que es lo que exige el artículo 133 eiusdem. Así se decide”<sup>35</sup>. (Resaltado y subrayado nuestro)**

Al respecto, y tal como lo señaló la Sala Constitucional en la mencionada sentencia, la exigencia del pago de un tributo que carezca de justificación no sólo deviene en confiscatorio sino que, además, como contrapartida implica una violación del derecho de propiedad consagrado en el artículo 115 de la Constitución, pues se trataría de una restricción patrimonial que no obedece al deber de justa contribución con un gasto público determinado, que es lo que exige el artículo 133<sup>36</sup> de nuestra Carta Magna.

Para el objeto de nuestro estudio, resulta vital comprender el alcance de la capacidad contributiva establecida en abstracto por el legislador en el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el entendido de que todas aquellas actividades que pretendan sujetarse a imposición por las diversas Administraciones Tributarias de los Municipios que estén fuera de esa capacidad contributiva (huelga decir, del alcance del hecho imponible del impuesto), en palabras de la Sala Constitucional, constituye “una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos”, dada la radical ausencia de Potestad Tributaria del Municipio de que se trate al pretender someter a imposición hechos que no están, en modo alguno, gravados con el tributo.

---

<sup>35</sup> Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, del 15 de junio de 2004, caso: *CÁMARA DE TURISMO DEL ESTADO NUEVA ESPARTA (CATENE)*. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>

<sup>36</sup> Cuyo contenido es el siguiente: “Artículo 133. Todos tienen el deber de contribuir con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.”

## CAPITULO II

### 1. Historia del Impuesto sobre Actividades Económicas.

ACEDO<sup>37</sup> considera que el nacimiento de este impuesto se ubica en Roma, donde fuera denominado *vextigalia actum*, el cual se cobraba en razón de la actividad económica desplegada por los mercaderes y artesanos.

Para VILLEGAS, el origen del impuesto de patente de industria y comercia se remonta a la época medieval, cuando los señores feudales entregaban "(...) una carta-patente (...) que consistía en una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, ya sea un comercio, una industria o un oficio."<sup>38</sup>

Por su parte, Brewer-Carias indica que:

"El origen de este tributo, tal como lo señala Albi, es evidente que ha de buscarse en Francia. Establecido por la Revolución —Ley de 2 de marzo de 1791— en provecho del Estado, subsistió en dicho país hasta 1917, recayendo sobre las patentes recargos adicionales en beneficio de los municipios. La Contribución de patentes sirvió de modelo a la mayoría de los países europeos. Fue introducida en España en 1845, y en Italia la patente industrial y comercial es utilizada de modo directo por los municipios. Así también, la contribución industrial francesa fue modelo de reformas fiscales de tipo municipal en casi todos los países latinoamericanos."

Ahora bien, la Revolución francesa implantó el principio de la libertad industrial. Todo ciudadano francés podía dedicarse libremente al ejercicio de

---

<sup>37</sup> Acedo, Germán. *Derecho Tributario Municipal Venezolano*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, p. 116.

<sup>38</sup> Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial Depalma, Sexta Edición, Buenos Aires, p.699.

una industria, sin sujetarse a otro requisito que la adquisición de una patente exigible todos los años. En relación a esta "patente", Gabriel Franco señala que el requisito de este permiso "fue sólo un pretexto para abrir una nueva fuente de ingresos, hasta el punto de que exigía una suma fija, independientemente de la importancia de las industrias, y más tarde se transforma en un impuesto conducente a gravar la capacidad tributaria, utilizando ciertas señales o signos.

Y ciertamente, en la actualidad, las llamadas patentes de industria y comercio, se ha considerado que constituyen una típica "contribución industrial" 5 o un típico "impuesto a las actividades.

En efecto, en las leyes tributarias más antiguas —por ejemplo, en la ya citada contribución industrial francesa de Patentes de 1798 y en la Ley prusiana de 1820—, el impuesto se recaudaba por los signos exteriores: por la extensión del local en el cual se realizaba la explotación, o por el número de sus empleados y obreros, o por la cantidad de productos elaborados o materias primas invertidas. Por consiguiente, el impuesto no afectaba el producto verdadero sino un producto presunto, que se consideraba obtenible en promedio. No se prestaba la menor atención a la influencia personal del director de la empresa sobre la cuantía del rendimiento, ni a las diferencias de organización y de empleo del capital, que en definitiva determinaban el producto de la industria; tampoco se atendía a los gastos de producción ni a los intereses de las deudas.

Al progresar la diferenciación de las explotaciones industriales en el siglo XIX, por la aparición de las grandes empresas que no podían incluirse en el antiguo esquema, se hicieron necesarias las reformas, las cuales tendieron en algunos sistemas a acercar la contribución industrial a un impuesto parcial sobre la renta, en cuanto procede de la industria al gravar el producto real a

base de las declaraciones del contribuyente en lugar del producto presunto; y a permitir la deducción de los gastos de producción y de las deudas.

En este sentido, señala Albi, que entre los gravámenes municipales sobre la industria nos encontramos en ciertos casos con verdaderos impuestos de producto, es decir, que en vez de pagarle un tanto alzado por una simple autorización para desarrollar determinada actividad, procediéndose discrecionalmente en virtud de signos externos, se pretende afectar los provechos obtenidos, el beneficio del negocio, si bien, en algunos países no se llega a gravar el producto neto, como en Venezuela, sino que se opera simplemente sobre el importe de las ventas brutas llevadas a cabo en un período determinado. En este sentido, el artículo 8º de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio señala que los porcentajes para determinarse el impuesto por la "Junta de Clasificación", "conciernen el volumen de ventas, ingresos brutos o de las operaciones efectuadas por el contribuyente, salvo determinación especial".<sup>39</sup>

Desde aquellos tiempos, hasta nuestra historia contemporánea, este tributo aparece por vez primera en el Decreto Revolucionario del 2 de marzo de 1791 en Francia, en cuyo artículo 1 se establecía lo siguiente: "Todo individuo francés o extranjero, que ejerza en Francia un comercio, una industria, una profesión, no comprendido en las excepciones legales, está sujeto a la contribución de patentes."<sup>40</sup>

De manera que, el actual Impuesto sobre Actividades Económicas tiene como antecedentes el impuesto de patente sobre industria y comercio, consagrado desde la época medieval cuando los señores feudales otorgaban una carta-patente contentiva de una autorización para que el súbdito ejerciera determinada actividad, bien sea un comercio, una industria o un oficio. La carta patente se consideraba una verdadera tasa, por cuanto constituía la

---

<sup>39</sup> Brewer-Carías, Allan R. *Comentarios sobre el Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio*. Revista de Derecho Público N° 6, Caracas, 1981, pp. 200 y 201.

<sup>40</sup> Véase en este sentido a Evans, Ronald. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Editorial Mc Graw-Hill, Caracas, 1998.

contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades. Modernamente, el tributo deja de ser una tasa por servicio para convertirse en un impuesto que se paga, en virtud de la capacidad económica demostrada por el ejercicio de cierto tipo de actividad o profesión que normalmente produce lucro.

En Venezuela, el impuesto sobre patente de industria y comercio fue recogido a nivel legislativo por la ley del 14 de octubre de 1830, que definía las rentas municipales. Es hasta la Constitución de 1925, que se le otorga carácter constitucional a dicho tributo, considerándola dentro catálogo de competencias de los municipios.

En efecto, la primera vez que en nuestro ordenamiento jurídico se utilizó la palabra *patente*<sup>41</sup>, en alusión a la esfera de facultades de los Municipios, fue en la Constitución Nacional de 1925 en su artículo 18, ordinal 3, en el cual se disponía “(...) la de no establecer patentes sobre la agricultura, la cría, ni la pesquería de peces comestibles. Estas industrias no podrán tampoco ser gravadas con patentes nacionales ni de los estados.”

Esa facultad que establecía la Constitución Nacional en ese tiempo, era sumamente amplia, al punto que pareciera que dichos entes podían exigir la “patente” para casi cualquier actividad, salvo las expresamente excluidas en la propia norma. Sin embargo, la simple lectura de la disposición no nos permite dilucidar si se trataba de un “impuesto” o simplemente de un acto administrativo de autorización del ejercicio de una determinada actividad, el cual llevaba aparejado el cobro de una “tasa” por los servicios que prestaría la Administración. Asimismo, de dicha disposición en modo alguno quedaban establecidos los límites de la mencionada facultad de establecer “patentes (Subrayado nuestro)”.

Luego en la Constitución Nacional de 1936, dentro de las competencias de los Municipios, simplemente estableció el cobro de “impuestos municipales sobre detalles de comercio” y se

---

<sup>41</sup> Véase en este sentido a Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Revista de Derecho Público N° 42. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990, p. 37.

eliminó la expresión “patente<sup>42</sup>”. De cuya simple lectura, podríamos decir que, en este caso, la norma fundamental definió entre las potestades originarias de los Municipios un impuesto, pero cuyo ámbito de aplicación pareciera estar sumamente limitado a los detalles del comercio, es decir, a las operaciones al detal realizadas por los comerciantes.

Posteriormente, en las Constituciones Nacionales de 1947 y 1953 establecieron dentro de las competencias Municipales, las “Patentes sobre la Industria, el Comercio y toda clase de vehículos.”

Por su parte, la Constitución Nacional de 1961, establecía en su artículo 31, que formaban parte de los ingresos de los Municipios “Las patentes sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos”. De manera que, al menos hasta ese año, lo que constitucionalmente se le atribuía a los Municipios era el derecho al cobro de una “patente”, lo cual pareciera ser diferente a un impuesto en estricto sentido<sup>43</sup>.

En efecto, al menos desde el punto de vista gramatical, la voz *patente* es un “9. f. Documento expedido por la Hacienda pública, que acredita haber satisfecho determinada persona la cantidad que la ley exige para el ejercicio de algunas profesiones o industrias”. Esto implica que, en principio, la tan mencionada patente era un acto administrativo de autorización dictado por un ente público, previa solicitud de los particulares, para el ejercicio de una determinada actividad económica<sup>44</sup>, por lo cual el cobro de dinero para la expedición de la misma, parecía asemejarse más al concepto tradicional de *tasa*<sup>45</sup> en vez de a la noción de *impuesto*<sup>46</sup>.

---

<sup>42</sup> Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Ob. Cit, p. 37.

<sup>43</sup> Sin embargo, con dicho artículo 31 (3) se planteó la diatriba sobre si la llamada Patente de Industria y Comercio era una licencia (entendida como un acto administrativo de autorización para el ejercicio de un derecho) o si se trataba de un impuesto.

<sup>44</sup> Es lo que hoy en día conocemos con la Licencia de Actividades Económicas, acto administrativo cuyo objeto es regular el ejercicio lícito de actividades económicas dentro del territorio de un Municipio, bien sea por fines urbanísticos o para tener un control del número de personas y el tipo de actividades que realizan en el territorio

<sup>45</sup> En el entendido de que una *tasa* es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario,

En ese sentido, ARAUJO y PALACIOS criticaron la calificación de *impuesto* de dicho tributo, indicando:

"(...) lo relacionado con el impuesto, cuya naturaleza de tributo no vinculado en el sentido de que no tiene retribución alguna por parte del Estado en cualquier de sus manifestaciones político territoriales, o para ser más explícitos de acuerdo con la doctrina que establece tal clasificación territorial de los tributos, refiere a que la causación del impuesto no está vinculada a ninguna actividad positiva por parte del Estado. Según tal postura doctrinal, el Municipio solamente está legitimado para cobrar una patente, es decir, una tasa; lo que hace que la creación del impuesto de industria y comercio sea inconstitucional o ilegítimo, por cuanto el contribuyente originario de 1961 sólo facultó a los Municipios para crear "patentes", es decir tasas para autorizar actividades comerciales. En otras palabras, el cobro de la patente se reduce a un simple otorgamiento de la licencia anual y no a la creación y cobro de un tributo no vinculado como lo es el impuesto."<sup>47</sup>

Frente a esta diatriba, la jurisprudencia fue dándole forma al tributo, en nuestro criterio apartándose a veces del contenido de las disposiciones constitucionales, perfilándolo como un impuesto, denominado Patente de Industria y Comercio. Así, el 12 de diciembre de 1963, la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, ratificó la existencia del impuesto conocido para aquel entonces como Patente de Industria y Comercio, indicando lo siguiente:

"(...) no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre los ingresos brutos, ni sobre el capital. El hecho generador de este impuesto, como la misma

---

cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no

<sup>46</sup> El impuesto es la prestación de dinero regido por derecho público, que se pagan al estado de acuerdo a lo establecido por la ley, con el objetivo de satisfacer las necesidades comunes de todos los ciudadanos.

<sup>47</sup> Araujo, Federico; y Palacios, Leonardo. *Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos*. Ediciones Torres, Plaz y Araujo, Caracas, 1995, p.41.

denominación de él ya lo sugiere, es el ejercicio de la industria o el comercio, entendidos ésta y aquél, en su cabal acepción económica (...) De allí entonces que no deben confundirse: ni el hecho generador del impuesto, a cuya concurrencia éste se causa, con la base para su cálculo o base imponible, la cual pueden ser las ventas, los ingresos brutos o el capital, que el Legislador Municipal seleccione como tal base, según la naturaleza de la industria o el comercio que se ejerza, ni la causación del impuesto con el otorgamiento del permiso o licencia también denominado patente, previo el ejercicio de la industria o comercio que se pretenda ejercer."<sup>48</sup>

Posteriormente, la antigua Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, en sentencia del 13 de diciembre de 1965<sup>49</sup>, interpretó que la llamada Patente de Industria y Comercio tenía una dualidad, en el entendido de que no sólo se refiere a un acto administrativo emitido por el Municipio en el ejercicio de sus facultades de policía, sino que constituye un tributo cuyo hecho imponible estaba definido por el ejercicio de actividades comerciales o industriales, ejercidas en o desde la jurisdicción de un Municipio. Todas estas peculiaridades que llevaron al nacimiento del impuesto en comentarios, llevaron a que parte de la doctrina considera que el mismo fue una simple creación jurisprudencial, sin ningún tipo de sustento en la Constitución de 1961. Así, ANZOLA ha señalado lo siguiente:

"En Venezuela, la Constitución de 1961, da pie para interpretar que el Constituyente consideró como tributos distintos en su naturaleza a las patentes y a los impuestos. Efectivamente, podría interpretarse de la terminología utilizada por con Constituyente que, cuando habló de las patentes, se estaba refiriendo al permiso que debe obtener el comerciante o el industrial o el propietario del vehículo, para realizar la actividad en cuestión

---

<sup>48</sup> Criterio reiterado por la antigua Corte Suprema de Justicia en sentencia del 15 de marzo de 1967, "*(...) no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre el capital, sino sobre el ejercicio de la industria o del comercio, entendido éste y aquélla en su cabal aceptación económica*" Citada en Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Tomo II, Colección de Jurisprudencia N° 6. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997, p. 130.

<sup>49</sup> En Gaceta Forense N° 50, pp. 251-270.

o para circular, y no se estaba refiriendo a un impuesto propiamente dicho porque, de seguidas, al referirse al gravamen sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos, sí utiliza de manera precisa la expresión los impuestos."<sup>50</sup>

Por su parte, CUENCA señala lo siguiente:

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

A nuestro juicio, esta práctica presenta vicios de inconstitucionalidad, por cuanto la competencia atribuida al Municipio para otorgar patentes, que tiene el fundamento constitucional citado, no lo faculta para gravar con impuestos las actividades cuya realización autoriza, pues las patentes presentan naturaleza jurídica distinta al impuesto, tal diferenciación nos luce trascendental."<sup>51</sup>

En definitiva, la llamada Patente de Industria y Comercio, termina por convertirse en esa figura dual (patente e impuesto), bajo la interpretación de la antigua Corte Suprema de Justicia en su Sala Plena y en Sala Político Administrativa, para quienes los Municipios tenían entre sus facultades la de emitir la patente como acto administrativo de autorización

---

<sup>50</sup> Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Ob. Cit, p. 40.

<sup>51</sup> Cuenca de Ramírez, N. *Método para resolver los problemas por doble imposición municipal*. En II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 1987, p.7.

para el desarrollo de una actividad industrial o comercial; y la de gravar con un impuesto, la realización de las referidas actividades industriales y comerciales en o desde el territorio de un Municipio.

Con la promulgación de la Ley Orgánica del Régimen Municipal<sup>52</sup> el tema no se aclaró en lo más mínimo. De hecho, dicho cuerpo normativo sólo indicaba en su artículo 88 (1) que formaban parte de los ingresos ordinarios de los Municipios “(...) El producto de los impuestos y tasas municipales.” Con el pasar del tiempo el criterio jurisprudencial antes esbozado terminó de darle el carácter de impuesto a la mencionada patente, pero tuvo que pasar largo tiempo, y sólo con cada caso, para que se definiera con más o menos claridad que debía entenderse por el “ejercicio de la industria o del comercio”.

Es con la Constitución de 1999, que recoge todo la discusión sobre los años anterior, con la cual se le termina de dar, al menos en una norma, el carácter de impuesto a la llamada “Patente de Industria y Comercio”, diferenciándolo del acto de autorización para el ejercicio de actividades económicas, por lo cual se le dio el nombre de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar, cuyo alcance ha sido desarrollado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal<sup>53</sup>.

Esta última ley, de aplicación preferente sobre las Ordenanzas Municipales, define el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, de la siguiente forma:

“**Artículo 205.** El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables. (...)”

---

<sup>52</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 2.297 Extraordinario del 18 de agosto de 1978.

<sup>53</sup> Cuya última reforma fue publicada en la Gaceta Oficial Extraordinario N° 6.015 del 28 de diciembre de 2010.

Esa *actividad lucrativa* a la que se refiere la norma, se traduce en una actividad (i) comercial, (ii) industrial o (iii) de servicios, definidos estos, según el artículo 209 de la mencionada Ley.

Es justamente esa definición del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas que hace la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que nos permite arribar a la calificación del mismo, en la actualidad, como un impuesto, dentro de la clasificación clásica de los tributos; y particularmente como un impuesto a las actividades económicas o actividades lucrativas, por lo cual se diferencia del impuesto a los ingresos brutos regulado en la legislación argentina.<sup>54</sup>

Significa ello, que la base imponible está definida por lo ingresos brutos que obtenga una persona por el ejercicio de un actividad lucrativa, que puede ser de tipo comercial, industrial o de servicios, y es esta la medida de capacidad económica que ha escogido el constituyente y legislador para establecer el deber de contribuir con este impuesto para los sujetos pasivos obligados al mismo.

Teniendo presente el desarrollo histórico, es menester que procedemos al análisis del concepto de *actividad lucrativa* en el Impuesto sobre Actividades Económicas, teniendo presente los precedentes antes indicados, así como la intención del legislador, el sentido gramatical de las palabras y demás elementos de la interpretación a los que hicimos mención en el capítulo respectivo.

---

<sup>54</sup> Sobre el particular la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, en sentencia del 20 de abril de 1970, caso: Sudamtex de Venezuela, consultado en Romero-Muci, Humber, ob.cit. pp.127-128, estableció lo siguiente: “Es jurisprudencia reiterada de este Tribunal que el tributo municipal denominado Patente de Industria y Comercio no grava las ventas, ni los ingresos brutos, ni el capital, sino el ejercicio de una actividad lucrativa en jurisdicción de una Municipalidad; ventas, ingresos brutos, capital u operaciones son otros tantos índices de la capacidad contributiva de los sujetos obligados, términos utilizados por el legislador municipal para la cuantificación de la base imponible y la modulación del impuesto.” Véase en este sentido a Fraga Pittaluga, Luis; Vilorio Méndez, Mónica; Sánchez González, Salvador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas. En la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Editorial Fraga Sánchez & Asociados. Colección de estudios 4, Caracas 2005, pp. 19 y 20.

## 2. Naturaleza del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Como hemos podido observar, a través de los años, esta figura jurídica comenzó denominándose *patente*, por lo cual parecía que su naturaleza estaba orientada a ser un acto de naturaleza administrativa, como condición necesaria para el ejercicio del derecho a realizar una actividad económica. Posteriormente, se comenzó a hacer una distinción entre ese acto de autorización y el pago de una cantidad de dinero que, en principio, parecía estar asociada al servicio por la emisión de ese acto, pero que con el pasar del tiempo se fue desvinculando, para tomar una naturaleza distinta y separada.

En efecto, actualmente se distinguen dos tributos en esta materia. Por una parte, tenemos la *tasa* que se cobra a los particulares por el servicio que presta el Municipio al expedir la Licencia de Actividades Económicas (anteriormente denominada Patente); y por la otra, el *impuesto* cuyo hecho imponible está definido por el ejercicio de actividades lucrativas, en forma independiente, a título oneroso y en el territorio del municipio.

Sobre la calificación como *impuesto* del Impuesto sobre Actividades Económicas, RAMÍREZ Y OTROS han señalado lo siguiente:

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

imposición, la traslación del importe fiscal a otros sujetos de hecho que tengan escenario en este ámbito fiscal local."<sup>55</sup>

Hecha la distinción entre la tasa, el impuesto y el acto de autorización para el ejercicio de la actividad (licencia), la siguiente duda que se planteó en la doctrina y la jurisprudencia, fue si el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas debía circunscribirse a todo tipo de actividades económicas o, si por el contrario, se refería sólo a actividades de naturaleza mercantil.

En nuestro ordenamiento jurídico, es la Constitución Nacional en su artículo 179 (2) el que establece la potestad tributaria de los Municipio respecto del Impuesto sobre actividades económicas. Del análisis gramatical de la norma consideramos que puede concluirse lo siguiente:

- (i) El ingreso que percibe un Municipio por este concepto es un *impuesto*, en el entendido de que no constituye una tasa o contribución especial, ni mucho menos una licencia (acto de autorización). Dicha cualidad significa, que el cumplimiento de la obligación prevista en la ley por parte de los sujetos pasivos, representa el pago para el ente público en respuesta al deber de contribuir con los gastos públicos, sin obtener una contraprestación específica, ni estar destinada a un fin particular económico o político del presupuesto público, que, además, reúne las características de legalidad, obligatoriedad, generalidad, igualdad y proporcionalidad.
- (ii) El hecho imponible de este tributo está definido por el ejercicio de "actividades económicas", cuya delimitación en su sentido y alcances es precisamente el tema que nos ocupa a lo largo de este análisis.
- (iii) La frase "actividades económicas", gramaticalmente hablando según el Diccionario de la Real Academia Española, implica la voz *actividad* como el "conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad", y por, *económicas*, lo referente a la economía, que se define, en su primera acepción,

---

<sup>55</sup> Ramírez, A; Baute, Pedro; y Planchart, Antonio. *Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución*. Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2000, p. 92.

como la "administración eficaz y razonable de los bienes". De manera que, en principio, se trata de una frase extremadamente genérica, en cuyo espectro pareciera abarcar cualquier fin que se trace una persona cuyo contenido sea económico.

Así pareciera asomarse -al menos gramaticalmente- que esas actividades económicas están referidas, a actividades económicas *industriales, comerciales y de servicios*, o en una expresión más general, a actividades mercantiles, entendida la voz mercantil, según el Diccionario de la Real Academia Española, como "el conjunto de operaciones o tareas pertenecientes o relativas al mercader, a la mercancía o al comercio."

(iv) La expresión utilizada por el constituyente como "actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar", demarca una amplitud cónsona con la naturaleza abierta de las normas de rango constitucional, que pareciera indicar la inclusión de cualquier actividad semejante, pero no expresamente incluida en las mismas. Asimismo, es importante destacar el empleo de las *comas*, lo que se traduce en una autonomía conceptual que quiso darle el constituyente a cada palabra.

(v) El constituyente al emplear en la definición de las diversas "actividades económicas", la preposición disyuntiva "o", quiere significar que se trata de una enumeración de actividades alternativa. Por lo tanto, no puede arribarse a la conclusión -al menos desde el punto de vista gramatical- que la intención que subyace a la norma constitucional sea que la actividad económica definida en abstracto como hecho imponible, deber ser concurrentemente comercial, industrial y de servicio.

(vi) Las expresiones "industria", "comercio" y "servicios" constituyen el ejercicio de actividades distintas, la una de las otras, con autonomía conceptual, tal como lo desarrolló el legislador en el artículo 209 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Es importante resaltar, que la distinción de la actividad de "servicios", gramaticalmente, no es posible reducirla a la nada, visto que hay servicios de contenido comercial o industrial. Consideramos que el constituyente claramente

hizo la distinción del término servicios para referirse a otro tipo de actividad económica, constitutiva de prestaciones de hacer, como desarrollaremos más adelante en este capítulo.

- (vii) La expresión "o de índole similar" empleada por el constituyente puede significar (i) que tal enumeración responde a una clasificación en razón de la naturaleza, carácter o de "índole" de la actividad económica. Esto refuerza la conclusión precedente, en el entendido de que cada expresión alude a una actividad diferente por su naturaleza, aunque sean todas, en última instancia "actividades económicas"; y (ii) que se ha dejado abierta la posibilidad de incorporar cualquier actividad, que no sea industrial, comercial o de servicio, pero que sin embargo guarde similitud con las mismas. No se refiere, tal cláusula abierta, a actividades que deban incluirse en las previas, sino a otras distintas, "similares" en cuanto a su componente económico pero diferente en cuanto a su naturaleza. La "," que separa la enumeración, y que deja aparte la frase "o de índole similar", es demostrativa de que ésta está refiriéndose directamente al género, al hecho imponible del impuesto en comentarios, esto es, a las "actividades económicas", y no a la enumeración precedente.

En fin, la interpretación gramatical del artículo 179 (2) de la Constitución, respecto del impuesto que nos atañe, pareciera establecer que el hecho imponible de este impuesto está representado por "actividades económicas"; esto como un concepto amplio que, un primer acercamiento, pareciera incluir cualquier actividad con sustrato económico, sea cual sea la naturaleza de la misma, esto es, industrial, comercial, de servicios o de cualquier otra.

Así, ALBERTO BLANCO-URIBE ha señalado que el contenido del hecho imponible de este impuesto, se limita a actividades de carácter mercantil. En particular ha planteado lo siguiente:

"Todo acto administrativo que contenga un reparo tributario contra una entidad prestadora de servicios profesionales, emanado de una Administración Tributaria Municipal, con ocasión de este tributo, será

indefectiblemente antijurídico, por inconstitucionalidad, incluso en el caso de que la ordenanza municipal prevea la gravabilidad, caso en el cual también la ordenanza será antijurídica, por falso supuesto de derecho, al considerar erróneamente que el Municipio tiene potestad tributaria para gravar el ejercicio de actividades económicas distintas de las comerciales o industriales o similares. (...)

Por tanto, estando este tributo previsto en el Texto Fundamental, como un impuesto que grava exclusivamente el ejercicio de actividades comerciales o industriales y no toda actividad económica y con fines lucrativos, como las profesionales, es el caso que en tales supuestos de asiste al perfeccionamiento de un vicio en la causa o motivo o razón jurídica de la actuación administrativa, puesto que se da al artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República, una desautorizada y arbitraria interpretación extensiva (a pesar del carácter excepcional de la carga tributaria, por implicar una limitación al derecho constitucional a la propiedad), pretendiendo pechar con este tributo el ejercicio de actividades económicas de otra índole, como las profesionales, de naturaleza esencialmente civil.

Ahora bien, el error de interpretación atañe, ya no a la existencia, sino al significado de la norma constitucional como premisa mayor. El error sobre el contenido de una norma jurídica, más gravoso en presencia del rango constitucional, se verifica cuando el legislador (intérprete fundamental), aún reconociendo la existencia y la validez de la norma constitucional apropiada, que se pretende desarrollar en un texto de ley, yerra al interpretarla en su alcance general y abstracto.

La interpretación errónea de la norma jurídica constitucional ocurre, cuando se desnaturaliza su sentido y se desconoce su significación, en cuyo supuesto, la Administración Tributaria Municipal, a pesar de acertar en la elección del dispositivo constitucional vigente a desarrollar, al cumplir su Función Ejecutiva, incurre en error en cuanto a su correcta interpretación,

haciéndose derivar de ella consecuencias que no resultan de su contenido. Se trata, entonces, de un error de inteligencia sobre el contenido de la norma constitucional, sea por su sentido gramatical o por la intención del Constituyente." <sup>56</sup>

Así, cabe traer a colación los comentarios expuestos por la doctrina patria sobre el tratamiento que en materia de imposición municipal, debe dársele a las sociedades mercantiles dedicadas principalmente a la prestación de servicios profesionales, al señalar que:

“Por regla general, constituyen actos de comercio aquéllos que se encuentran enumerados en el artículo 2 del Código de Comercio. Igualmente, son actos de comercio los denominados actos subjetivos de comercio, es decir, todos aquéllos desarrollados por comerciantes, como lo indicada el artículo 3 del Código de Comercio ‘si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil’. Es decir entonces, que la regla general será que los actos realizados por comerciantes tendrán carácter mercantil con dos excepciones: (i) que resulte contrario del acto o (i.e.) que éste tenga naturaleza civil. **Tal y como hemos visto, los servicios profesionales constituyen actividades esencialmente civiles, por así establecer sus leyes de ejercicio, en virtud de lo cual no resulta aplicable la presunción de mercantilidad en comentarios, aun y cuando la actividad sea desarrollada por un comerciante.**”<sup>57</sup> (Resaltado nuestro)

Es así como las actividades de naturaleza civil, tales como la medicina, arquitectura, abogacía, entre otras, han sido excluidas del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, toda vez que dicho tributo resulta aplicable -en virtud de lo

---

<sup>56</sup> Blanco-Uribe, Alberto. *La No Gravabilidad de los Servicios Profesionales por el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas*. Ponencia para las III Jornadas de Formación y Actualización en Materia Aduanera y Tributaria. Instituto de Estudios Superiores y Capacitación Académica C.A. (IESCA). Barquisimeto, Estado Lara. Noviembre de 2009, pp.16 y 19.

<sup>57</sup> Andrade, Betty. *Gravamen con el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar de los Servicios Profesionales*, p.20.

previsto en el artículo 179 (2) de la Constitución- únicamente sobre las actividades industriales y comerciales, así como a los servicios conexos o vinculados a aquéllas, esto es, de naturaleza mercantil.

Tal criterio ha sido acogido por la jurisprudencia patria, tanto bajo la vigencia de la Constitución de 1961, como una vez que fue promulgado el Texto Constitucional de 1999. En efecto, si bien en un primer momento existieron precedentes aislados en el sentido de que las actividades que nos ocupan sí podían resultar gravadas por los municipios<sup>58</sup>, no obstante, dicha posición fue rápidamente superada por los Tribunales de Instancia, destacándose entre otros, el fallo proferido por la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del 31 de enero de 1983, recaído en el caso: *PROYECTISTAS Y ASOCIADOS, COMPAÑÍA ANÓNIMA contra LA MUNICIPALIDAD DEL DISTRITO URDANETA DEL ESTADO ZULIA*<sup>59</sup>, en el cual se sostuvo lo siguiente:

**“La inspección de obras realizada por una compañía anónima destinada a realizar actividades de ingeniería constituye una actividad civil, no susceptible del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio. El Municipio usurpa la competencia rentística del Poder Nacional si grava so pretexto del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, actividades profesionales no mercantiles” (Resaltado y subrayado nuestro).**

A partir del fallo parcialmente transcrito, la jurisprudencia de instancia mantuvo de manera uniforme el criterio sobre la exclusión de las actividades profesionales (un tipo de actividad civil) del Impuesto sobre Actividades Económicas, inclusive cuando dichas actividades

---

<sup>58</sup> Tal y como lo sostuviera la Sala Político Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia en sentencia del 30 de junio de 1966, recaída en el caso: *PRICE WATERHOUSE & Co. vs. JUNTA DE APELACIONES DEL DISTRITO FEDERAL*, tomada de Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Tomo II. Editorial Jurídica Venezolana; p. 236. En igual sentido, Por su parte, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, en sentencia del 14 de junio de 1978, caso: Colegio Emil Friedman, señaló que “(...) a pesar de que el colegio adoptó la forma de una compañía anónima, sus actividades no estaban sujetas al pago del impuesto denominado para aquel entonces Patente de Industria y Comercio, en virtud de que tales actividades educativa no revisten carácter comercial o industrial, sino que son de naturaleza civil.”

<sup>59</sup> Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Ob. cit., Tomo II. p. 240.

eran desarrolladas a través de una persona jurídica de naturaleza mercantil como una compañía anónima. Entre dichos fallos destacamos el dictado por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario del 5 de agosto de 1996<sup>60</sup>, en el cual se declaró con lugar el recurso contencioso tributario que interpusiera una compañía anónima dedicada a las actividades de ingeniería, la cual constituye una actividad de índole civil. En este caso señaló con toda claridad el mencionado Tribunal, que:

“La actividad de consultoría efectuada por una sociedad anónima no es susceptible del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio. **A pesar de la forma mercantil su objeto es civil, excluido del ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, que se limita a gravar actividades comerciales o industriales**” (Resaltado nuestro).

Una vez sentado el criterio anterior por los tribunales de instancia, el mismo fue acogido y ratificado en primer término por la extinta Corte Suprema de Justicia<sup>61</sup> y posteriormente, por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional<sup>62</sup>, la cual ha señalado lo siguiente:

---

<sup>60</sup> Sentencia recaída en el caso: *TECNOCONSULT INGENIEROS CONSULTORES, C.A. vs. MUNICIPIO BOLÍVAR DEL ESTADO ANZOÁTEGUI*, tomada Romero-Muci, Humberto. Op. Cit. Tomo II, p. 247. El criterio anterior fue reiterado en sentencia del 7 de agosto de 1998 emanada del Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, recaída en el caso: *MANTESA INGENIERÍA Y GERENCIA INTEGRAL DE PROYECTOS, S.A. contra la ALCALDÍA DEL MUNICIPIO LOS TEQUES DEL ESTADO FALCÓN*.

<sup>61</sup> Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno del 7 de diciembre de 1999, recaída en el caso *COMPAÑÍA VENEZOLANA DE INSPECCIÓN, S.A. (COVEIN)* en acción de nulidad por inconstitucionalidad y amparo contra la Ordenanza del Municipio Bolívar del Estado Anzoátegui, en Romero-Muci, Humberto. *Ob. cit.*, Tomo II. p. 240. Asimismo, véase Sentencia de la Sala Constitucional del 12 de diciembre de 2002.

<sup>62</sup> Sentencias N° 781/2006 dictada el 6 de abril de 2006, caso: *Humberto Bauder y otros* contra el Municipio Chacao del Estado Miranda; y sentencia N° 835, dictada el 19 de junio 2012, caso: *Asociación Civil Consejo Empresarial Venezolano de Auditoría (CEVA)*, en la cual se estableció que: “En concordancia con lo expuesto, en el caso de autos se hace impretermitible argumentar que el vocablo “*actividad económica*” contenido en el artículo 14 de la ordenanza impugnada, se ciñe exclusivamente a aquellas actividades conexas al ejercicio de la industria y el comercio; de manera que no tiene cabida su aplicación a las profesiones liberales no siendo, en consecuencia, legítima su aplicación a aquellos profesionales que desarrollan su actividad en el municipio. Tal es, entonces, la interpretación constitucional posible de dicho enunciado normativo y, por ello, la Sala no estima necesario anular dicha norma, sino completar su sentido conforme a lo expuesto en este párrafo. Así se declara.”

“Varias han sido las razones que los recurrentes y los terceros han esgrimido para señalar la inconstitucionalidad de las normas transcritas -la extensión de sus argumentos así lo demuestra-; sin embargo, y al margen de que esta Sala entre a considerar individualmente cada una de ellas, a dos se pueden reducir los alegatos fundamentales de su impugnación. El primero, según el cual, con fundamento en el artículo 105 constitucional, es exclusivo del Poder Público nacional establecer el régimen vinculado al ejercicio de las profesiones liberales; y el segundo, que pregona que la norma contenida en el artículo 179 numeral 2 de la Constitución sólo se refiere a actividades industriales y comerciales, lo que excluye de la potestad tributaria de los municipios a las **profesiones liberales** dado su carácter esencialmente civil.

Tal esquema plantea un orden lógico para abordar la temática, orden que pasa, necesariamente, por aceptar que la posible inconstitucionalidad de los artículos impugnados depende de que esta Sala acepte o rechace la potestad tributaria de los municipios sobre las profesiones liberales, ya que tales preceptos, en sustancia, lo que hacen es regular los términos en que la actividad económica está sujeta al impuesto creado por la Ordenanza en cuestión.

Acerca de este punto, la Sala, en sentencia n° 3241/2002, ha tenido oportunidad de pronunciarse señalando expresamente ‘(...) 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 (...)’, por lo que los Municipios pueden ‘(...) gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil,

como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo (...).

No obstante tal precedente, los defensores del acto sostienen la constitucionalidad de la Ordenanza alegando que la máxima jurisprudencial citada se produjo dentro de un contexto distinto al hoy discutido. En aquella oportunidad se trataba de una Ordenanza previa a la Constitución de 1999, refieren, mientras que en esta se trata de una Ordenanza dictada con ocasión a (sic) la interpretación del artículo 179.2 constitucional hecha por el legislador municipal; sin embargo, se trata de un argumento que riñe con lo que ha sido la concepción histórica del aludido impuesto y con el principio de división de poderes que reserva al Poder Público nacional todo lo concerniente a la regulación de las **profesiones liberales**.

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

Por otra parte, 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 (sic) 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.

Tal regulación mercantil permite afirmar, como ya se hizo en la sentencia aludida, que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil y, por tanto, se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil, como es el caso de las **profesiones liberales**.

No desconoce la Sala, y este fue un argumento que trajo a colación la representación del Municipio Chacao del Estado Miranda, que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal trae una definición de aquello que debe entenderse por actividad económica de servicio en el mismo sentido que lo hace la Ordenanza impugnada, pero se trata de un argumento que dilucidarlo a fondo implicaría excederse del objeto de esta causa, pues amerita analizar la constitucionalidad del precepto de esa Ley nacional. En todo caso, lo importante a retener aquí es que la concepción histórica del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios y actividades de índole similar obliga a entender que el término servicio se refiere a servicios conexos a actividades industriales y comerciales, pues es ese tipo de actividad, en definitiva, la que genera verdadera riqueza, al extremo [de] que doctrinariamente el beneficio económico que se obtiene de cada una de ellas se denomina 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.

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

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

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**. Al ser ello así, esta Sala considera inoficioso pronunciarse sobre el resto de los argumentos esgrimidos para defender la inconstitucionalidad de los preceptos anulados. Así se decide”.

De manera que, sólo las actividades económicas de contenido mercantil estarían sujetas a gravamen con el Impuesto sobre Actividades Económicas; y, por el contrario, las actividades de naturaleza civil estarían no sujetas al referido tributo.

En ese sentido, RIPERT ha señalado que existen actividades económicas que, independientemente de la forma como se ejerzan, no tienen carácter mercantil, entre las cuales destaca (i) las que se han practicado inmemorialmente, aún antes de que existiera el Derecho Comercial (la agricultura, la artesanía, etc); (ii) Las que tienen un alto nivel intelectual (como lo son las profesiones liberales); y (iii) las que suponen la subordinación a un patrono, esto, en razón de que los trabajadores no realizan actos de comercio por sí mismos.<sup>63</sup>

Así, tradicionalmente se ha considerado -parafraseando a Ripert- que el desarrollo de actividades profesionales liberales no constituyen la materialización de actos de comercio, pues quienes las ejercen obtienen honorarios y no beneficios, razón por la cual las leyes que rigen tales actividades, suelen establecer que el ejercicio de determinada profesión no tiene carácter mercantil. Ejemplo de ello son, la Ley de Abogados<sup>64</sup>, la Ley del Ejercicio de la Profesión de Economista<sup>65</sup>, la Ley del Ejercicio de la Farmacia<sup>66</sup>, la Ley del Ejercicio de la Medicina Veterinaria<sup>67</sup>, la Ley del Ejercicio de la Odontología<sup>68</sup> y la Ley del Ejercicio de la Psicología<sup>69</sup>.

Por su parte, MIZRACHI<sup>70</sup> señala que la declaratoria contenida en el artículo 2 de la Ley de Abogados, en cuanto al carácter no comercial de la profesión y su no gravabilidad con impuesto de esta naturaleza, data de épocas remotas, remontándose a la Ley de Abogados y Procuradores del 30 de junio de 1894, de cuyo artículo 23 se establecía que "(...) la profesión de abogado o procurador no es una industria y por tanto su ejercicio no puede ser gravado con impuestos."

---

<sup>63</sup> Ripert, G. *Tratado Elemental de Derecho Comercial*. Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1954, p. 220.

<sup>64</sup> Publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 1.081 del 23 de enero de 1967.

<sup>65</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 29.687 del 15 de diciembre de 1971.

<sup>66</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 16.551 del 7 de julio de 1928.

<sup>67</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 28.737 del 24 de septiembre de 1968.

<sup>68</sup> Publicada en la Gaceta Oficial N° 29.288 del 10 de agosto de 1970.

<sup>69</sup> Publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 2.306 del 11 de septiembre de 1978.

<sup>70</sup> Mizrachi, Ezra. *La Patente de Industria y Comercio*. Editorial Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA), Caracas, 1998, p.30.

En cuanto a la diferencia entre una actividad civil y una actividad mercantil, la jurisprudencia ha establecido lo siguiente:

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

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

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

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

tienden las bases para llevar la administración y asesoramiento contable de la empresa."<sup>71</sup>

Con lo señalado hasta el momento, podemos concluir que (i) una cosa es el servicio que presta el Municipio por la emisión de la Licencia y otra cosa el impuesto exigido por el desarrollo de actividades económicas; (ii) la llamada Patente de Industria y Comercio sólo podría someter a imposición actividades industriales y comerciales (actividades de naturaleza mercantil); (iii) el ejercicio de actividades civiles no constituyen un actividad sujeta a imposición; y, (iv) la mayoría de las leyes que regulan el ejercicio de las profesiones liberales, excluyen expresamente la sujeción de las mismas a éste impuesto.

---

<sup>71</sup> Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en sentencia del 31 de enero de 1985, caso: Distribuidora Cariaco, S.A. Consultada en Romero-Muci, Humberto. Op. Cit. Tomo II, p. 300.

## CAPITULO III

### 1. El concepto de Actividad e Inactividad.

Consideramos pertinente iniciar el análisis del hecho imponible, y en particular la noción de *actividad lucrativa* del Impuesto sobre Actividades Económicas desentrañando el sentido y los alcances del concepto de *actividad*. Así, a primera vista la noción de actividad supone una conducta activa por parte del sujeto que la realiza, la cual genera un determinado o determinados efectos en el mundo real, que para nuestros fines, tales efectos deben tener un contenido jurídico. En contraposición, la noción de *inactividad* está referida a la inacción del sujeto, esto es, una conducta pasiva que asume en el plano exterior y que también produce o puede producir unas determinadas consecuencias jurídicas.

En su sentido gramatical, la voz *actividad* es definida por el Diccionario de la Real Academia Española como “1.F. *Facultad de obrar; (...) En acción (...)*”. Por su parte, el mencionado diccionario indica que el término *acción* significa, “1. *Ejercicio de la posibilidad de hacer; 2. Resultado de hacer; 3. Efecto que causa un agente sobre algo. (...)*”. Por su parte, la voz *inactividad* es definida por el Diccionario de la Real Academia Española como “1. f. Carencia de actividad.”<sup>72</sup>

Significa ello que, gramaticalmente el término *actividad* implica una conducta positiva por parte del sujeto que la realiza, un movimiento que afecta el mundo externo que lo rodea. En contraposición, la *inactividad* es ese dejar de hacer por parte del sujeto, en su sentido más lato.

En ese sentido, Juan Porras Rengel<sup>73</sup> ha señalado lo siguiente:

---

<sup>72</sup> Consultado en <http://www.rae.es/>

<sup>73</sup> Porras Rengel, Juan Francisco. *Metafísica del Conocimiento y de la Acción*. Editorial Fondo de Cultura Económica y la Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas 1976, p. 377.

“Si entendemos a la acción en su sentido más severo, como un movimiento del sujeto, al que antecede siempre un proceso de deliberación consciente, podemos afirmar que todas nuestras acciones están precedidas de representaciones; pero de aquí no puede colegirse que la representación posea, como elemento inherente a su ser, el impulso a realizarse.” (Subrayado y resaltado nuestro)

De esta forma, en un primer acercamiento, pareciera que a los fines del Impuesto sobre Actividades Económicas el legislador –en su sentido más lato- ha pretendido establecer una diferencia entre los ingresos que puede percibir un sujeto como consecuencia del desarrollo de una *actividad*, de aquellas contraprestaciones que pueda percibir producto de una *conducta pasiva*, valga decir de una conducta inactiva. Nótese que ello tendría muchísimo sentido, sobre todo, si atendemos al reparto de las potestades tributarias establecidas en la Constitución, se observa que la República tiene dentro de sus potestades tributarias el Impuesto sobre la Renta, que como impuesto directo que es, grava cualquier ingreso que perciba una persona, sin importar que el mismo sea producto de una actividad o no, o provenga de una fuente regular o espontánea, simplemente cualquier ingreso que se perciba de la fuente que sea, está sujeto a imposición con éste tributo. Por el contrario, el Impuesto sobre Actividades Económicas desde sus orígenes en Venezuela –tal como indicamos en el recuento histórico- ha tenido como fundamento el someter a imposición el desarrollo de *actividades* de corte comercial e industrial.

Sin embargo, en nuestra opinión esa noción de *actividad* para el tributo que nos ocupa ha queda como inconclusa, pues si bien esa *actividad lucrativa* pareciera estar orientada hacia una conducta positiva por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, consideramos que existen un sinnúmero de excesos por parte de los legisladores municipales, al crear códigos en sus clasificadores de actividades económicas que van más allá de una simple actividad, sometiendo a imposición casi cualquier tipo de ingreso que pueda percibir una persona, sin hacer el menor análisis si la creación de tal código obedece a este postulado inicial de corresponder a la realización de una actividad, dando una mayor semejanza a un impuesto a los ingresos brutos tal como existe en otros países.

Ciertamente, consideramos que el Impuesto sobre Actividades Económicas tiene como fundamento lógico, el ejercicio de actividades económicas en la jurisdicción de un Municipio. Esta realidad es el fundamento de la medida económica sobre la cual se determina el impuesto municipal. Por lo cual, la base imponible de este impuesto son los ingresos brutos percibidos por el sujeto *por el ejercicio de la actividad* en el territorio del municipio, y no la renta que pudiera obtener como resultado del ejercicio de tal actividad. De allí que, no interesa a la capacidad contributiva gravada por el Impuesto sobre Actividades Económicas si de la realización de las actividades imponibles se generen ganancias o pérdidas en el resultado financiero del contribuyente.

Justamente esta conducta positiva, ese movimiento del sujeto con el cual modifica el mundo que lo rodea, es lo que consideramos delimita el alcance del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas. El mismo implica que el sujeto realice una *actividad* -en el sentido que hemos indicado- de industria, comercio o de servicios, en forma habitual, independiente, con ánimo de lucro, en la jurisdicción del Municipio. Por lo cual, cuando el sujeto no realiza actividad alguna, sino que los ingresos son producto de una *inactividad*, es lo que denominaremos una *renta pasiva*, las cuales están excluidos del supuesto de hecho de este impuesto.

## **2. Obligaciones positivas y negativas.**

Las obligaciones positivas “son aquellas en las que el deudor está obligado a *dar o hacer* alguna cosa, es decir, a la realización de una determinada actividad positiva. Cuando se tienen en cuenta las cualidades o circunstancias del deudor para el cumplimiento de la prestación, estamos en presencia de un hacer personalísimo, en el cual su actividad es insustituible.”<sup>74</sup>

En palabras de ZAMBRANO VELASCO, el “hacer consiste, por lo general, en una energía de trabajo proporcionada por el deudor a favor del acreedor: trabajo material o intelectual de

---

<sup>74</sup> Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación. Parte General de las Obligaciones*. Editorial Arte, Caracas, 1985, p. 260.

artesanos, empleados, profesionales, artistas, etc. En relación a tales casos, se habla también de servicios. A la obligación de hacer, en general, corresponde el derecho del acreedor a una actividad del deudor, o a la obtención de un cierto resultado.”<sup>75</sup> Es justamente este tipo de obligaciones de hacer, las que constituyen el presupuesto de hecho que en abstracto el legislador ha establecido como actividad lucrativa de servicios, y que da origen a la obligación tributaria.

Indica ZAMBRANO VELASCO, que “Esta característica a diferenciar ambos tipos de conducta positiva en cuando que, en el caso de las obligaciones de hacer, puede ocurrir que intervenga la actividad del deudor, a título insustituible, mientras que en las prestaciones de dar, ésta puede tener carácter secundario, de medio sustituible por otros.”

Por su parte, la “prestación de *dar*, es aquel comportamiento que consiste en la realización de una serie de actos volitivos y declarativos por parte del deudor, tendientes a la transmisión de la propiedad o de otro derecho real (ejemplo los artículos 1.431, 1.474, 1.558 del C.C), sin que tenga importancia la cuestión de que sea a título gratuito y oneroso.”<sup>76</sup>

Conviene observar que la obligación de dar tan sólo confiere al acreedor un derecho de crédito, diferente del derecho real, que nada para el acreedor como consecuencia de la ejecución de tal obligación. La obligación de dar, según el artículo 1.161 del C.C., se cumple por efecto del consentimiento legítimamente manifestado, en un momento abstracto o de razón pura.

Por el contrario, cuando la obligación está definida por un *no hacer*, por una abstención del sujeto, consideramos que queda excluida de la noción de actividad económica de servicios definida en la Ley Orgánica del Poder Pública Municipal y, por consiguiente, los ingresos producto de dichas obligaciones no están sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, visto que constituyen frutos civiles producto de una renta pasiva.

---

<sup>75</sup> Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación*. Ob. Cit, p. 260.

<sup>76</sup> Idem, p. 260.

Este tipo de obligaciones negativas o de *no hacer* “son aquellas (*non dare, non facere*) que procuran, sustancialmente, obtener para una persona la ventaja que puede derivarle la abstención de otra. Esta abstención representa un comportamiento útil para el acreedor, ya sea que consista en no desarrollar una actividad, ya sea en soportar un hecho del acreedor que el deudor no estaba dispuesto a permitir.” En efecto, “en la prestación negativa el deber consiste en una abstención del deudor en cuanto al hacer (omisión), hacer éste que sin tal obligación sería legítimo. Al lado de este deber hay que señalar, como otro contenido posible de la obligación negativa, el deber que consiste en el hecho de tolerar que el acreedor haga, caso en el cual el no hacer consiste en un *pati* (tolerar); pero ésta, más propiamente, es obligación de dejar hacer. A la obligación de no hacer corresponde, por tanto, el derecho a *pretender una abstención* del deudor, que es uno de los dos modos antes especificados.”<sup>77</sup>

### **3. El Hecho Imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Delimitada la noción de *actividad* –tal como indicamos en el acápite anterior- es imperioso comprender como tal definición es el punto medular del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, que nos permitirá comprender a cabalidad las características de este tributo.

Es importante señalar -como dato histórico- que el término *hecho imponible* fue acuñado en el año de 1943 por el profesor DINO JARACH en su obra “El Hecho Imponible”<sup>78</sup>, siendo ampliamente acogido tanto por la doctrina como por la legislación y la jurisprudencia en buena parte de América Latina y Europa. No obstante, tal y como veremos de seguidas, algunos autores se refieren al hecho imponible como *hecho generador de la obligación tributaria*<sup>79</sup> o *f fuente de la obligación tributaria*<sup>80</sup>.

---

<sup>77</sup> Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación. Ob. Cit.*, p. 262.

<sup>78</sup> Tal y como señala el referido autor en su obra *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1980, Tercera Edición, p. 139.

<sup>79</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editoriales Depalma – Temis – Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996, p. 306.

En este orden de ideas, el profesor JARACH afirma que el hecho imponible es “El presupuesto de hecho de la obligación tributaria”<sup>81</sup> y que “la relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación”<sup>82</sup>. Dicho de otro modo, el hecho imponible es el conjunto de hechos que en abstracto prevén las normas jurídicas tributarias creadas mediante una Ley, como presupuesto para que nazca la obligación jurídica tributaria una vez que esos hechos seleccionados por el legislador se verifican en la realidad. Esos hechos pueden ser un “conjunto de hechos de circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o pueden consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples”<sup>83</sup>.

Haciendo uso del término acuñado por el doctor JARACH, el catedrático argentino HÉCTOR BELISARIO VILLEGAS señala que “[l]lamamos hecho imponible al acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”<sup>84</sup>.

Por su parte, VALDÉS COSTA en el capítulo que trata de la relación jurídica tributaria, analiza la obligación tributaria y se refiere a que su *presupuesto de hecho y hecho generador* está estructurado por dos aspectos que deben estar establecidos en la ley: el objetivo y el subjetivo; incluyendo dentro del aspecto objetivo lo que el autor llama el *elemento material*, que no es otra cosa que “la descripción del hecho gravado (...) cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación”<sup>85</sup>.

---

<sup>80</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero - Volumen I*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976, Tercera Edición, p. 353.

<sup>81</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Ob.cit. p. 139.

<sup>82</sup> Idem. p. 136.

<sup>83</sup> Idem. p. 141.

<sup>84</sup> Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, Octava Edición, p. 348.

<sup>85</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Ob.cit. p. 307.

Parafraseando al tratadista argentino CARLOS GIULIANI FONROUGE, éste considera que no hay lugar a disquisiciones doctrinarias al momento de afirmar que la única fuente de la obligación tributaria es la ley, toda vez que la voluntad de los particulares no es apta para su creación y que, al producirse la *situación o presupuesto de hecho* que la ley en forma *general e impersonal* eligió como *elemento determinante de la tributación*, se materializa el crédito fiscal cuyo titular es el Estado y que puede exigir del sujeto pasivo<sup>86</sup>.

De las definiciones antes citadas es imposible obviar el elemento coincidente en todas ellas, esto es, la definición de hecho imponible como ***el supuesto de hecho previsto en la ley, cuya verificación fáctica da origen a la obligación tributaria.***

El profesor JARACH establece que el rasgo fundamental del hecho imponible es que se trata de un hecho jurídico, por cuanto tiene su causa en la ley. Asimismo, afirma que si bien el hecho imponible es un hecho jurídico, aun cuando el legislador los elige principalmente por su contenido económico; además que la fuente del de la obligación tributaria es la ley, no la voluntad de las partes. En este orden de ideas, expone que el legislador al crear el hecho imponible de la obligación tributaria en abstracto, no considera cualquier tipo de hecho. La relevancia jurídica de aquellos está determinada por criterios de selección que son fundamentalmente políticos, que pudieran o no perseguir fines extrafiscales<sup>87</sup>.

Se traduce con meridiana claridad que el hecho imponible del impuesto bajo análisis es un hecho jurídico, toda vez que está contenido en cuerpos normativos, unos de carácter local (ordenanzas) y otro nacional (leyes); hechos jurídicos éstos de indubitable contenido económico, como es el caso del ejercicio de actividades lucrativas dentro del ámbito espacial del Municipio ya sean de tipo industrial, comercial, de servicios o de índole similar.

En el sentido que hemos comentado, el artículo 36 del Código Orgánico Tributario define el hecho imponible como "(...) el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo,

---

<sup>86</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero. Ob. Cit.*, pp. 353 - 355.

<sup>87</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit.* pp. 136 - 141.

y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria." Ese presupuesto es el que da origen a la relación jurídico-tributaria sustantiva, a la que se refiere el artículo 13 del mencionado Código.

En el Impuesto sobre Actividades Económicas el hecho imponible -vistos los antecedentes históricos-, era exclusivamente definido por los legisladores municipales a través de sus Ordenanzas, y modelado por los Tribunales en diversas sentencias, hasta la promulgación de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal en el año 2005, cuyo texto se presenta con una suerte de función armonizadora -al menos desde el punto de vista de este impuesto- delimitando el hecho imponible del tributo en comentarios, así como diversos factores de conexión que permiten dar solución a los problemas de doble tributación interna.

En este estado de cosas, corresponde ahora desglosar los elementos integradores del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas objeto de estudio. El mismo está compuesto por los elementos que de seguidas enumeramos: **(i)** objetivo; **(ii)** subjetivo; **(iii)** temporal; **(iv)** espacial; **(v)** cualitativo y, **(vi)** cuantitativo.

### **3.1. Elemento Objetivo.**

Según DINO JARACH, éste elemento se refiere “a la existencia de una riqueza en una manifestación directa o indirecta”, pero la existencia de esa riqueza no basta por sí sola, sino que “el legislador la valora en función de una determinada política y determinados fines”<sup>88</sup>. Esa valoración de carácter subjetivo que hace el creador de la norma jurídica tributaria, es lo que el autor denomina la capacidad contributiva y comprende el “conjunto de fines que el legislador tiene en determinado momento cuando elige cierta materia imponible, y es por ello que en esta apreciación están comprendidos tanto los elementos valorativos a los efectos de determinar la cuantía del tributo como los fines extrafiscales; ya que el Estado no trata simplemente de medir la riqueza objetivamente, sino que valora la

---

<sup>88</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Ob.cit, p. 148.

riqueza en función de los fines que se propone”<sup>89</sup>. De manera que, la capacidad contributiva constituye el fundamento jurídico del hecho imponible.

Por su parte, VALDÉS COSTA lo denomina *elemento material del hecho generador* y lo define como “la descripción del hecho gravado (...) de características variables que pueden agruparse en tres clases: posesión, obtención o utilización de una riqueza como gasto, cuyo eventual acaecimiento implica el nacimiento de la obligación”<sup>90</sup>.

No obstante lo expuesto, coincidimos con la definición aportada por el profesor VILLEGAS, quien precisa que el aspecto material “consiste en la descripción abstracta del hecho que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que se halla. Es el núcleo del hecho imponible, y es tanta su importancia que algunos confunden este aspecto con el propio hecho imponible”; agrega además que “es el elemento descriptivo, al cual, para completar el supuesto hipotético, se le adicionan los restantes elementos (personal, espacial y temporal)”, para concluir que es el “acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los países desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica”<sup>91</sup>.

Así, si la relación jurídico tributaria es el eje del derecho tributario, y el hecho imponible es el eje conceptual del tributo, la referencia al ejercicio de la actividad es, a nuestro juicio, la noción central dentro del hecho imponible del gravamen que estudiamos; los otros elementos que lo componen, sin desconocer que reviste suma importancia, al punto que sin ellos tampoco nace la obligación, actúan como complementarios o condicionantes de éste.<sup>92</sup>

El artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal define el hecho imponible del impuesto, de la siguiente forma:

---

<sup>89</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Ob.cit, p. 149.

<sup>90</sup> Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, p. 307

<sup>91</sup> Villegas, Héctor Belisario. Ob.cit, págs. 353 – 354.

<sup>92</sup> Véase en este sentido a Bulit, E. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 62.

**"Artículo 205. El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente,** aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables (...)" (Destacado nuestro).

De manera que, el Impuesto sobre Actividades Económicas grava el ejercicio en forma habitual, a título oneroso e independiente de actividades comerciales, económicas, industriales, servicios o de índole similar, en el territorio de un Municipio. Dicho tributo tiene como fundamento lógico, el ejercicio de actividades económicas en jurisdicción de un Municipio determinado, lo que constituye para el legislador la razón *idónea* para entender que dicho sujeto tiene capacidad contributiva suficiente para soportar las cargas tributarias, y así contribuir con los ingresos de la entidad, incluso sin tomar en cuenta si de la realización de dichas actividades se causa una ganancia o pérdida. Por esa razón, la base imponible del impuesto son los ingresos brutos *percibidos* por el contribuyente por el ejercicio de la actividad, y no la renta que pudiera obtener como resultado del ejercicio de tal actividad.

Para que se materialice el elemento objetivo del hecho imponible de este impuesto, es necesario que concurren tres elementos, a saber: *(i)* que la actividad sea ejercida de manera habitual; *(ii)* que dicha actividad sea territorial; y *(iii)* que la actividad ejercida sea considerada lucrativa, y de naturaleza comercial o industrial.

Respecto al primer elemento, consideramos que la habitualidad es la acción de realizar algo de manera continuada, no interrumpida y, por ende, con vocación de permanencia en el tiempo. En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, la habitualidad se analiza respecto de la actividad económica desplegada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, orientada a establecer, si tal actividad que lleva a cabo una persona en jurisdicción del Municipio, se realiza de manera continuada, no interrumpida, con ánimo de permanencia.

Respecto a la *territorialidad*, es necesario que el sujeto realice la actividad en un espacio determinado; por lo que, en general, el legislador ha optado por el *establecimiento permanente* ubicado en el territorio del municipio<sup>93</sup>, como el factor de conexión entre el contribuyente, la actividad desplegada y el sujeto activo. La Ley Orgánica del Poder Público Municipal ha definido el establecimiento permanente como toda sucursal, oficina, fábrica, taller y demás lugares de trabajo en o desde los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio<sup>94</sup>.

Así, el elemento de territorialidad apunta al hecho de que el ejercicio del poder impositivo atribuido al ente público municipal encuentra su limitación esencial en el ámbito espacial, esto es, los Municipios pueden gravar única y exclusivamente las actividades económicas que se lleven a cabo dentro de los límites espaciales de su territorio.

Al respecto, podemos decir que los tributos municipales son esencialmente territoriales. Esta es una consecuencia obvia de la condición del municipio como ente político territorial, como rama del poder público a nivel local, cuya autonomía –y en particular la de crear los tributos que la Constitución le atribuye- se limita al territorio que le sirve de sustrato geográfico.

---

<sup>93</sup> En lo que respecta al establecimiento permanente como factor de conexión con la jurisdicción de un municipio, véase sentencia N° 681 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la cual se estableció que: "(...) el concepto de establecimiento permanente no debe entenderse pura y simplemente como el lugar de asentamiento de la industria sino el lugar del comercio habitual (...) que independientemente de que el establecimiento permanente del comitente se encuentra ubicado fuera del Municipio y no tenga un establecimiento permanente, en cuanto a industria se refiere, **lo relevante es si éste realiza de manera habitual y permanente actividades de comercio en dicho territorio, a fin de exigir parte de los ingresos brutos derivados de las ventas realizadas en su Municipio y no fuera de aquel, lo cual se patentiza cuando las ventas producto de la comisión son realizadas dentro del respectivo Municipio, en cuyo caso sólo podrá gravar las ventas derivadas de la comisión realizadas en el mismo y, no las realizadas fuera del referido Municipio**" (Destacado nuestro). Consultada en: <http://www.tsj.gov.ve>

<sup>94</sup> "Artículo 218. Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio.

Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios".

Tal afirmación se configura como una consecuencia lógica y necesaria de la conformación geográfica de los Municipios, a los cuales se les atribuye una porción del territorio que representa el ámbito y límite espacial para el ejercicio de sus competencias y potestades, por lo que sería inapropiado que un Municipio pretenda gravar una actividad desarrollada fuera de su territorio.

En relación al tercer elemento, el lucro, se refiere a la ganancia o provecho que se saca de cada cosa; de manera que, una actividad lucrativa es aquella que se realiza a los fines de obtener un provecho económico. Así, Romero-Muci ha sostenido que “(...) sólo una actividad lucrativa desarrollada continuamente en un municipio, determina un nexo suficiente entre el sujeto que realiza la actividad y el territorio del ente local, permitiendo excluir todas aquellas que no reúnan un grado de reiteración o habitualidad (...)”<sup>95</sup>.

En atención a las anteriores definiciones, es menester concluir que el elemento material del Impuesto sobre Actividades Económicas es **el ejercicio habitual de actividades económicas de industria comercio, servicios e índole similar**. La Ley Orgánica del Poder Público Municipal expresamente establece lo que debe entenderse por los presupuestos fácticos de la siguiente forma:

- a) **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".<sup>96</sup>
- b) **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."<sup>97</sup>

---

<sup>95</sup> Romero-Muci, Humberto. *El Establecimiento Permanente como Criterio de Vinculación Territorial del Poder Tributario Municipal en el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio*. Trabajo publicado en la Revista de Derecho Tributario No. 82, p. 128.

<sup>96</sup> Artículo 209 (1) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

<sup>97</sup> Artículo 209 (2), *eiusdem*.

- c) **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."<sup>98</sup>

### 3.2. Elemento Subjetivo.

En opinión de DINO JARACH, el elemento subjetivo del hecho imponible “consiste en la definición de los sujetos activos y pasivos que están relacionados con las circunstancias objetivas definidas en la ley, en forma tal que surja para unos la obligación y para otros la pretensión del impuesto”<sup>99</sup>. Asimismo, señala que esa determinación de los sujetos no puede hacerse en forma abstracta “en términos generales válidos para todas las obligaciones tributarias”, antes por el contrario, es preciso “determinarlos en forma concreta para cada tributo de acuerdo con la definición del hecho imponible”<sup>100</sup> contenida en la ley.

Continúa exponiendo el autor en su obra, que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es aquel “que por sus relaciones con los hechos o circunstancias objetivas definidas en la ley resulta obligado al pago del tributo”<sup>101</sup>; éstos pueden clasificarse en **(i)** sujetos pasivos responsables por una deuda propia; y, **(ii)** sujetos pasivos responsables por deuda ajena.

El fundamento de esta clasificación se halla en la separación de los conceptos de deuda y responsabilidad; en tal sentido afirma que “[e]stos conceptos sirven para diferenciar al verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes

---

<sup>98</sup> Artículo 211 (3), *eiusdem*.

<sup>99</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit*, p. 152.

<sup>100</sup> *Idem*. p. 153.

<sup>101</sup> *Idem*, p. 153.

grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustitutiva”<sup>102</sup>.

El contribuyente o responsable por deuda propia es “el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible, que de acuerdo con la ley, resultan atribuibles a dicho sujeto por ser el que los realiza”<sup>103</sup>. Con el objeto de profundizar en la distinción, el tratadista afirma que “el contribuyente es tal tanto en el caso en que la ley lo establezca expresamente, como en el que la ley nada diga al respecto. Por el contrario, **los demás sujetos pasivos son tales sólo en virtud de una expresa disposición legal**”<sup>104</sup>.

Respecto a los sujetos pasivos responsables por deuda ajena, JARACH distingue el agente de retención, del sustituto o responsable. Señala que “la naturaleza del agente de retención no es la de un mandatario del fisco sino la de un obligado”. En este sentido, el agente de retención no es un sujeto activo sino un sujeto pasivo de la obligación tributaria, toda vez que “*responde patrimonialmente por la obligación tributaria, sin el beneficio de excusión, si bien puede liberarse de dicha responsabilidad patrimonial si prueba que el contribuyente ya ha satisfecho el tributo*”<sup>105</sup>. Igualmente, define al sustituto tributario como “*un sujeto pasivo al cual la ley impone la obligación de satisfacer al Fisco la deuda del contribuyente como primer y principal obligado, salvo su derecho de regreso contra el verdadero contribuyente*”<sup>106</sup>.

Finalmente, el autor define al sujeto activo como el titular del crédito de la obligación tributaria, es decir, es quien tiene el derecho de exigir el pago del tributo por parte del sujeto pasivo.

Por su parte, VILLEGAS define el elemento personal del hecho imponible como “*aquella persona que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue descrita al definir la*

---

<sup>102</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit.*, p. 157.

<sup>103</sup> Idem, p. 153.

<sup>104</sup> Resaltado nuestro. Tomado de Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit.*, p. 154.

<sup>105</sup> Idem, p. 163.

<sup>106</sup> Idem, p. 164.

*ley el elemento material*” y acuñó el término de “*destinatario legal tributario*” para referirse a el realizador o encuadrado del supuesto legal, con el objeto de distinguirlo del sujeto pasivo de la obligación tributaria, concebido éste como el obligado al pago del tributo<sup>107</sup>.

El referido autor estima que, indefectiblemente, el aspecto personal del hecho imponible se refiere a la determinación de aquel sujeto que realizó el supuesto de hecho previsto en la norma como hecho generador de la obligación tributaria, aún cuando por razones política y control fiscal con el fin de evitar la evasión, el legislador pueda designar sustitutos que están llamados a cumplir con el pago del tributo convirtiéndose de éste modo en el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es el caso de los responsables, a quien llama sustitutos.<sup>108</sup>

Aceptando que el elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se corresponde con el sujeto respecto del cual se verifica el presupuesto de hecho previsto en la norma, y que en consecuencia es el obligado al pago del tributo, podemos decir que los sujetos pasivos del impuesto municipal son los contribuyentes; estableciendo además que, la condición de contribuyente puede recaer en, (i) las personas naturales con prescindencia de su capacidad en el derecho privado; (ii) las personas jurídicas y demás entes colectivos que conforme el derecho privado califican como sujetos de derecho; y (iii) las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

Finalmente, en relación con el sujeto activo, afirma GUILIANI FONROUGE que “siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones”<sup>109</sup>. Aplicado el anterior concepto a la conformación político territorial de Venezuela, las manifestaciones del Estado a que hace alusión el citado autor no son otras que la Nación, los Estados y los Municipios. En el caso bajo análisis, no cabe duda que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria son los Municipios del país.

---

<sup>107</sup> Villegas, Héctor Belisario. *Ob.cit.*, pp. 355 – 356.

<sup>108</sup> Idem, pp. 357 – 358.

<sup>109</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero. Ob. Cit.*, p. 361.

### 3.3. Elemento Espacial.

En relación con el elemento espacial, encontramos que para DINO JARACH éste es la vinculación del hecho imponible con el sujeto activo y a un mismo tiempo, es “la limitación espacial del ámbito de imposición que adopta un determinado Estado como sujeto activo de esa imposición”<sup>110</sup>. Afirma que “los criterios que el legislador adopta para vincular la materia imponible con su poder fiscal ocupan, en la sistemática de la relación jurídica tributaria, la posición de nexo o vinculación del hecho imponible con el sujeto activo” y que dicho *nexo* se puede establecer de dos maneras, dependiendo del tipo de impuesto del que se trate. En el caso de los impuestos *objetivos o reales*, el criterio de vinculación con el sujeto activo es un criterio igualmente objetivo. Por su parte, en el caso de impuestos *subjetivos o personales*, donde el criterio de imposición está directamente vinculado a circunstancias personales del sujeto pasivo, el criterio de vinculación del hecho imponible con el sujeto activo será también subjetivo.<sup>111</sup>

Estima el autor que las normas que definen el ámbito de aplicación de la Administración Tributaria o que delimitan la vinculación de la materia imponible con el sujeto activo de la relación jurídico tributaria siempre están referidas al derecho interno de un Estado, nunca referidas a la aplicación del derecho extranjero. Señala el catedrático argentino “que lo único que está en juego es si un determinado hecho imponible cae dentro de la definición del hecho imponible en su conjunto, es decir, también su vinculación con el sujeto activo y, por lo tanto, estará sometido a la imposición, o bien estará fuera de ella. Pero nunca se planteará el problema de si se aplica la ley nacional o bien la ley extranjera. Lo único que se considera es si el hecho imponible está o no sometido al impuesto”<sup>112</sup>.

Por su parte, **VILLEGAS** lo define como “el elemento del hecho imponible que indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario realiza el hecho o se encuadra en la situación descriptos por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho

---

<sup>110</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit*, p. 167.

<sup>111</sup> Idem, pp. 167 y 168.

<sup>112</sup> Idem, p. 172.

o producida tal situación”. Igualmente afirma que “es necesario tener en cuenta los denominados ‘criterios de atribución de potestad tributaria’, los cuales son determinables según tres tipos de pertenencia: política, social y económica”<sup>113</sup>.

La razón de pertenencia política la identifica como *principio de la nacionalidad*, cuando el legislador emplea para atribuir potestad tributaria al sujeto activo, el hecho de haber nacido el sujeto pasivo en el territorio de determinado país, esté o no domiciliado en él, independientemente del lugar del acaecimiento del hecho imponible.

La razón de pertenencia social la identifica como *principio del domicilio o de la residencia*, cuando el legislador emplea para atribuir potestad tributaria al sujeto activo, el hecho de que el sujeto pasivo resida o esté domiciliado dentro o fuera del territorio de determinado país.

La razón de pertenencia económica la identifica como *principio de la ‘fuente’ o de ‘radicación’*, cuando el legislador emplea para atribuir potestad tributaria al sujeto activo, el hecho de que el sujeto pasivo posea bienes o perciba rentas dentro del territorio del ente exactor.

En el caso concreto del Impuesto sobre Actividades Económicas, es indudable que el elemento espacial del hecho imponible, o bien, el criterio de vinculación elegido por el legislador para atribuir potestad tributaria al Municipio, es el criterio que **JARACH** denomina *objetivo o real*, o bien, la *pertenencia económica o principio de la fuente* esbozado por **VILLEGAS**. Ello es así, por cuanto la obligación tributaria nace cuando los sujetos pasivos realizan las actividades económicas definidas en el elemento material del tributo, *en o desde* la jurisdicción del Municipio.

Es importante señalar, que la Ley Orgánica del Poder Público Municipal aporta un catálogo de criterios de vinculación del elemento material con el poder de exacción de la Administración Tributaria Municipal, tal y como indicamos de seguidas:

---

<sup>113</sup> Villegas, Héctor Belisario. *Ob.cit.*, p. 359.

En el artículo 216, se establece que la actividad industrial y la comercialización de bienes en el Municipio donde se encuentre el establecimiento en o desde el cual se realicen tales actividades.

En el artículo 217 se establece que las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios “*serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio*” agregando un elemento temporal cuyo supuesto es “*siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos*”, indistintamente que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. Asimismo, prevé el artículo bajo análisis que “*en caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente*”.

En el artículo 221, establecen algunos criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, mencionando expresamente los siguientes: **(i)** el valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional; **(ii)** los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional y, **(iii)** los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.

Asimismo, el artículo 223 prevé criterios de vinculación espacial aplican para el ejercicio de actividades económicas específicas, a saber: **(i)** el *servicio de energía eléctrica*, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo; **(ii)** las *actividades de transporte entre varios municipios*, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio sea contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente; **(iii)** el *servicio de telefonía fija*, se considerará prestado en jurisdicción del Municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada; **(iv)** el *servicio de telefonía móvil*, se considerará prestado en la jurisdicción del

Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica; y (v) los *servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares*, se considerarán prestados en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Para estos dos últimos supuestos, la ley presume que lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.

Es igualmente relevante la previsión contenida en el artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, que establece que *“el impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas”*. La finalidad de ésta disposición, pretende salvaguardar la potestad tributaria del Municipio de las eventuales inmunidades fiscales que pudieran invocar ciertas categorías de contribuyentes, escudándose en la potestad regulatoria del Poder Nacional sobre los territorios o espacios enumerados en la precitada disposición.

Cabe hacer mención a la noción de establecimiento permanente definida en el artículo 218, como *“una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio”*.

De las normas bajo análisis se desprende que, para el caso concreto de la actividad industrial y la comercialización de bienes, el gravamen tendrá lugar siempre y cuando tales operaciones sean realizadas en el Municipio donde se encuentra ubicado el establecimiento permanente o base fija del contribuyente; y la actividad de servicios será gravada en el lugar donde se ejecute, por un periodo superior a 3 meses.

Bajo esta premisa, la doctrina nacional considera que “el principio de territorialidad es consustancial a este tributo; sólo es gravable la actividad ejercida dentro del territorio del Municipio. La “territorialidad” tiene una doble vertiente: por una parte, debe existir un “establecimiento” que vincule a determinada persona con el Municipio, y por la otra, los ingresos brutos deben corresponder a la actividad desarrollada desde ese establecimiento”<sup>114</sup>.

Por su parte, la jurisprudencia ha sostenido en materia de actividades económica de comercio, lo siguiente:

“El impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar), es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, **que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente.**

(...)

Finalmente, es un impuesto **territorial** en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. De tal manera, para que un contribuyente sea sujeto pasivo del aludido tributo, debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, esto es, el lugar de la fuente productora y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo. (Vid. Sentencias de esta Sala distinguidas con los Nos. 00473, 00649 y 00775 de fechas 23 de abril de 2008, 20 de mayo de 2009 y 3 de junio de

---

<sup>114</sup> MIZRACHI, Ezra. *La Patente de Industria y Comercio*. Ob. cit, p. 69.

2009, casos: Comercializadora Snacks, S.R.L., Corporación INLACA, C.A. e Industrias Diana, C.A., respectivamente).

**Así, en reiteradas oportunidades, ha sostenido esta Sala que un municipio sólo puede gravar las actividades comerciales o industriales ejercidas en o desde una sede física estable ubicada dentro del territorio del ente local, denominada establecimiento permanente o base fija, el cual se erige como un vínculo entre la actividad desarrollada por el sujeto pasivo del impuesto y el territorio de dicho ente como sujeto activo de la obligación tributaria”** (Resaltado nuestro).<sup>115</sup>

De manera que, es necesario que el sujeto pasivo desarrolle la actividad a través de un establecimiento permanente con las características establecidas en el precitado artículo de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, *en o desde* el cual desarrolle su actividad industrial o comercial; por tanto, cualquier sede no califica como establecimiento permanente a los fines del Impuesto sobre Actividades Económicas; por el contrario, es requisito fundamental que *en o desde* esa sede se realice la actividad económica gravada con el impuesto, a los fines de poder imputar el hecho imponible al mismo.

En ese sentido, la doctrina<sup>116</sup> ha indicado que, para que exista un establecimiento permanente es necesario que se cumplan algunos requisitos:

- (i) El carácter *efectivo* de la actividad gravable, lo cual supone, aparte de una ubicación física en el Municipio, que la misma tenga un resultado medible económicamente.
- (ii) Que desde dicha sede se realice una actividad mercantil.
- (iii) El establecimiento permanente como sede de una actividad debe estar conectado a un determinado territorio, en el entendido que *en o desde* la sede debe realizarse la actividad económica lucrativa, con un carácter permanente.

---

<sup>115</sup> Sentencia dictada por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, el 22 de junio de 2010, caso: PRODUCTOS QUAKER, C.A., contra el Municipio Chacao del Estado Miranda, Exp. 2000-1152. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>

<sup>116</sup> Romero-Muci, Humberto. *Ob. Cit.*, pp. 126 – 136.

(iv) Que la actividad económica se desarrolle *continuamente* a través de ese establecimiento.

Respecto a la actividad de servicios, el criterio fundamental de atribución de ingresos proveniente de tal actividad, es que deben ser sometidos a imposición en la jurisdicción del Municipio donde de manera efectiva sean prestados, y con una duración superior a tres (3) meses, de acuerdo con el citado artículo 217 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Sólo en su defecto, esto es, únicamente en aquellos casos en que la determinación del lugar en que se preste el servicio sea de muy difícil determinación, se entendería prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente.

### **3.4. Elemento Temporal.**

El elemento temporal se refiere al momento en que se verifica el hecho imponible. El hecho imponible descrito por el legislador en la norma tributaria puede verificarse instantáneamente o bien, el legislador puede establecer que las circunstancias de hecho que integran el hecho imponible, abarquen un determinado proceso que se desarrolle en el tiempo. Así, tenemos que para la delimitación temporal de los hechos imposables, el legislador puede reputar que el nacimiento de la obligación tributaria se verifica durante un período, o en el resultado último o finalización del proceso correspondiente, o bien, elegir un momento cualquiera del respectivo proceso, ya sea al inicio o al final.<sup>117</sup>

Nuevamente recurrimos a VILLEGAS, quien nos enseña que el aspecto temporal del hecho imponible es “*el indicador del momento en que se configura, o el legislador tiene por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el ‘aspecto material’ del hecho imponible*”<sup>118</sup>. En este sentido, afirma el autor que no es relevante si el supuesto fáctico de la obligación tributaria es “*de verificación instantánea*” o “*de verificación*

---

<sup>117</sup> Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario. Ob.cit*, pp. 176 y 177.

<sup>118</sup> Villegas, Héctor Belisario. *Ob.cit*, p. 361.

*periódica*”, toda vez que la motivación del legislador es que el hecho imponible se tenga por realizado “*en una concreta unidad de tiempo, aún cuando para eso deba recurrir a la ficción jurídica*”<sup>119</sup>. La importancia de éste elemento de la base imponible está estrechamente vinculado con la debida aplicación de la ley tributaria, porque de lo contrario podrían presentarse casos de aplicación retroactiva de la ley, cómputo de la prescripción, oportunidad para el cálculo de los intereses moratorios, entre otros.

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal establece en el segundo aparte de artículo 205 que “*el período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año...*”.

#### **4. Análisis del concepto de actividad lucrativa (elemento material del hecho imponible).**

Una vez hemos dejado en claro, a groso modo, el contenido del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, procederemos a centrar nuestro análisis en su elemento material, esto es, el concepto de “actividad lucrativa” a fin de desentrañar su sentido y los alcances, y en particular los conceptos que lo integran, como son la actividad industrial, comercial y de servicios; nunca sin dejar de lado la necesaria concurrencia de todos los elementos mencionados, indispensables para materializar el hecho imponible de este impuesto, cuya consecuencia es el nacimiento de la obligación tributaria.

##### **4.1. Actividad Comercial.**

###### **4.1.1. Concepto de Acto de Comercio:**

El artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, define la actividad comercial de la siguiente forma:

**“Artículo 209.** A los efectos de este tributo se considera: (...)

---

<sup>119</sup> Villegas, Héctor Belisario. *Ob.cit.*, p. 362.

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.  
(...)"

De la disposición transcrita pareciera que el legislador se está refiriendo a la noción de *actos de comercio* prevista en el Código de Comercio; mas sin embargo, con una limitación, que estos actos sean distintos a servicios. Comencemos entonces, por desentrañar el concepto de acto de comercio propuesto en la legislación mercantil y analizado por la doctrina y la jurisprudencia más reciente.

ROBERTO GOLDSCHMIDT<sup>120</sup> (siguiendo a Alfredo Rocco) define el acto de comercio, en su sentido más lato, como “todo acto que realiza y facilita una interposición en el cambio (...)” dejando en claro que esta noción no es la más perfecta, ni agota en sí mismo el alcance de la misma, en el entendido de que “la determinación legal de los actos de comercio procede, por tanto, por causas históricas, con criterios históricos y empíricos de oportunidad.”

Tal concepción, no es más que el reflejo del carácter extremadamente dinámico del Derecho mercantil, al punto que el propio Goldschmidt ha señalado que "el concepto de acto de comercio no se identifica con el del acto jurídico, sino que señala la actividad económica simple o compleja que se exterioriza en hechos y operaciones. Un acto de comercio puede componerse de varios actos jurídicos entre los cuales existe una vinculación desde el ángulo social y económico."

Por su parte, ALEJANDRO TINOCO G. es partidario de que la Legislación Mercantil venezolana es de tendencia objetivista y por ende, los actos de comercio son aquellos que tienen carácter mercantil por su propia índole e independientemente de la persona que los

---

<sup>120</sup> Goldschmidt, Roberto. *Curso de Derecho Mercantil*. Universidad Católica Andrés Bello. Fundación Roberto Goldshmidt, Caracas, 2002, p.82.

realice. Asimismo, según el autor dichos actos están enumerados por el legislador en el artículo 2 del código de comercio en sus 23 numerales. Como complemento de sus posición, el autor nos indica que VIVANTE establece que hay acto de comercio cuando existe una operación de cambio; otra parte de la doctrina establece que hay un acto de comercio cuando se pretende la obtención de un lucro; y la doctrina francesa establece a través de LACOUR ET BOUTERON, que existe acto de comercio, cuando la actividad dominante es la circulación de bienes para obtener un lucro<sup>121</sup>.

ELY SAÚL BARBOZA PARRA define al acto de comercio como “aquél realizado mediante la interposición o la producción en el cambio de bienes o servicios, lo que determina la circulación de la riqueza y produce generalmente una especulación con dicha actividad, así, como aquellos que de dicha actividad se originan”. En ese sentido, el autor da a entender que las características que nos permiten calificar si un acto es de comercio o no, son las siguientes: (i) la interposición en el cambio de bienes o servicios; (ii) la producción de bienes o servicios; (iii) la circulación de bienes, como consecuencia de las dos actuaciones mencionados anteriormente; y, (iv) la especulación<sup>122</sup>.

Por su parte el mexicano JOAQUÍN RODRÍGUEZ define el acto de comercio, como “una institución que se refiere a grupos de actividad social de carácter económico”. En ese sentido, hace la tradicional diferencia de actos objetivos y subjetivos de comercio, definiendo a los primeros como: (i) la compraventa y participaciones sociales de acciones y obligaciones de sociedades anónimas; (ii) los contratos relativos a obligaciones del estado u otros títulos valores corrientes en el comercio; (iii) los cheques y letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra; y, (iv) los vales y otros títulos a la orden o al portador.

Por otra parte, el citado autor define a los actos subjetivos como: (i) las obligaciones de los comerciantes, sino no se demuestra que derivan de causa extraña al comercio; (ii) las obligaciones entre comerciantes y banqueros, sino son de naturaleza esencialmente civil,

---

<sup>121</sup> Tinoco, Alejandro. *Anotaciones de Derecho Mercantil*. Ediciones Libra. Caracas, Venezuela, p. 50.

<sup>122</sup> Barboza, Ely. *Derecho Mercantil, Manual Teórico Práctico*. Edición Mc-Graw Hill. Caracas, Venezuela 2003, p. 30.

(iii) los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes, en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio.

ALFREDO MORLES<sup>123</sup> por su parte, recoge los criterios unitarios más frecuentes para crear la sustancia del acto de comercio, entre ellos:

- (i) *El lucro*: la finalidad especulativa sería el criterio general y común de todos los actos de comercio, aspecto que los distingue de los actos civiles.
- (ii) *La circulación*: el acto de comercio sería, todo acto que facilite la circulación de la riqueza, es decir, que responda a una interposición entre el productor y el consumidor.
- (iii) *Circulación y especulación*: Morles descarta este criterio al considerar que puede haber circulación sin especulación.
- (iv) *Interposición en el cambio*: citando a ROCCO, indica que vendría siendo aquel acto que realiza o facilita una interposición en el cambio. Por otra parte, el autor respecto de las tendencias europeas, entre las cuales resalta la alemana, de corriente subjetiva, define al acto de comercio como los actos de un comerciante que pretendan la explotación de su industria mercantil; por otra parte, señala que en el sistema español es de tendencia objetiva, por lo cual se establece como acto de comercio todos aquellos comprendidos en el Código de Comercio Español y cualesquiera otros de naturaleza análoga; asimismo, tenemos a la corriente francesa de naturaleza mixta, por el cual mezcla ambas categorías en el Código de Comercio francés en su artículo 632, donde son actos subjetivos aquellas obligaciones entre negociantes, mercaderes y banqueros, los cuales regula al lado de los actos objetivos, enumerados en el mismo artículo.

---

<sup>123</sup> Morles, Alfredo. *Curso de Derecho Mercantil*. Tomo I. Edición UCAB. Caracas, Venezuela 1998, pp. 40 y ss.

En torno al sistema venezolano, ALFREDO MORLES concluye que sigue la tendencia del Código de Comercio francés, a través del cual la realización profesional de actividades consideradas actos objetivos de comercio (Artículo 2 del Código de Comercio) convierte en comerciante a quien los ejecuta (Artículo 10 del mencionado Código) y se presume que son actos de comercio cualesquiera otros contratos u obligaciones de los comerciantes, a menos que resulte lo contrario del acto mismo o que el acto sea de naturaleza civil.

Con un poco más de detalle, OSWALDO ANZOLA<sup>124</sup> -a propósito del análisis sobre el carácter comercial de los dividendos pagados a los accionistas de una compañía anónima- nos indica que para la doctrina mercantilista el "comercio es el conjunto de actividades que efectúan la circulación de los bienes entre productores y consumidores. Comerciante es el intermediario entre los productores y consumidores".

Es precisamente esa *intermediación* que realiza el comerciante entre los productores y los consumidores, el elemento que pareciera ser determinante para distinguir (dentro de nuestros fines) cuando estamos en presencia de un acto de comercio calificable como una *actividad comercial* –a los fines del Impuesto sobre Actividades Económicas- de una actividad industrial o de servicios. Justamente, en ausencia de esa *intermediación* podemos señalar que no existe acto de comercio, y que por consiguiente, tal operación pertenece al derecho común o derecho civil.

Gramaticalmente, el diccionario de la Real Academia Española define la voz *intermediación* como “1. f. Acción y efecto de **intermediar** (|| poner en relación a dos o más personas o entidades)”<sup>125</sup>; ello representa para nuestro objeto de estudio, que esa intermediación se traduce en que un sujeto se encargue de contactar al productor de un determinado bien o servicio a fin de poder ofrecerlo al consumidor final. Claro, esto en la práctica resulta mucho más complicado, pues entre el productor y los consumidores finales suelen haber un sin fin de intermediarios.

---

<sup>124</sup> Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Ob. cit, p.45.

<sup>125</sup> Ver en página web <http://www.rae.es>.

Así las cosas, podemos perfilar una noción de *acto de comercio*, como el acto o conjunto de actos que realiza un sujeto como intermediario entre el productor de bienes o servicios, con el ánimo de obtener un lucro y fomentar la circulación. En ese sentido, dicha noción si bien no busca agotar las mencionadas discusiones doctrinales, si nos permitirá de alguna forma unir este rompecabezas que constituye la esencia del Impuesto sobre Actividades Económicas, y que es delimitar la expresión de *actividad lucrativa de comercio*.

A los fines de nuestro análisis, vamos a desglosar los supuestos de actos objetivos de comercio previstos en el artículo 2 del Código de Comercio ("CCom")<sup>126</sup>, en una primera clasificación en actividad comercial, actividad de servicios y actividad industrial.

---

<sup>126</sup> “**Artículo 2.-** Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de algunos de ellos solamente:

1º La compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles hecha con ánimo de revenderlas, permutarlas, arrendarlas o subarrendarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas.

2º La compra o permuta de Deuda Pública u otros títulos de crédito que circulen en el comercio, hecha con el ánimo de revenderlos o permutarlos; y la reventa o permuta de los mismos títulos.

3º La compra y la venta de un establecimiento de comercio y de las acciones de las cuotas de una sociedad mercantil.

4º La comisión y el mandato comercial.

5º Las empresas de fábricas o de construcciones.

6º Las empresas de manufacturas, almacenes, bazares, tiendas, fondas, cafés y otros establecimientos semejantes.

7º Las empresas para el aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza, tales como las de producción y utilización de fuerza eléctrica.

8º Las empresas editoras, tipográficas, de librería, litográficas y fotográficas.

9º El transporte de personas o cosas por tierra, ríos o canales navegables.

10º El depósito, por causa de comercio; las empresas de provisiones o suministros, las agencias de negocios y las empresas de almonedas.

11º Las empresas de espectáculos públicos.

12º Los seguros terrestres, mutuos o a prima, contra las pérdidas y sobre las vidas.

13º Todo lo concerniente a letras de cambio, aun entre no comerciantes; las remesas de dinero de una parte a otra, hechas en virtud de un contrato de cambio, y todo lo concerniente a pagarés a la orden entre comerciantes solamente, o por actos de comercio de parte del que suscribe el pagaré.

14º Las operaciones de Banco y las de cambio.

Podemos considerar como actividad industrial, artículo 209 (1) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de los mencionados ordinales del artículo 2 del CCom, los siguientes:

- (i) Las empresas de fábricas o construcciones (ord 5 CCom).
- (ii) Las empresas de manufactura (ord 6 CCom).
- (iii) Las empresas de aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza (ord 7 CCom).
- (iv) La construcción de naves (ord 17 CCom).

De dicha norma podemos denotar que, a primera vista, parecieran encuadrar dentro de la noción de actividad de comercio establecida en el artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, los siguientes actos:

- (i) La compra o permuta de bienes muebles con ánimo de revenderlas, así como de inmuebles<sup>127</sup>, claramente encuadra dentro del supuesto de actividad lucrativa de comercio que venimos desarrollando. Por su parte el arrendamiento o subarrendamiento de esas cosas no constituye una obligación de dar, sino por el

---

15° Las operaciones de corretaje en materia mercantil.

16° Las operaciones de Bolsa.

17° La construcción y carena, compra, venta, reventa y permuta de naves.

18° La compra y la venta de herramientas, aparejos, vituallas, combustible u otros objetos de armamento para la navegación.

19° Las asociaciones de armadores y las de expediciones, transporte, depósitos y consignaciones marítimas.

20° Los fletamentos préstamos a la gruesa, seguros y demás contratos concernientes al comercio marítimo y a la navegación.

21° Los hechos que producen obligaciones en los casos de averías, naufragios y salvamento.

22° Los contratos de personas para el servicio de las naves de comercio y las convenciones sobre salarios y estipendios de la tripulación.

23° Los contratos entre los comerciantes y sus factores o dependientes.”

<sup>127</sup> Véase en este sentido sentencia de la Corte Suprema de Justicia, del 12 de julio de 1972, caso: Comsit, C.A. contra R. Lesser y otros., en la cual se estableció que la venta de un inmueble hecha por una compañía anónima es un acto subjetivo de comercio.

contrario una actividad que pareciera asimilarse a un servicio, la cual desarrollaremos al analizar los servicios sujetos a gravamen de acuerdo al artículo 209 (3) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (ordinal 1 CCom).

- (ii) La compra o permuta de títulos valores (públicos o privados) hecha con el ánimo de revenderlos. (ordinal 2 CCom). Este supuesto en particular lo analizaremos en el siguiente capítulo, justamente en atención a que pareciera tratarse de una conducta pasiva por parte del sujeto que enajena el título valor.
- (iii) La compra y venta de un establecimiento de comercio y de las acciones de las cuotas de una sociedad mercantil (ord. 3 CCom). Dichos actos no pueden ser subsumidos en el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, porque no representan el desarrollo de una actividad económica en sí misma considerada, sino por el contrario, representan la enajenación de la sede o el fondo de comercio como medios a través de los cuales se realiza la actividad económica.
- (iv) Los almacenes, bazares, tiendas, fondas, cafés (ordinal 6 CCom). En este caso excluimos las manufacturas, pues estas implican la fabricación de alguna cosa, lo cual se subsume en la actividad industrial prevista en el artículo 209 (1) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.
- (v) Las empresas editoras, tipográficas, de librería, litografías y fotográficas, siempre que su actividad se refiera a la venta de los productos originados por esa actividad. En caso contrario se tratará de un servicio que se presta a un tercero. (ordinal 8 CCom).
- (vi) Las empresas suministros y de almonedas. Sin embargo, consideramos que el depósito y la agencia de negocio constituyen servicios (ordinal 10 CCom).
- (vii) Los préstamos con intereses hechos por los bancos (ordinal 14 CCom), así como las operaciones bancarias relativas a la emisión de certificados nominativos de depósito, negociables o no negociables, a plazo fijo<sup>128</sup>. Aquí debemos excluir toda la serie de servicios que prestan los bancos, por los cuales cobran comisiones, los cuales estarían sujetos a imposición bajo el artículo 209 (3) *ejusdem*.

---

<sup>128</sup> Constituyen actos objetivos de comercio las operaciones bancarias en relación a la emisión por las sociedades financieras, de certificados nominativos de depósitos, negociables o no negociables, a plazo fijo. Juzgado Superior Quinto Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, Sentencia del 18 de julio de 1985, Fundación para el Desarrollo de la Comunidad y Fomento Municipal (FUNDACOMUN) contra S.A. Dicsa.

- (viii) Las operaciones de las casas de Bolsa, sólo en lo que se refiere a la venta o permuta de títulos valores, con el ánimo de revenderlos, y sobre los cuales haremos las consideraciones pertinentes en el siguiente capítulo. El resto de las actividades de las cosas de bolsa están configuradas por servicios gravados. (ordinal 16 CCom)
- (ix) La venta, reventa y permuta de naves. La construcción de naves constituye una actividad industrial. (ordinal 17 CCom)
- (x) La venta de herramientas, aparejos, vituallas, combustible y demás objetos para la navegación. (ordinal 19 CCom)

Por su parte, podemos señalar que las actividades representadas como servicios en el mencionado artículo 2 del CCom, son las siguientes:

- (i) En principio el arrendamiento y subarrendamiento de bienes muebles, así como de inmuebles con fines comerciales<sup>129</sup>, el cual analizaremos con más detalle en el siguiente capítulo (ord 1 CCom).
- (ii) La comisión y el mandato comercial (ord 4 CCom).
- (iii) Las empresas para el aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza (ord. 7 CCom).

---

<sup>129</sup> Respecto a la naturaleza mercantil del arrendamiento de bienes inmuebles, véase sentencia del Tribunal Superior en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Occidental, del 26 de marzo de 2009, caso: Centro Comercial Ciudad Crepuscular, C.A., vs Auto Express, C.A., en la cual se estableció lo siguiente: "Así las cosas, del contrato de arrendamiento que fuera acompañado por la parte demandante con su escrito libelar y que corre anexo a los folios 18 al 20 del presente expediente se observa de la cláusula primera que se arrendó un bien inmueble constituido por 1 terreno con oficina, 1 baño totalmente cercado, ubicado en la Av. 20 esquina calle 41 de esta ciudad de Barquisimeto, Estado Lara, distrito Iribarren; y en la cláusula segunda se establece que el bien arrendado será para uso exclusivo de autolavado, mantenimiento y servicio para vehículos y todo lo relacionado con el ramo, siendo esta una actividad comercial. Asimismo, observa este Tribunal Superior, específicamente del Acta Constitutiva y Estatutos de la Sociedad Mercantil Centro Comercial Ciudad Crepuscular C.A., que riela a los folios 13 al 16 Que la parte demandante tiene como objeto comercial, entre otros, el servicio de arrendamiento de locales con fines turísticos y comerciales. En consecuencia, y en aplicación del artículo 3 del Código de Comercio, se evidencia que para el momento en que se realizó el contrato de arrendamiento se estaba efectuando un acto de comercio, en virtud de que el referido contrato de arrendamiento tenía por objeto conllevar a la materialización de una actividad comercial." Por otra parte, el contrato de arrendamiento de un inmueble para habitación familiar, celebrado entre una empresa comercial y una persona no comerciante, no es acto de comercio. Tampoco lo será la fianza constituida a la arrendadora. Caso de que ambas partes fueren comerciantes. (Corte Superior Primera Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y del Estado Miranda, Sentencia del 15 de octubre de 1971, Edificadora Administradora Carpio C.A. contra Cecilia S. Vogliolo y otros.)

- (iv) Las empresas editoras, topográficas litográficas, cuando su actividad está orientada a desarrollar una obligación de hacer (ord 8 CCom).
- (v) El transporte de personas o cosas por tierra, ríos o canales navegables, (ord 9 CCom), así como el transporte aéreo<sup>130</sup>.
- (vi) El depósito mercantil y las agencias de negocios (ord 10 CCom).
- (vii) Las empresas de espectáculos públicos.
- (viii) Los contratos de seguros (ord 12 CCom).
- (ix) Las operaciones de los bancos, referidas a servicios (ord 14 CCom).
- (x) Las operaciones de corretaje mercantil (ord 15 CCom).
- (xi) Los servicios desarrollados por las Casas de Bolsa (ord. 16 CCom).
- (xii) La construcción de naves, siempre que se trata de una obligación de hacer en favor de un tercero, sino estaremos en presencia de una actividad industrial (ord 17 CCom).
- (xiii) El contrato de transporte marítimo (ord 20 CCom).
- (xiv) Los Contratos de personas para el servicio de las naves de comercio y las estipulaciones sobre salarios y estipendios de la tripulación (ord. 22 CCom).

#### **4.1.2 Actividad Lucrativa de Industria.**

El artículo 209 (1) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal define la actividad lucrativa de industria como "toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio."

Así, desde el punto de vista gramatical, la voz *producir* significa "**5.** tr. Fabricar, elaborar cosas útiles; (...) **7.** tr. *Econ.* Crear cosas o servicios con valor económico."<sup>131</sup> Por su parte, la palabra *transformar*, de acuerdo con la Real Academia de la Lengua, significa "**2.** tr.

---

<sup>130</sup> La jurisprudencia ha considerado que el transporte aéreo es un acto objetivo de comercio, pese a que no está expresamente señalado en el ordinal 9º del artículo 2 del Código de Comercio (Corte Superior Tercera Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y del Estado Miranda, sentencia del 22 de noviembre de 1971, caso: Enerio González contra Pan American World Airways, Inc.)

<sup>131</sup> En <http://www.rae.es/rae.html>.

Transmutar algo en otra cosa. U. t. c. prnl."<sup>132</sup>; la voz *ensamblar* significa "1. tr. Unir, juntar, ajustar, especialmente piezas de madera."; y *perfeccionar* es "2. tr. Mejorar algo o hacerlo más perfecto."

De manera que, la actividad industrial implica tomar materias primas<sup>133</sup> o productos terminados, para modificarlos o transformarlos en una cosa nueva o distinta al producto original. La transformación de esa materia prima (elemento en su estado natural), es lo que se conoce como industria pesa o de primera elaboración; y la transformación de estos productos semielaborados o elaborados en otros productos de consumo se suele denominar industrias manufactureras<sup>134</sup>.

Por su parte, la jurisprudencia ha desarrollado el concepto de actividad industrial en el Impuesto sobre Actividades Económicas (Patente de Industria y Comercio en aquel entonces), en los siguientes términos:

"Para la Corte no cabe la menor duda de que tales factores de consumo han permitido la especialización de la industria para la elaboración de un producto único, sino que han determinado la aparición de empresas manufactureras cuya actividad está enderezada al cumplimiento de determinada etapa o escalón que sólo habrá de servir para los elementos que en una escala superior serán adaptados en la forma de otros tipos más perfeccionados o bien del producto definitivo. Y es obvio que cada una de esas empresas manufactureras, ocupada en la elaboración de determinada especie, de tipo individual o especializado, constituye por sí un ente económico autónomo, que coadyuvando a la actividad de otro dedicado a la misma finalidad, o complementándola, ostenta también figura propia, de tal

---

<sup>132</sup> Idem.

<sup>133</sup> Por materia prima debe entenderse aquella extraída de la naturaleza y que se transforma para elaborar materiales que más tarde se convertirán en bienes de consumo. Las materias primas que ya han sido manufacturadas pero todavía no constituyen definitivamente un bien de consumo, se denominan productos semielaborados, productos semiacabados o productos en proceso, o simplemente materiales.

<sup>134</sup> Fraga Pittaluga, Luis, Vilorio Méndez, Mónica y Sánchez Salavador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Editorial Fraga, Sánchez & Asociados, colección estudios 4, Caracas, 2005, pp. 41 y 42.

relevante caracterización y autonomía como el otro. Lo que caracteriza el concepto de industria no es la simple elaboración de la materia prima transformando su prístina presentación, que es lo que constituye apenas el primer eslabón de la ingente serie de operaciones o manufacturas que a la postre culminan con el objeto o producto creado para definitivamente al consumo. Unas veces la industria la hayamos en el mero manipuleo de la especie primitiva; otras, en la transformación en tipos distintos de los productos que anteriormente fueron elaborados en determinada forma; y, finalmente, en la manufactura definitiva, mediante los procesos mecánicos y técnicos consiguientes, a que son sometidas las diversas piezas o engranajes que, si bien, por sí mismos constituyen piezas o tipos distintos y autónomos no pueden funcionar sino mediante el acoplamiento de otros elementos constitutivos del producto integral. Por ello, son empresas manufactureras o industriales tanto las que realizan la transformación de la materia prima como las que mudan la forma de los productos anteriormente fabricado acoplándolos a otros para el cabal funcionamiento. De allí que la actividad industrial se caracterice por el cambio de forma -transformación- del producto que llega a la empresa -sea o no `materia prima´ esa especie- según los procedimientos mecánicos o técnicos que constituyen la especialidad de la empresa. No se puede desconocer -dice una jurisprudencia nuestra- que el industrial manufacturero, por medio de sus labores de transformación, es creador de nuevas riquezas, de mayor utilidad que las primitivamente recibidas por él. No es pues, atinado considerar únicamente como actividad industrial aquella que cubriese todo el proceso elaborativo pasando por todas las etapas de la transformación de la materia prima, desde la especie o forma primitiva hasta la definitiva elaboración o forma del producto dado al consumo o puesto al servicio del Públicos."<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> Sentencia de la Corte Federal, del 29 de abril de 1955, caso: General Motors Interamericana Corporation vs Gobernación del Distrito Federal, citada por Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y autonomía local*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1997, Tomo II, p. 225 y ss. En igual sentido véase, Sentencia dictada por el Tribunal Supremo de Justicia en Sala Político Administrativa, el 16 de abril de 2013, caso: MARRIOTT VENEZUELA, C.A., contra la Contraloría General de la república, expediente N° 1988-6441. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>, en el cual se estableció lo siguiente, "En este

Ejemplos de actividad industrial -lo cual no agota la inmensa posibilidad de tipos de industria- los encontramos en el artículo 2 del CCom:

1. Las empresas de fábricas o construcciones (ord 5 CCom).
2. Las empresas de manufactura (ord 6 CCom).
3. Las empresas de aprovechamiento industrial de las fuerzas de la naturaleza (ord 7 CCom).
4. La construcción de naves (ord17 CCom).

De manera que, la actividad industrial implica tomar materias primas o productos terminados, para modificarlos o transformarlos en una cosa nueva o distinta al producto original. Por esa razón, no puede calificarse toda variación de las características de una materia que genere un valor agregado como un proceso industrial, habida cuenta que la actividad cotidiana del ser humano, en general, siempre genera cambios o transformaciones en un bien, lo cual será decisivo para calificar esa actividad lucrativa como industrial o comercial.

#### **4.1.3 Actividad Lucrativa de comercio.**

Hemos señalado que el artículo 209 (2) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL define la *actividad lucrativa de comercio*, como “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.”

Dicha noción parece ser mucho más restringida a la definición de acto de comercio que establecimos anteriormente, en razón de que expresamente excluye los actos que estén

---

escenario, es preciso referir que la doctrinaria ha considerado “*industria*”, toda actividad y operación que implique alguna transformación o variación física, mecánica o química de cualquiera de las características intrínsecas propias de un bien, ya sea materia prima o intermedia de origen orgánico o inorgánico, mediante la aplicación de un proceso o método fabril o manufacturero que resulte en la incorporación de valor agregado. Sin embargo, no puede calificarse toda variación de las características de una materia que genere un valor agregado como un proceso industrial, habida cuenta que la actividad cotidiana del ser humano, en general, siempre genera cambios o transformaciones en un bien.”

relacionados con *servicios*, los cuales en la noción general de acto de comercio, así como en el listado de actos objetivos de comercio establecida en el artículo 2 del CCom, están incluidos (valga a título de ejemplo el ordinal 9º, del mencionado artículo 2, referido al transporte de personas o cosas por tierra, ríos o canales navegables). También estarían excluidos de ésta noción, los actos que estén referidos a la actividad industrial, en razón de que éstos están expresamente regulados en el artículo 209 (1) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Creemos que la intención del legislador, así como del análisis sistemático de las normas previstas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y la Constitución, ha sido limitar la *actividad lucrativa de comercio*, a actos representados fundamentalmente por obligaciones de *dar*<sup>136</sup>, destinados a la intermediación o circulación de bienes; estableciendo una regulación particular para los actos contentivos de servicios en el artículo 209 (3) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (con exclusión de las obligaciones de no hacer), así como para la actividad industrial en artículo 209 (1) de dicha ley. Puede que esto parezca a simple vista una verdad de perogrullo, pero reviste vital importancia, pues para comenzar tendremos que revisar uno a uno los ordinales del mencionado artículo 2 del CCom, para excluir los supuestos en que se trate de actos de comercio de servicios, así como los considerados como actos de comercio de contenido industrial, a efectos de establecer el listado de situaciones que pueden ser subsumidas bajo la noción de actividad lucrativa de comercio, bajo la definición del artículo 209(2) antes mencionado.

Nótese que consideramos que la noción de *actividad lucrativa de comercio* sólo abarca obligaciones de dar; esto en razón de que si revisamos las demás disposiciones de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que regula el Impuesto sobre Actividades

---

<sup>136</sup>Maduro Luyando, Eloy y Pittier Sucre, Emilio. *Curso de Obligaciones. Derecho Civil III*. Tomo I. Editorial Universidad Católica Andrés Bello, 14 Reimpresión, Caracas 2013, p. 68. Quien define las obligaciones de dar de la siguiente forma: "(125) Las obligaciones de dar son aquellas que tienen por objeto la transmisión de la propiedad o de otro derecho real (transmisión de una servidumbre, un usufructo, uso, habitación, una hipoteca, etc). Consisten en la realización del antiguo *dare* romano. Como carácter fundamental, puede señalarse que la propiedad o derecho se transmite y se adquiere de pleno derecho por efecto del consentimiento legítimamente manifestado (art. 1161 del Código Civil) siempre que se trate de un cuerpo cierto."

Económicas, podremos observar que están orientadas a establecer bajo esta categoría la comercialización de bienes.

Así, la noción de actividad lucrativa de comercio del Impuesto sobre Actividades Económicas es mucho más restringida y un tanto diferente al concepto de acto de comercio. En ese sentido, coincidimos en que "la noción de habitualidad y el carácter lucrativo necesario en las operaciones económicas gravadas con IMAE, nos lleva a considerar que la expresión "actos de comercio" utilizada por el legislador en el artículo 211, no se refiere a las nociones de "actos objetivos de comercio" o "actos subjetivos" de "comercio", cuya distinción tiene establecida en la doctrina y el ordenamiento mercantil. Ambas nociones resultan insuficientes para determinar si una actividad es o no susceptible de gravamen con el IMAE, por cuanto, siempre y en todo caso, deberán interpretarse concatenadamente con los demás elementos que conforman el hecho imponible de este tributo."<sup>137</sup>

Sin embargo, consideramos que con mayor precisión, el concepto de actividad lucrativa de comercio, implica la realización de actos de comercio consistentes en obligaciones de dar, destinados a la intermediación o circulación de bienes, que, además, deben cumplir con los supuestos de habitualidad, independencia, ánimo de lucro -aunque todo acto de comercio implica necesariamente un lucro- y territorialidad, que componen el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

De manera que, todos aquellos actos que, aun siendo calificados como actos de comercio en la legislación mercantil, no impliquen la transferencia de propiedad de un bien (obligaciones de dar) como consecuencia de la intermediación o circulación de bienes propia de los comerciantes, no estarán sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas; pero si además, los ingresos percibidos por una operación económica son consecuencia de una *inactividad* por parte del sujeto, los mismos no estarán sujetos al impuesto y comprenderán rentas pasivas.

---

<sup>137</sup> Fraga Pittaluga, Luis, Vilorio Méndez, Mónica y Sánchez Salavador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Ob. cit, p. 54.

Del mencionado artículo 2 del CCom, tal como indicamos en el acápite anterior, a groso modo podemos indicar cuales encuadran dentro de la noción de actividad lucrativa de comercio del Impuesto sobre Actividades Económicas, veamos entonces:

- a) La compra o permuta de bienes muebles (ordinal 1 CCom), así como de inmuebles<sup>138</sup>, con ánimo de revenderlas, encuadran en la noción de actividad lucrativa de comercio en razón de que se trata de la transferencia de propiedad de bienes, en virtud de la intermediación propia del comercio, siempre y cuando se cumpla los demás elementos del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.
  
- b) La compra o permuta de títulos valores (públicos o privados) hecha con el ánimo de revenderlos. (ordinal 2 CCom), así como las operaciones de las casas de Bolsa, sólo en lo que se refiere a la venta o permuta de títulos valores, con el ánimo de revenderlos (ordinal 16 CCom). Este punto también será tratado con mayor rigurosidad en el siguiente capítulo, así que por lo pronto, nos limitaremos a señalar que se trata de operaciones cuya obligación causal, constituye un préstamo, por lo cual no están sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas.

---

<sup>138</sup> Sobre la calificación como actos de comercio de la venta de bienes inmuebles, véase sentencia del Tribunal Superior en lo Civil y Contencioso Administrativo de la Región Occidental, del 17 de febrero de 2011, caso: INVERSORA 3F, C.A., contra COMERCIAL ESENCIA CENTRAL, C.A., en el cual se estableció lo siguiente: El tribunal citando a Roberto Goldschmidt señaló: “No obstante, el problema de la comercialidad de los bienes inmuebles tiene todavía otro aspecto. El Código de Comercio regula no sólo los actos objetivos sino también los actos subjetivos de comercio en el sentido del artículo 3 del Código, o sea, los actos realizados por comerciantes dentro de su comercio. Se plantea, por lo tanto, el problema de si las operaciones que tienen por objeto inmuebles, por ejemplo, el arrendamiento de un local para los fines del comercio del comerciante, pueden constituir actos de comercio. Este problema se identifica con otro relativo al carácter esencialmente civil o no de los actos que se refieren a inmuebles, ya que el citado artículo 3 no considera actos de comercio en el sentido subjetivo los de carácter civil.”

Acogiendo esta argumentación se puede decir que aun actos concernientes a inmuebles, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 3, pueden ser actos subjetivos de comercio. La doctrina y la jurisprudencia parecen haber abandonado ya la tesis del carácter esencialmente civil de las operaciones inmobiliarias.” Así las cosas, no cabe dudas que pese a la exclusión que hace el artículo 2 del Código de Comercio sobre los bienes inmuebles como actos de comercio en las operaciones mercantiles de los comerciantes, pese a que la tipología del referido artículo ha de entenderse a título enunciativo y no taxativo; no obstante, seguidamente el propio Código de Comercio consagra en su artículo 3 la configuración de otros actos de comercio –carácter subjetivo- siempre y cuando éstos sean ejecutados por comerciantes y que los mismos no sean de naturaleza civil. Por lo tanto, en el presente caso cabe determinar si el contrato de arrendamiento suscrito por las partes, persigue un fin propio de la actividad mercantil, o si por el contrario es de naturaleza civil, atendiendo a los requisitos concurrentes que prevé el artículo 3 del Código de Comercio.” (Subrayado nuestro)

- c) La compra y venta de un establecimiento de comercio y de las acciones de las cuotas de una sociedad mercantil (ord. 3 CCom). El primer supuesto no encuadra dentro de la noción de actividad lucrativa del impuesto en comentarios, porque si bien la venta de un establecimiento de comercio constituye una obligación de dar, dicha operación no constituye una actividad económica en sí misma, pues no resulta normal que un sujeto se dedique a vender fondos de comercio, por lo que es muy poco probable que el requisito de habitualidad del Impuesto sobre Actividades Económicas se materialice, más allá de representar una operación esporádica que no puede subsumirse en el hecho imponible en comentarios. Es por esta razón, que en el artículo 214 (5) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal están excluidos de la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas "el producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios del dueño."; y aunque no hiciera cesar los negocios del sujeto y éste iniciare nuevas actividades económicas, tales ingresos no serían el producto de una actividad lucrativa de comercio habitual.

El segundo supuesto tampoco constituye una actividad lucrativa de comercio gravable con el Impuesto sobre Actividades Económicas, en tanto y en cuanto la venta de acciones de las cuotas de una sociedad mercantil, representan un activo fijo y no representan el ejercicio de una actividad habitual, expresamente excluidos de la base imponible de acuerdo al artículo 214 (4) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

- d) Los almacenes, bazares, tiendas, fondas, cafés (ordinal 6 CCom), este supuesto claramente puede calificarse como una actividad lucrativa de comercio, en tanto en dichos lugares se lleve a cabo la venta de bienes muebles, de manera habitual con el ánimo de obtener lucro, en el territorio de un Municipio.
- e) Las empresas editoras, tipográficas, de librería, litografías y fotográficas, siempre que su actividad se refiera a la venta de los productos originados por esa actividad.

Al igual que en el supuesto anterior, se trata de la venta de bienes muebles realizada en forma habitual, operación que está sujeta a gravamen con el Impuesto sobre Actividades Económicas, título de actividad lucrativa de comercio.

- f) Los préstamos con intereses hechos por los bancos (ordinal 14 CCom). Sobre este tipo de actos haremos especial referencia en el siguiente capítulo, así que nos limitaremos a señalar que no están sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, por constituir una renta pasiva cuya contraprestación (intereses) tienen la naturaleza de ser frutos civiles -tal como explicaremos más adelante- razón por la cual expresamente está excluidos de imposición a tenor de lo dispuesto en el artículo 211 de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.
- g) La venta, reventa y permuta de naves (ordinal 17 CCom), así como la venta de herramientas, aparejos, vituallas, combustible y demás objetos para la navegación. (ordinal 19 CCom), constituyen actos gravables con el impuesto objeto de estudio

#### **4.1.4 Actividad Lucrativa de Servicios.**

De acuerdo con el artículo 209 (3) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la actividad lucrativa de servicios es “(...) *toda aquella [actividad] que comporte, principalmente, prestaciones de hacer (...)*”. Dicha prestación de hacer “consiste en una actividad que agota en sí el contenido de la prestación, con prescindencia absoluta de las ‘cosas’, cuya presencia no es indispensable para la existencia de la obligación.”<sup>139</sup>

En palabras de ZAMBRANO VELASCO, el “hacer consiste, por lo general, en una energía de trabajo proporcionada por el deudor a favor del acreedor: trabajo material o intelectual de artesanos, empleados, profesionales, artistas, etc. En relación a tales casos, se habla también de servicios. A la obligación de hacer, en general, corresponde el derecho del acreedor a

---

<sup>139</sup> Rodríguez-Arias Bustamante, Lino. *Concepto y Fuentes del Derecho Civil Español*. Barcelona, 1956, p.130.

una actividad del deudor, o a la obtención de un cierto resultado.”<sup>140</sup> Es justamente este tipo de obligaciones de hacer, las que constituyen el presupuesto de hecho que en abstracto el legislador ha establecido como actividad lucrativa de servicios, y que da origen la obligación tributaria.

Por el contrario, cuando la obligación está definida por un *no hacer*, por una abstención del sujeto, consideramos que queda excluida de la noción de actividad económica de servicios definida en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y, por consiguiente, los ingresos producto de dichas obligaciones no están sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, visto que constituyen frutos civiles producto de una renta pasiva.

Este tipo de obligaciones negativas o de *no hacer* “son aquellas (*non dare, non facere*) que procuran, sustancialmente, obtener para una persona la ventaja que puede derivarle la abstención de otra. Esta abstención representa un comportamiento útil para el acreedor, ya sea que consista en no desarrollar una actividad, ya sea en soportar un hecho del acreedor que el deudor no estaba dispuesto a permitir.” En efecto, “en la prestación negativa el deber consiste en una abstención del deudor en cuanto al hacer (omisión), hacer éste que sin tal obligación sería legítimo. Al lado de este deber hay que señalar, como otro contenido posible de la obligación negativa, el deber que consiste en el hecho de tolerar que el acreedor haga, caso en el cual el no hacer consiste en un *pati* (tolerar); pero ésta, más propiamente, es obligación de dejar hacer. A la obligación de no hacer corresponde, por tanto, el derecho a *pretender una abstención* del deudor, que es uno de los dos modos antes especificados.”<sup>141</sup>

En apoyo a lo antes indicado, la jurisprudencia ha señalado en un caso similar, a propósito del concepto de servicios en la Ley del Impuesto al Consumo Suntuario y a las Ventas al Mayor, que las obligaciones de *no hacer* no están sujetas a imposición, porque no encuadran dentro de la definición de servicios. Dicho criterio es del tenor siguiente:

---

<sup>140</sup> Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación. Parte General de las Obligaciones*. Editorial Arte, Caracas, 1985, p. 260.

<sup>141</sup> Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación. Ob. cit*, p. 262.

“De las normas anteriormente transcritas se sigue, en primer lugar, que aquellas actividades en las que sean principales las obligaciones de hacer, califican como servicios susceptibles de generar el impuesto previsto en la mencionada ley. Las obligaciones de no hacer, constituyen en el derecho venezolano un tipo de obligaciones distintas a las obligaciones de hacer, y, aún cuando no existe una definición legal de la obligación de no hacer, dicho tipo de obligaciones aparece mencionado expresamente en el Código Civil en sus artículos 1.201, 1.266 y 1.268 del Código Civil, los cuales son del tenor siguiente:

Artículo 1.201: “La obligación contraída bajo la condición de no hacer una cosa imposible, se reputa pura y simple.

Artículo 1.266: “En caso de la no ejecución de una obligación de hacer, el acreedor puede ser autorizado para hacerla ejecutar él mismo a costa del deudor. Si la obligación es de no hacer, el deudor que contraviniera a ella quedará obligado a los daños y perjuicios por el solo hecho de la contravención”.

Artículo 1.268: “El acreedor puede pedir que se destruya lo que haya hecho en contravención de la obligación de no hacer, y puede ser autorizado para destruirlo a costa del deudor; salvo el pago de los daños y perjuicios.”

Los artículos 1266 antes citado, 1269 y 1284 tienen menciones a las obligaciones de hacer, en los siguientes términos:

Artículo 1.269: “Si la obligación es de dar o de hacer, el deudor se constituye en mora por el solo vencimiento del plazo establecido en la convención...”

Artículo 1.284: “La obligación de hacer no se puede cumplir por un tercero contra la voluntad del acreedor, cuando éste tiene interés en que se cumpla por el mismo deudor”.

**Las obligaciones de hacer consisten en la realización de una determinada prestación positiva por parte del acreedor, que queda representada por la realización o ejecución de una actividad o conducta que implica uno o varios hechos que deben ser ejecutados por el deudor. Las obligaciones de no hacer consisten en la realización de una abstención por parte del deudor, es decir, en una no ejecución o no realización de determinada actividad.** En el caso de

una obligación de hacer, el acreedor tiene derecho a exigir una conducta positiva

del deudor, mientras que en la obligación de no hacer, tiene derecho a exigir una abstención del deudor. De la exposición anterior resulta que, siendo de naturaleza completamente distintas las obligaciones de hacer y las de no hacer, y siendo el caso que la noción de servicio implica una obligación de hacer, en tanto que hecho imponible del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor, no resulta procedente la pretensión de la representación fiscal en el sentido de considerar que la obligación de no hacer constituye un servicio a los fines de la Ley de impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor. **En efecto, la actividad independiente en la cual es principal una obligación de hacer encaja en el supuesto de hecho del mencionado impuesto, mientras que, consecuencia natural de que la actividad comporte una obligación de no hacer es que tal actividad negativa o de abstención no puede constituirse en hecho imponible del impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor.** Por las razones antes expuestas, considera este Tribunal que los ingresos obtenidos por la contribuyente en razón del programa denominado Creciendo Juntos no se encuentran sujetos al impuesto al consumo suntuario y ventas al mayor, y así se declara.” (Subrayado y resaltado nuestro)<sup>142</sup>

De manera que, el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas para el caso concreto de una actividad lucrativa de servicio, se concreta en una prestación de hacer, entendida como una conducta positiva, materializada por un sujeto en el marco de un negocio jurídico de contenido mercantil, el cual ha sido considerado por el legislador como el tipo de acto que revela una capacidad contributiva relevante a los fines de este impuesto. Por el contrario, una obligación de no hacer (renta pasiva), no es considerada relevante para el legislador, por lo cual tales obligaciones constituyen actos jurídicos no sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyos ingresos constituyen frutos civiles excluidos del tributo.

---

<sup>142</sup> Sentencia No. 650 del 29 de abril de 2002, dictada por el Tribunal Superior Sexto de lo Contencioso Tributario de la Región Capital. Caso: MAKRO COMERCIALIZADORA S.A., contra el SENIAT. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>.

## CAPÍTULO IV

Delimitado el contenido del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas en el capítulo anterior, y en especial el sentido y los alcances de la noción de actividad económica en sus tres formas, industrial, comercial y de servicios, veamos algunos negocios jurídicos respecto de los cuales consideramos no cumplen con la condición de ser una actividad económica en los términos de este impuesto, y por consiguiente, no sujetos a imposición.

### **1. El contrato de Arrendamiento y el derecho real limitado de usufructo.**

#### **1.1. Concepto de Arrendamiento y características.**

El arrendamiento es "un contrato por el cual una de las partes contratantes se obliga a hacer gozar a la otra de una cosa mueble o inmueble, por cierto tiempo y mediante un precio determinado que ésta se obliga a pagar a aquélla", de acuerdo a lo establecido en el artículo 1.579 del Código Civil.<sup>143</sup>

De dicho contrato se desprender para el arrendador la obligación de entregar la cosa al arrendatario y asegurarle a éste el goce pacífico de la misma, tal como lo establece el artículo 1.585 del Código Civil; lo cual implica para el arrendador, un deber de abstenerse de usar y gozar la cosa en pro del derecho del arrendatario. Sobre el particular, Isaac Bendayan Levy señala que “(...) *es de esencia del contrato de arrendamiento la obligación de una persona, arrendador, de facilitar a la otra, arrendatario, el goce de una cosa (...)*<sup>144</sup>”.

---

<sup>143</sup> Véase en este sentido a Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Volumen II*. Editorial Tecnos. Novena Edición, Cuarta Reimpresión, Madrid, 2004, p. 328, quienes definen “(...) el contrato de arrendamiento de cosas como aquél por el que una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o el uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto. La

<sup>144</sup> Bedayan Levy, Isaac. *Estudios de Derecho Inquilinario*. Editorial LIVROSCA, 5ta edición, Caracas 1999, p. 32.

Con mayor precisión LUIZ DÍEZ-PICAZO Y ANTONIO GULLÓN<sup>145</sup>, a propósito de la obligación del arrendador de garantizar el goce pacífico de la cosa arrendada, han señalado lo siguiente:

“Un vez constituido el arrendatario en poseedor, por virtud de la entrega o traspaso posesorio, la prestación continuada del arrendador es la del mantenimiento en el goce y el logro del carácter pacífico en este mismo goce. Bajo esta amplísima expresión legal se cobija una gama de obligaciones de naturaleza muy distinta, que en último término consisten en prevenir o evitar las situaciones de perturbación en el goce.

**La perturbación puede provenir ante todo del propio arrendador, quien contractualmente debe abstenerse de ella.** Es una aplicación concreta de esta regla del artículo 1.557, con arreglo al cual el arrendador no puede variar la forma de la cosa arrendada. (...)” (Resaltado y subrayado nuestro)

Ese deber del arrendador de asegurar el goce pacífico de la cosa al arrendatario constituye una obligación negativa en los términos descritos en *ut supra*, y particularmente una obligación de *no hacer* para el arrendador, quien recibe como contraprestación de su conducta negativa un canon de arrendamiento.

## **1.2. Concepto del derecho real limitado de usufructo.**

El usufructo “es el derecho real de usar y gozar temporalmente de las cosas cuya propiedad pertenece a otro, del mismo modo que lo haría el propietario”, de acuerdo a lo establecido en el artículo 583 del Código Civil.

El usufructo es un derecho real porque concede a su titular una situación especial de poder sobre los bienes en los que recae o se constituye, en especial frente a terceros. Asimismo, el usufructo pertenece a clasificación de los derechos reales limitados, en tanto que constituye

---

<sup>145</sup> Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*. Ob. cit, pp. 334 y 335.

un derecho subjetivo absoluto, “en el sentido de que sus titular puede hacerlos valer *erga omnes* y le confiere poder inmediato sobre las cosas.”<sup>146</sup>

La diferencia entre este derecho real y del derecho real de propiedad, es que éste último confiere a su titular un señorío universal sobre la cosa; mientras que el usufructo, al ser un derecho real limitado, constituye un compresión o restricción del dominio. Cuando se habla de derechos reales limitados, lo que se quiere decir es que son limitados ellos mismos frente a la tendencial ilimitación del dominio.

Ese usufructo puede ser constituido a título gratuito o a título oneroso, y es justamente esta última modalidad la que nos interesa, en razón de que representaría un ingreso percibido por parte del propietario de la cosa, en forma habitual y con ánimo de lucro a cambio de ceder el uso y goce de la cosa al usufructuario.

Al igual que ocurre con el arrendamiento, consideramos que el propietario al constituir el derecho real limitado de usufructo a cambio de recibir una contraprestación, esto es a título oneroso, representa una obligación negativa o de no hacer en favor del usufructuario.

### **1.3. Naturaleza del canon de arrendamiento y de la contraprestación derivada del derecho real limitado de usufructo (frutos civiles o rentas pasivas).**

Esos ingresos producto de una obligación negativa o de no hacer, como los son los derivados de un arrendamiento o de un usufructo, constituyen una renta pasiva, también conocidos en nuestra legislación y doctrina como frutos; los cuales pueden ser civiles o naturales, de acuerdo con el artículo 552<sup>147</sup> del Código Civil.

---

<sup>146</sup> Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*. Ob.cit, p. 321.

<sup>147</sup> “**Artículo 552.** Los frutos naturales y los frutos civiles pertenecen por derecho de accesión al propietario de la cosa que los produce.

Son frutos naturales los que provienen directamente de la cosa, con o sin industria del hombre, como los granos, las maderas, los partos de los animales y los productos de las minas o canteras.

**Los frutos civiles son los que se obtienen con ocasión de una cosa, tales como los intereses de los capitales, el canon de las enfiteusis y las pensiones de las rentas vitalicias.**

**Las pensiones de arrendamiento se colocan en la clase de frutos civiles.”** (Resaltado nuestro)

En atención a la mencionada norma, los ingresos percibidos por el propietario de un inmueble o mueble, bien sea con ocasión de un usufructo o de un contrato de arrendamiento, constituyen frutos civiles.

En ese sentido, los frutos civiles son aquellos que se obtienen por medio de una relación jurídica que verse sobre la cosa. Por ello, los frutos civiles tienen únicamente el carácter de un rédito de sustitución, en el sentido de que los mismos tienen dentro de la economía del dueño de la cosa, el carácter de algo sustitutivo de la utilidad que el dueño habría podido obtener de la cosa directamente.

Así un claro ejemplo de fruto civil, viene representado cuando el propietario da la cosa en arrendamiento, para recibir por dicho bien un canon de arrendamiento o cuando constituyen sobre ella un derecho real limitado de usufructo; ese canon o la contraprestación del usufructo, constituyen un fruto civil, y tienen el carácter de un rédito de sustitución. El canon de arrendamiento o la contraprestación del usufructo representan el equivalente de la utilidad que el dueño de la cosa habría podido obtener de haber gozado de ella directamente.

Respecto a la noción de frutos civiles GERT KUMMEROW<sup>148</sup> ha señalado lo siguiente:

“Son sumas de dinero que la cosa produce periódicamente, bien sea ésta explotada directamente por su propietario, bien sea que el propietario confíe a otra persona la cosa, percibiendo por ello ganancias periódicas. Con ello se quiere significar que las entidades colocadas en este rubro, no propiamente frutos de la cosa parangonados a los de la especie precedente, sino –sobre todo- consecuencias de la constitución de una relación jurídica sobre ella, por lo que su percepción surge con ocasión de la relación jurídica misma. Los frutos civiles, en otros términos, no representan productos de la cosa-madre, sino resultante de una relación jurídica que versa sobre ella.”

---

<sup>148</sup> Kummerow, Gert. *Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)*. Universidad Central de Venezuela, primera edición, Caracas 1965, p. 243.

Justamente en atención a la naturaleza negativa de las obligaciones derivadas para el arrendador y para el propietario de la cosa es que queda claro que, la contraprestación que pueden recibir es producto de la relación jurídica que establecen respecto de la cosa, como consecuencia de privarse de su uso y goce en favor del arrendatario o del usufructuario. Relación jurídica que claramente no constituye un hacer, y por consiguiente excluida de la posibilidad de ser calificada como un servicio, porque precisamente es lo contrario a un servicio, porque la prestación a la que está obligado el arrendador o el usufructuario es un no hacer.

#### **1.4. Consecuencias en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Los ingresos percibidos como consecuencia de un contrato de arrendamiento, un derecho real limitado de usufructo, en general por la cesión del uso y goce de un derecho, son frutos civiles, institución que no cumple con los requisitos para ser catalogados como ingresos brutos a tenor de lo dispuesto en los artículos 209 y 210 de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL, justamente porque no son el resultado de una actividad económica sujeta a imposición con el impuesto, sino por el contrario son el producto de una relación jurídica que implica una obligación de no hacer (renta pasiva) que le genera como contraprestación unos frutos civiles.

Por esa razón, consideramos que los Códigos de los Clasificadores de Actividades Económicas de las diversas Ordenanzas existentes en los Municipios del país, referidos a gravar este tipo de ingresos, resultan inconstitucionales e ilegales, porque los ingresos producto de la cesión del uso y goce de un derecho no encuadran en la noción de actividad lucrativa de servicios, justamente por ser el resultado de una renta pasiva u obligación negativa.

## 2. El Mutuo o Préstamo de Consumo a título oneroso.

### 2.1. Concepto y características.

El mutuo "es un contrato por el cual una de las partes entrega a otra cierta cantidad de cosas, con cargo de restituir otras tantas de la misma especie y calidad", de acuerdo al artículo 1.735 del Código Civil<sup>149</sup>.

El mutuo puede ser *gratuito*, en cuyo caso estaremos en presencia del comodato; o puede ser a título *oneroso*, supuesto en el cual "(...) la remuneración no transforma la operación en un arrendamiento de cosa; porque las cosas consumibles no son susceptibles de ser dadas en arrendamiento, por implicar el arrendamiento la obligación de devolver la misma cosa arrendada"<sup>150</sup>. Por esta razón, normalmente el mutuo suele ser a título gratuito, salvo cuando recae sobre dinero.

Así la doctrina ha establecido que el mutuo es un contrato real, que se perfecciona por la entrega de la cosa dada en préstamo, el cual puede ir precedido de una promesa de préstamo puramente consensual. El consentimiento no está sometido a ninguna solemnidad. La capacidad necesaria en el mutuante es la de enajenar; porque el mutuo produce la transmisión de la propiedad, contrariamente al comodato, que no la concede al comodatario sino la tenencia de la cosa. El mutuo es un acto peligroso para el prestatario, porque éste consume la cosa y se encuentra obligado a sacar de su capital para devolver una semejante; por eso se le exige al mutuario la capacidad de disponer.<sup>151</sup>

La esencia del mutuo o préstamo de consumo es la entrega y restitución de la cosa dada en préstamo. Esa entrega se hace con el objeto de que el prestatario use o goce de la cosa, por

---

<sup>149</sup> Véase en este sentido, Mazeud, Henri, Mazeud, León y Mazeud Jean. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte Tercera, Volumen IV. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, p.440, quienes señalan que, "El mutuo o préstamo de consumo es el contrato por el cual una persona, el mutuario se obliga a devolver a otra, el mutuante, una cosa semejante a la cosa consumible y fungible que se le haya entregado para su uso."

<sup>150</sup> Véase en este sentido, Mazeud, Henri, Mazeud, León y Mazeud Jean. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte Tercera, Volumen IV. Ob.cit, p.440.

<sup>151</sup> Véase en este sentido, Mazeud, Henri, Mazeud, León y Mazeud Jean. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte Tercera, Volumen IV. Ob.cit, p.440.

lo que otra característica del mutuo es que es un contrato traslativo de la propiedad y generador de obligaciones.

El mutuuario estará obligado a devolver dentro del plazo convenido una cosa de la misma calidad, especie y cantidad, la cual constituye una obligación de resultado, lo que quiere significar que, en caso de que el mutuuario esté en la imposibilidad absoluta de reponer la cosa de reemplazo, éste debe su valor en dinero.

Por su parte, el mutuante tiene la obligación de entregar la cosa (tradición), acto con el cual se transmite la propiedad al mutuuario. Asimismo, tiene la obligación de indemnizar al mutuuario por el daño causado en razón de vicios o defectos que él conociera de la cosa y sobre las que no haya informado al prestatario; así como advertir al mutuuario sobre cómo debe utilizarse la cosa. Sin embargo, estas dos obligaciones no nacen "(...) cuando el préstamo recae sobre cosas que no pudieren presentar vicios, defectos o peligros, por ejemplo, el dinero; en ese caso el préstamo es un contrato unilateral, porque no lleva consigo ninguna obligación con cargo al prestador, sino a la obligación negativa de *no volver a pedir* (más exactamente: *pedir*) *las cosas prestadas antes del término convenido* (art. 1.899 del Cód. civ.), obligación que existe en todo contrato de préstamo."<sup>152</sup>

Esa obligación negativa es justamente lo que, en nuestra opinión, califica al mutuo o préstamo de consumo como un negocio jurídico de carácter pasivo para el mutuante, en razón de que a cambio de dar la cosa en préstamo y dejar de sacar un provecho directamente de ella -so pena de existir el riesgo de no poder recuperarla y sufrir una pérdida patrimonial en aquellos casos en el que mutuuario no logra restituirla- establece una relación jurídica sobre la cosa, que le permite obtener una contraprestación denominada intereses, a cambio de mantener una conducta pasiva. Y es por esa razón, que esos intereses tiene la naturaleza de un fruto civil, a tenor de lo dispuesto en el artículo 552 del Código Civil.

Para los fines que nos interesan, podemos clasificar el mutuo a título oneroso, en (a) aquellos otorgados por personas naturales o jurídicas de derecho privado de forma pura y

---

<sup>152</sup> Véase en este sentido, Mazeud, Henri, Mazeud, León y Mazeud Jean. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte Tercera, Volumen IV. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986, p.443.

simple; y (b) aquellos otorgados por personas de derecho público o privado, que son incorporados a un título valor.

Respecto este segundo tipo o modalidad de otorgar el préstamo, en efecto, en ocasiones se emiten títulos valores que documentan la obligación de entregar el equivalente por el mutuuario, quedando así materializada dicha obligación en un título valor<sup>153</sup>.

Aunque no es el objeto propio de nuestra investigación realizar un análisis exhaustivo de los títulos valores, consideramos prudente establecer que se trata de instrumentos de participación que incorporan los derechos y obligaciones de la relación causal (préstamo) en relación con el crédito colectivo concedido a la sociedad, y del cual corresponde una fracción, como acreedor, al tenedor legítimo del título<sup>154</sup>.

---

<sup>153</sup>Véase en este sentido a Junyent Bas, Francisco. *En Torno a una Teoría General de los Títulos Valores Circulatorios. Libro Homenaje al Profesor Alfredo Morles Hernández. Derecho Financiero y Derecho Concursal*. Volumen III. Editado por la Universidad Católica Andrés Bello, Universidad de los Andes, Universidad Central de Venezuela, Universidad Monteávila y la Academia de Ciencias Sociales y Políticas, Caracas, 2012, p. 571, quien señala que, "Hoy la doctrina en general admite que la definición o conceptualización jurídica más concreta y didáctica surgió de la genialidad de Vivante cuando expresó que "título de crédito es el documento necesario para ejercer el derecho literal y autónomo que en él se expresa. La definición, reiterada hasta el cansancio en toda la doctrina comercialista, contiene los elementos esenciales de los títulos de crédito.

Así, "documento se refiere a lo que explicaremos como el fenómeno de la expresión literal e incorporación del derecho, elemento personal, a la cosa, es decir, elemento real. De tal modo, el derecho creditorio nacido de un contrato, sea de cambio o de cualquier otro tipo y que constituye la relación jurídica subyacente de carácter patrimonial que le sirve de causa, se "objetiviza" en un papel, es decir, en un soporte confiable, que como cosa mueble viabiliza la circulación por su simple entrega.

De esta forma, los "créditos" independizados de la causa circulan" en un soporte sin valor intrínseco, fingiendo como moneda que agiliza el comercio y facilita el pago de las obligaciones. También el documento es "necesario", es decir, de imprescindible posesión por quien pretende hacer valer el derecho expresado o literalizado y que legitima a quien lo tenga de buena fe a su pleno ejercicio.

Instrumento que predica la constitución de un derecho literal, es decir, una Promesa incondicionada de pagar o hacer pagar una suma de dinero para evitar la traslación de este último, pero que, a su vencimiento, debe honrarse puntualmente por la confianza en él depositada que le otorga carácter constitutivo y, consecuentemente, lo dota de acción ejecutiva en caso de incumplimiento.

Documento que, como cosa, circula por la simple entrega y, por ende, contiene un derecho originario que se desvincula de la causa, es decir, del negocio que le sirvió de origen."

<sup>154</sup> Véase en este sentido a Junyent Bas, Francisco. *En Torno a una Teoría General de los Títulos Valores Circulatorios. Libro Homenaje al Profesor Alfredo Morles Hernández. Derecho Financiero y Derecho Concursal*. Volumen III. Editado por la Universidad Católica Andrés Bello, Universidad de los Andes, Universidad Central de Venezuela, Universidad Monteávila y la Academia de Ciencias Sociales y Políticas, Caracas, 2012, pp. 585 y 586, quien señala que, "Desde otro punto de vista, también puede predicarse que los títulos circulatorios en su literalidad pueden clasificarse como completos e incompletos.

Los títulos representativos de empréstitos públicos “incorporan el derecho de crédito a la suma mutuada por el prestamista, y el documento obligación adquiere valor en el mercado aun antes de su cumplimiento, habida cuenta la solvencia del mutuario (Estado, provincia, municipio, etc.). Ello permite negociar el título antes de su vencimiento, lo que representa la obtención anticipada del importe. Se trata, por otra

---

La caracterización del título completo, es propia de los títulos de crédito e implica que el documento debe contener todos los elementos para su conformación cambiaria, característica que se da en la letra de cambio, el pagaré y el cheque.

Por el contrario, el título incompleto, si bien tiene incorporado un derecho literal, requiere para su conformación de otro tipo de documento, como sucede con la acción de la sociedad anónima que se integra con los estatutos sociales y la ley societaria. Por último, este tipo de documento ha sido clasificado, según la abstracción de la causa, en causales y abstractos.

En rigor, la abstracción consiste en la desvinculación del documento respecto de la relación causal y es propia de los títulos de crédito, como la letra y el pagaré.

Así, al describir precedentemente la reseña histórica sobre el nacimiento de los títulos de crédito, explicamos cómo éstos se independizaron del contrato de cambio, y que la letra, y consecuentemente el pagaré, obtienen su fuerza jurídica de la declaración unilateral del creador del título, desvinculándose de la relación jurídica fundamental o negocio jurídico que sirvió de sustento.

Por el contrario, los títulos causales se encuentran relacionados con el negocio que llevó a emitirlo y, por ende, están subordinados a la causa. Tal el caso de las acciones, la carta de porte, las obligaciones negociables, los títulos de la deuda pública que, aunque incorporan un derecho literal, su extensión siempre dependerá de la convención que les dio origen o de la ley que los creó. (...)

A partir de la definición de Vivante, se advierte que ésta permite una teoría general de los títulos circulatorios, sean causales o abstractos, completos o incompletos, en serie o individuales.

De tal modo, los títulos valores, denominados generalmente circulatorios, constituyen el género, y los títulos de crédito, que contienen una promesa incondicionada de pagar o hacer pagar una suma de dinero, son en especie.

Así, entre los primeros, hemos nominado precedentemente a las acciones de las sociedades anónimas, a los bonos, a las obligaciones negociables que, si bien literalizan el derecho que se expresa en ellos, dependen de la ley o convención que los articuló, por lo que son causales y su completividad, es decir, la extensión del derecho, requiere conocer el instrumento de creación.

Por el contrario, en los títulos de crédito propiamente dichos, a las características de literalidad y autonomía se le agregan la de formalidad, completividad y abstracción. En efecto, la abstracción es la autonomía llevada a su máxima expresión, de manera tal que son indemnes a la causa o negocio jurídico subyacente. A su vez, la completividad constituye la literalidad también llevada a su máxima expresión, es decir, que el derecho está incorporado "in totum en el documento, no pudiendo recurrirse a otro tipo de instrumento para completarlo. Por último, la formalidad significa que el derecho se literaliza en determinados recaudas que contiene la ley y, en caso de faltar alguno de éstos, el título no es tal, por lo que desaparece la función constitutiva y el documento pasa a ser un simple instrumento probatorio.

Dicho de otro modo, el respeto de las formas, es decir, de los elementos sustanciales requeridos por la legislación cambiaria, predica la existencia ya sea de una letra de cambio, de un pagaré o de un cheque.”

parte, de un mutuo colectivo, pues cabe apreciar la pluralidad de mutuantes. Empero, no puede afirmarse que sea un mutuo único, ya que pese a la relación que pueda existir entre aquéllos en consideración a la identidad del mutuario, es lo cierto que existen tantos mutuos como mutuantes. Lo mismo puede decirse en relación con los debenturistas, por lo que se refiere a la pluralidad de mutuos.”<sup>155</sup>

## **2.2. Consecuencias en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Consideremos que la contraprestación percibida como consecuencia de un mutuo a título oneroso no está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, porque el mutuo representa para el mutuante el cumplimiento de una obligación negativa, que si bien comporta una prestación consistente en un *dar*, ese *dar* no es una transferencia definitiva de la propiedad de la cosa al mutuario, en el entendido que éste último está obligado a restituir un bien de igual especie, calidad y género que le fue dada en préstamo junto con los correspondientes intereses. Por esa razón, somos del criterio que el préstamo de consumo no califica como una actividad lucrativa de comercio, de acuerdo a los artículos 205 y 209 (2) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

### **2.2.1. El Préstamo puro y simple.**

Si el préstamo es en dinero, que es el negocio jurídico más común en la práctica, que pueda producir el nacimiento de la obligación tributaria<sup>156</sup>, debemos distinguir la porción del préstamo correspondiente al *capital*, de la posición correspondiente a los *intereses compensatorios*. La porción del *capital* no está sujeto a imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque representa la restitución de un egreso patrimonial para el contribuyente y no un ingreso bruto por el desarrollo de una actividad lucrativa de comercio, por lo cual está expresamente excluido de la noción de ingresos brutos de éste

---

<sup>155</sup> Moñoz, Luis. *Derecho Comercial. Contratos*. Tipográfica Editora Argentina TEA, Buenos Aires, 1960, pp.66 y 67.

<sup>156</sup> Siempre que se cumplan los demás requisitos del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, esto es, la habitualidad, independencia, el carácter oneroso y la territorialidad, descritos en el capítulos III.

impuesto de acuerdo a lo establecido en el artículo 211<sup>157</sup> de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

La porción de los ingresos que perciba el mutuante como contraprestación, denominados *intereses convencionales o correspectivos*, no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque constituyen la remuneración de una obligación negativa o renta pasiva, calificada como fruto civil; en efecto, el mutuante da en préstamo una cosa, que el caso que más nos interesa es dinero, para recibir a cambio por dicho bien unos intereses, que tienen el carácter de un rédito de sustitución. Esos intereses constituyen el equivalente de la utilidad que el mutuante habría podido obtener de haber gozado de la cosa directamente.

De manera que, el Impuesto sobre Actividades Económicas grava el ejercicio en forma habitual, a título oneroso e independiente de actividades comerciales, económicas, industriales, servicios o de índole similar, en el territorio del Municipio exactor. Dicho tributo tiene como fundamento, el ejercicio de actividades económicas en jurisdicción de un Municipio determinado, lo que constituye para el legislador la razón *idónea* para entender que dicho sujeto tiene capacidad contributiva suficiente para soportar la carga tributaria respectiva, y así contribuir con los ingresos de la entidad, incluso sin tomar en cuenta si de la realización de dichas actividades se causa una ganancia o pérdida. Por esa razón, la base imponible del impuesto son los ingresos brutos *percibidos* por el contribuyente por el ejercicio de la actividad, y no la renta que pudiera obtener como resultado del ejercicio de tal actividad.

La *intermediación financiera*, en general, es la actividad de mediación que realiza el comerciante entre los depositantes que colocan su dinero en poder del ente, y las personas que solicitan créditos para la realización de diversas actividades, constituye un acto de comercio de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 (14) del Código de Comercio. La

---

<sup>157</sup> "**Artículo 211.** Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, **siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.**" (Resaltado y subrayado nuestro) (...)

esencia o médula de tal actividad se corresponde con la ejecución del contrato de mutuo oneroso.

Finalmente, los *intereses moratorios* no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque dichos ingresos constituyen una indemnización que percibe el mutuante por el retardo culposo del mutuario en el cumplimiento de la obligación de crédito. Tales intereses no son el producto del ejercicio habitual económica de comercio, sino por el contrario, son ingresos extraordinarios cuya naturaleza es indemnizar al mutuante por el retardo en el cumplimiento de la obligación.

### **2.2.2. Préstamo incorporado a un título valor.**

Tal como indicamos en el punto 2, los préstamos a título oneroso que son incorporados a un título valor, constituyen un *título causal*, lo que significa que se encuentra relacionado "con el negocio que llevó a emitirlo y, por ende, están subordinados a la causa (...) aunque incorporan un derecho literal, su extensión siempre dependerá de la convención que les dio origen o de la ley que los creó<sup>158</sup>."

De manera que, el hecho de que el préstamo esté incorporado en un título valor no desvirtúa tal relación causal, por lo cual consideramos que, (i) la enajenación del título valor implica la recuperación del *capital* dado en préstamo, el cual no está sujeto a imposición, porque representa la restitución de un egreso patrimonial para el mutuante y no un ingreso bruto por el desarrollo de una actividad lucrativa de comercio, expresamente excluido de la noción de ingresos brutos del Impuesto sobre Actividades Económicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; y (ii) los *intereses convencionales* percibidos por el mutuante con ocasión del vencimiento de los plazos establecidos en el título valor, no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque constituyen la remuneración de una obligación negativa o renta pasiva, calificada como fruto civil, tal como explicamos anteriormente.

---

<sup>158</sup> Véase en este sentido a Junyent Bas, Francisco. *En Torno a una Teoría General de los Títulos Valores Circulatorios. Libro Homenaje al Profesor Alfredo Morles Hernández. Derecho Financiero y Derecho Concursal*. Volumen III. Editado por la Universidad Católica Andrés Bello, Universidad de los Andes, Universidad Central de Venezuela, Universidad Monteávila y la Academia de Ciencias Sociales y Políticas, Caracas, 2012, pp. 585 y 586.

Sobre la naturaleza y gravabilidad de las operaciones con Bonos de la Deuda Pública (títulos valores), la Sala Político Administración del Tribunal Supremo de Justicia, ha señalado lo siguiente:

"De las disposiciones precedentemente transcritas, observa la Sala que mediante la emisión de bonos de deuda pública y/o letras del tesoro nacional el Estado por intermedio del Ministerio de Finanzas, busca lograr los recursos económicos necesario para honrar compromisos contraídos (pasivos laborales, financiamientos de proyectos, entre otros), o cubrir deficiencias temporales de liquidez en tesorería nacional; ello así, esta emisión y colocación de bonos de la deuda pública nacional o letras del tesoro, según el caso, es considerada por el legislador, a tenor de las regulaciones sobre crédito público, como un empréstito que contrata el Gobierno Nacional a través del Banco Central de Venezuela, que apareja en cabeza de la República la obligación de pago, en un plazo determinado y bajo las condiciones de lugar y modo, de las cantidades representadas por el valor de los bonos y letras al ser éstos rescatados o redimidos.

De allí, juzga este Alto Tribunal, tal como acertadamente lo indicó el a quo, que la emisión y colocación de los bonos de deuda pública que hiciera el contribuyente a través del Banco Central de Venezuela, ostenta el carácter de préstamo efectuado por la entidad bancaria a la República, cuyos rendimientos si bien comportan beneficios para la entidad bancaria, constituyen propiamente una devolución del capital otorgado en préstamo, registrado como un egreso en la contabilidad de la contribuyente (...)."<sup>159</sup>

De manera que, podemos concluir que el tratamiento de los títulos valores cuya relación causal es un préstamo a título oneroso, es que no están gravados con el Impuesto sobre Actividades Económicas por constituir una renta pasiva u obligación negativa no

---

<sup>159</sup> Sentencia N° 00043 del 19 de enero de 2011, caso: Banco de Venezuela, S.A. Banco Universal. Consultada en <http://www.tsj.gov.ve>. Más recientemente, ver sentencia del 7 de diciembre de 2011, caso: BENCORP CASA DE BOLSA, C.A., exp. 2008-0601.

subsumible en la calificación de actividad lucrativa de comercio, prevista en el artículo 209 (2) de la LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

### **3. Dividendos pagados a los accionistas de una compañía anónima.**

El pago de dividendos constituye la utilidad que recibe el accionista, como consecuencia de la inversión en acciones. Esa utilidad según la Real Academia de la Lengua es "aquel provecho, conveniencia, interés o fruto que se saca de algo"<sup>160</sup>.

Sobre el particular, ALVARO GARCÍA CASAFRANCA<sup>161</sup> ha señalado lo siguiente:

"Vemos, entonces, que desde el punto de vista económico y contable las utilidades surgen como consecuencia de una labor comparativa entre los ingresos obtenidos por una empresa y los costos incurridos dentro del proceso necesariamente desarrollado para la obtención de tales ingresos, asumiendo que para que aquellas existan, los ingresos deberán ser superiores a los costos asociados al proceso productivo.

Entendido de esta manera, se puede afirmar que el concepto de Utilidad en la contabilidad es una definición construida desde la combinación de diferentes factores que interactúan en las operaciones del negocio. Estos factores se engloban dentro de una ecuación simple que, llevada a cabo, trata de mostrarnos la situación real de una empresa en cuanto a su patrimonio. Partiendo de esta ecuación en un sentido estricto, las Utilidades comprenderían aquellos recursos que una organización posee después de realizar la asignación de costos y gastos que comprenden las obligaciones contraídas al momento de desarrollar las actividades económicas de la organización durante un periodo determinado."

---

<sup>160</sup> Consultado en <http://www.rae.es>.

<sup>161</sup> García Casa Franca, Alvaro. *Necesidad de Reformar el Código de Comercio para Integrar en el Concepto de Utilidades Líquidas y recaudadas las utilidades provenientes de los ajustes por inflación. 70 años del Impuesto sobre la Renta. Homenaje a: Dr. Armando Montilla*. Tomo II, Editado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT), Caracas, 2013, p. 321.

Justamente, la utilidad de una compañía es el aumento de patrimonio de la misma, luego de cubrir los costos y gastos de su giro económico. Esa utilidad puede ser invertida nuevamente en la compañía o puede ser pagada a los accionistas. En este último supuesto estaremos en presencia del pago de *dividendos*.

La pregunta que nos formulamos, es si esos *dividendos* pagados al accionista encuadran en el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas; más precisamente, si el pago de dividendos puede ser calificado como el ejercicio de una actividad lucrativa de comercio, a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

Respecto de la sujeción de los dividendos con el Impuesto sobre Actividades Económicas, OSWALDO ANZOLA P<sup>162</sup> ha señalado lo siguiente:

"No hay duda que de acuerdo a la definición dada por la doctrina mercantilista, que la actividad del comerciante implica la intermediación. Se trata de poner los bienes a circular actuando como intermediario entre el productor y el consumidor, o actuando como intermediario entre otros comerciantes, pero en todo caso la intermediación debe existir para que pueda darse el calificativo de comerciante y de actividad comercial. De acuerdo con lo anterior, somos de la opinión que aquella persona natural o jurídica, que realiza una inversión en una compañía suscribiendo acciones de la misma, no está efectuando la intermediación que permite calificar la actividad por él realizada como actividad comercial. No puede por lo tanto, en ese caso, afirmarse que la persona que lleva a efecto la inversión se encuentra en la obligación de solicitar la patente de industria y comercio, porque está realizando una actividad comercial en jurisdicción del municipio de que trate. Semejante afirmación escaparía totalmente al concepto de actividad comercial tal y como debe entenderse.

---

<sup>162</sup> Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Ob. cit, pp. 45 y 46.

Compartimos la posición antes citada, en el entendido de que, los dividendos percibidos por el accionista de una sociedad de capitales no están sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, porque la inversión en acciones de una compañía no constituye la realización de una actividad económica de comercio, a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Por el contrario, los dividendos son el resultado del aumento patrimonial de la compañía, justamente por el desarrollo de su giro económico, erigiéndose en la contraprestación que recibe el accionista por su inversión en el capital social de la empresa.

## CONCLUSIONES

1. Dado que las normas positivas y el Derecho vigente en general se expresan y difunden mediante el lenguaje, consideramos que *interpretar* no puede ser otra cosa que reconocer, descubrir, captar o asimilar el auténtico significado, sentido y alcance de la norma jurídica. La tarea de interpretar las normas jurídicas, nace como consecuencia de aplicar las mismas a una situación concreta de hecho; por lo que para aplicar las normas a los hechos, es necesario descubrir la esencia que encierran las palabras hasta llegar al objeto (valores protegidos) de la norma o del sistema en su visión global; es a éste proceso al que podemos llamar *interpretación*, donde el intérprete toma el lenguaje (gramática) como punto de partida; sigue hasta el pensamiento y de allí al objeto.
2. El Derecho es uno solo, y por consiguiente las reglas de interpretación son las mismas para cada una de las ramas del Derecho. Ello no significa, desconocer el evidente contenido económico de las normas tributarias, por lo cual forma parte de la tarea del intérprete desentrañar el sentido y los alcances de tales normas, a efectos de determinar con la mayor claridad posible, la realidad económica que ha pretendido ser gravada por el legislador a través del hecho imponible de los diferentes tributos; que en modo alguno, implica desconocer o desaplicar las diversas figuras o instituciones jurídicas empleadas por las personas para realizar sus operaciones económicas en el plano real. De hecho, en el supuesto caso de que el intérprete de la norma tributaria quiera arribar a la conclusión de desconocer unas determinadas figuras de cualquier otra rama del Derecho, sobre la base de la especialidad del Derecho Tributario, consideramos que el camino no es la llamada interpretación económica de la norma, por el contrario, estaríamos dentro del supuesto de la interpretación jurídica que permitiría establecer que se ha producido un abuso de las formas, y que por consiguiente la verdadera intención de las partes fue otra, pero no sobre la base de una norma que pretenda calificar de forma diversa una determinada operación, pues ello conduciría a la total incertidumbre.

3. El principio de legalidad implica la concurrencia de cuatro condiciones que producen como efecto, (i) delimitar el espacio donde sólo puede operar la ley; (ii) estableciendo el orden de prelación de las normas subordinadas a la ley; (iii) seleccionando la norma o el conjunto de normas que deban aplicarse al caso concreto; y (iv) midiendo los poderes que la norma atribuye a la Administración. Por ello, debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de prestación de la obligación tributaria, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y, es también la ley la que debe definir este monto.
  
4. La capacidad contributiva, como principio fundamental en la materia tributaria, debe ser entendido como la medida en que cada una de las personas que conforman una sociedad, debe contribuir al mantenimiento del gasto público –esto claro está, dentro del marco de un Estado cuya misión fundamental es *servir* al colectivo-. De manera que, todas aquellas actividades que pretendan sujetarse a imposición por las diversas Administraciones Tributarias de los Municipios que estén fuera de esa capacidad contributiva (huelga decir, del alcance del hecho imponible del impuesto previsto en la ley), en palabras de la Sala Constitucional, constituye “una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos”, dada la radical ausencia de Potestad Tributaria del Municipio de que se trate, al pretender someter a imposición hechos que no están, en modo alguno, gravados con el tributo.
  
5. Desde el punto de vista histórico, la llamada Patente de Industria y Comercio, terminó por convertirse en esa figura dual (patente e impuesto), bajo la interpretación de la antigua Corte Suprema de Justicia en su Sala Plena y en Sala Político Administrativa del actual Tribunal Supremo de Justicia, para quienes los Municipios tenían entre sus facultades la de emitir la patente como acto administrativo de autorización para el desarrollo de una actividad industrial o comercial, y la de gravar con un impuesto la realización de las referidas actividades industriales y comerciales en o desde el territorio de un Municipio; que en la vigente

Ley Orgánica del Poder Público Municipal se circunscribe a la realización de una actividad lucrativa de índoles (i) comercial, (ii) industrial o (iii) de servicios, con ánimo de lucro, en forma habitual e independiente, desplegada en el territorio de un municipio.

6. El Impuesto sobre Actividades Económicas resulta aplicable únicamente sobre las actividades industriales y comerciales, así como a los servicios conexos o vinculados a aquéllas, de naturaleza mercantil -en virtud de la interpretación del artículo 179 (2) de la Constitución hecha por la Sala Constitucional-. Por consiguiente, las actividades de naturaleza civil, tales como la medicina, arquitectura, abogacía, entre otras, han sido excluidas del ámbito de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas.
  
7. Consideramos que la noción actividad lucrativa del Impuesto sobre Actividades Económicas es definida por una conducta positiva, entendida como un movimiento del sujeto con el cual modifica el mundo que lo rodea. El mismo implica que el sujeto realice una *actividad* -en el sentido que hemos indicado- de industria, comercio o de servicios, en forma habitual, independiente, con ánimo de lucro, en la jurisdicción del Municipio. Por lo cual, cuando el sujeto no realiza actividad alguna, sino que los ingresos son producto de una *inactividad*, es lo que denominamos una *renta pasiva*, las cuales están excluidos del supuesto de hecho de este impuesto. Nótese que ello tendría muchísimo sentido, sobre todo, si atendemos al reparto de las potestades tributarias establecidas en la Constitución, donde se observa que la República tiene dentro de sus potestades tributarias el Impuesto sobre la Renta, que como impuesto directo que es, grava cualquier ingreso que perciba una persona, sin importar que el mismo sea producto de una actividad o no, o provenga de una fuente regular o espontánea, simplemente cualquier ingreso que se perciba de la fuente que sea, está sujeto a imposición con éste tributo. Por el contrario, el Impuesto sobre Actividades Económicas desde sus orígenes en Venezuela ha tenido como fundamento el someter a imposición el desarrollo de *actividades* de corte comercial e industrial.

8. Consideramos que el Impuesto sobre Actividades Económicas tiene como fundamento lógico, el ejercicio de actividades económicas en la jurisdicción de un Municipio. Esta realidad es el fundamento de la medida económica sobre la cual se determina el impuesto municipal. Por lo cual, la base imponible de este impuesto son los ingresos brutos percibidos por el sujeto *por el ejercicio de la actividad* en el territorio del municipio, y no la renta que pudiera obtener como resultado del ejercicio de tal actividad. De allí que, no interesa a la capacidad contributiva gravada por el Impuesto sobre Actividades Económicas si de la realización de las actividades imponibles se generen ganancias o pérdidas en el resultado financiero del contribuyente.
  
9. La actividad industrial implica tomar materias primas o productos terminados, para modificarlos o transformarlos en una cosa nueva o distinta al producto original. Por esa razón, no puede calificarse toda variación de las características de una materia que genere un valor agregado como un proceso industrial, habida cuenta que la actividad cotidiana del ser humano, en general, siempre genera cambios o transformaciones en un bien, lo cual será decisivo para calificar esa actividad lucrativa como industrial o comercial.
  
10. Coincidimos en que "la noción de habitualidad y el carácter lucrativo necesario en la operaciones económicas gravadas con IMAE, nos lleva a considerar que la expresión "actos de comercio" utilizada por el legislador en el artículo 211, no se refiere a las nociones de "actos objetivos de comercio" o "actos subjetivos" de "comercio", cuya distinción tiene establecida en la doctrina y el ordenamiento mercantil. Ambas nociones resultan insuficientes para determinar si una actividad es o no susceptible de gravamen con el IMAE, por cuanto, siempre y en todo caso, deberán interpretarse concatenadamente con los demás elementos que conforman el hecho imponible de este tributo."<sup>163</sup> Sin embargo, consideramos que con mayor

---

<sup>163</sup> Fraga Pittaluga, Luis, Viloría Méndez, Mónica y Sánchez Salavador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Ob. cit, p. 54.

precisión, el concepto de actividad lucrativa de comercio, implica la realización de actos de comercio consistentes en obligaciones de dar, destinados a la intermediación o circulación de bienes, que, además, deben cumplir con los supuestos de habitualidad, independencia, ánimo de lucro -aunque todo acto de comercio implica necesariamente un lucro- y territorialidad, que componen el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas.

11. El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas para el caso concreto de una actividad lucrativa de servicio, se concreta en una prestación de hacer, entendida como una conducta positiva, materializada por un sujeto en el marco de un negocio jurídico de contenido mercantil, el cual ha sido considerado por el legislador como el tipo de acto que revela una capacidad contributiva relevante a los fines de este impuesto. Por el contrario, una obligación de no hacer (renta pasiva), no es considerada relevante para el legislador, por lo cual tales obligaciones constituyen actos jurídicos no sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyos ingresos constituyen frutos civiles excluidos del tributo. Ese deber del arrendador de asegurar el goce pacífico de la cosa al arrendatario constituye una obligación negativa en los términos descritos en *ut supra*, y particularmente una obligación de *no hacer* para el arrendador, quien recibe como contraprestación de su conducta negativa un canon de arrendamiento.
  
12. Justamente en atención a la naturaleza negativa de las obligaciones derivadas para el arrendador y para el propietario de la cosa es que queda claro que, la contraprestación que pueden recibir es producto de la relación jurídica que establecen respecto de la cosa, como consecuencia de privarse de su uso y goce en favor del arrendatario o del usufructuario. Relación jurídica que claramente no constituye un hacer, y por consiguiente excluida de la posibilidad de ser calificada como un servicio, porque precisamente es lo contrario a un servicio, porque la prestación a la que está obligado el arrendador o el usufructuario es un no hacer.

13. Los ingresos percibidos como consecuencia de un contrato de arrendamiento, un derecho real limitado de usufructo, en general por la cesión del uso y goce de un derecho, son frutos civiles, institución que no cumple con los requisitos para ser catalogados como ingresos brutos a tenor de lo dispuesto en los artículos 209 y 210 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, justamente porque no son el resultado de una actividad económica sujeta a imposición con el impuesto, sino por el contrario son el producto de una relación jurídica que implica una obligación de no hacer (renta pasiva) que le genera como contraprestación unos frutos civiles.
14. Consideremos que la contraprestación percibida como consecuencia de un mutuo a título oneroso no está sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, porque el mutuo representa para el mutuante el cumplimiento de una obligación negativa, que si bien comporta una prestación consistente en un *dar*, ese *dar* no es una transferencia definitiva de la propiedad de la cosa al mutuario, en el entendido que éste último está obligado a restituir un bien de igual especie, calidad y género que le fue dada en préstamo junto con los correspondientes intereses. Por esa razón, somos del criterio que el préstamo de consumo no califica como una actividad lucrativa de comercio, de acuerdo a los artículos 205 y 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Por esa razón, la porción de los ingresos que percibe el mutuante como contraprestación, denominados *intereses convencionales o correspectivos*, no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque constituyen la remuneración de una obligación negativa o renta pasiva, calificada como fruto civil y más concretamente como un rédito de sustitución. Esos intereses constituyen el equivalente de la utilidad que el mutuante habría podido obtener de haber gozado de la cosa directamente.
15. Si el préstamo es en dinero, que es el negocio jurídico más común en la práctica, que pueda producir el nacimiento de la obligación tributaria<sup>164</sup>, debemos distinguir la porción del préstamo correspondiente al *capital*, de la posición correspondiente a

---

<sup>164</sup> Siempre que se cumplan los demás requisitos del hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, esto es, la habitualidad, independencia, el carácter oneroso y la territorialidad, descritos en el capítulo III.

los *intereses compensatorios*. La porción del *capital* no está sujeto a imposición con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque representa la restitución de un egreso patrimonial para el contribuyente y no un ingreso bruto por el desarrollo de una actividad lucrativa de comercio, por lo cual está expresamente excluido de la noción de ingresos brutos de éste impuesto de acuerdo a lo establecido en el artículo 211<sup>165</sup> de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. La porción de los ingresos que perciba el mutuante como contraprestación, denominados *intereses convencionales o correspectivos*, no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque constituyen la remuneración de una obligación negativa o renta pasiva, calificada como fruto civil; en efecto, el mutuante da en préstamo una cosa, que el caso que más nos interesa es dinero, para recibir a cambio por dicho bien unos intereses, que tienen el carácter de un rédito de sustitución. Esos intereses constituyen el equivalente de la utilidad que el mutuante habría podido obtener de haber gozado de la cosa directamente.

16. El tratamiento de los títulos valores cuya relación causal es un préstamo a título oneroso, es que no están gravados con el Impuesto sobre Actividades Económicas por constituir una renta pasiva u obligación negativa no subsumible en la calificación de actividad lucrativa de comercio, prevista en el artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. El hecho de que el préstamo esté incorporado en un título valor no desvirtúa tal relación causal, por lo cual consideramos que, (i) la enajenación del título valor implica la recuperación del *capital* dado en préstamo, el cual no está sujeto a imposición, porque representa la restitución de un egreso patrimonial para el mutuante y no un ingreso bruto por el desarrollo de una actividad lucrativa de comercio, expresamente excluido de la noción de ingresos brutos del Impuesto sobre Actividades Económicas, de acuerdo a lo establecido en el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal; y (ii) los *intereses convencionales* percibidos por el mutuante con ocasión del

---

<sup>165</sup> "Artículo 211. Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, **siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.**" (Resaltado y subrayado nuestro) (...)

vencimiento de los plazos establecidos en el título valor, no son gravables con el Impuesto sobre Actividades Económicas, porque constituyen la remuneración de una obligación negativa o renta pasiva, calificada como fruto civil, tal como explicamos anteriormente.

17. Los dividendos percibidos por el accionista de una sociedad de capitales no están sujetos al Impuesto sobre Actividades Económicas, porque la inversión en acciones de una compañía no constituye la realización de una actividad económica de comercio, a tenor de lo dispuesto en el artículo 209 (2) de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Por el contrario, los dividendos son el resultado del aumento patrimonial de la compañía, justamente por el desarrollo de su giro económico, erigiéndose en la contraprestación que recibe el accionista por su inversión en el capital social de la empresa.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Acedo, Germán. *Derecho Tributario Municipal Venezolano*. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas.
- Anzola P, Oswaldo. *La Patente de Industria y Comercio y Su Aplicación sobre el Ingreso Bruto Representado por Dividendos*. Revista de Derecho Público N° 42. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990.
- Araujo, Federico; y Palacios, Leonardo. *Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos*. Ediciones Torres, Plaz y Araujo, Caracas, 1995.
- Barboza, Ely. *Derecho Mercantil, Manual Teórico Práctico*. Edición Mc-Graw Hill. Caracas, Venezuela 2003.
- Bedayan Levy, Isaac. *Estudios de Derecho Inquilinario*. Editorial LIVROSCA, 5ta edición, Caracas 1999.
- Blanco-Uribe, Alberto. *La No Gravabilidad de los Servicios Profesionales por el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas*. Ponencia para las III Jornadas de Formación y Actualización en Materia Aduanera y Tributaria. Instituto de Estudios Superiores y Capacitación Académica C.A. (IESCA). Barquisimeto, Estado Lara. Noviembre de 2009.
- Brewer-Carías, Allan R. *COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO*. Revista de Derecho Público N° 6, Caracas, 1981.
- Bulit, E. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1997.
- Cariota Ferrera, Luigi. *El Negocio Jurídico*. Traducción del italiano, prólogo y notas de Manuel Albaladejo. Editorial Aguilar. Madrid.

- Código Civil, publicado en la Gaceta Oficial N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982.
- Código de Comercio, publicado en la Gaceta Oficial N° 475 Extraordinaria del 21 de diciembre de 1955.
- Código Orgánico Tributario publicado en la Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Cuenca de Ramírez, N. *Método para resolver los problemas por doble imposición municipal*. En II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Caracas 1987.
- Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Volumen II*. Editorial Tecnos. Séptima edición, Madrid, 1995.
- Díez-Picazo, Luis y Gullón, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Volumen II*. Editorial Tecnos. Novena Edición, Cuarta Reimpresión, Madrid, 2004.
- Du Pasquier, Claude. *Introducción al Derecho*. Editorial Jurídica Portocarrero SRL, Quinta edición, Lima, 1994.
- Evans, Ronald. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Editorial Mc Graw-Hill, Caracas, 1998.
- Fermín Fernández, Juan Carlos. *La Materia Imponible en el Impuesto a las Actividades Económicas y el principio de capacidad contributiva*. En obra colectiva de las VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales. Editorial Asociación Venezolana de Derecho Tributario, AVDT, Caracas, 2006.
- Fraga Pittaluga, Luis; Viloría Méndez, Mónica; Sánchez González, Salvador. *El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas. En la Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Editorial Fraga Sánchez & Asociados. Colección de estudios 4, Caracas 2005.

- Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero - Volumen I*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1976, Tercera Edición.
- Goldschmidt, Roberto. *Curso de Derecho Mercantil*. Universidad Católica Andrés Bello. Fundación Roberto Goldshmidt, Caracas, 2002.
- Hernández Ramírez, José Luis. Análisis de la fórmula: interpretación jurídica del párrafo cuarto del artículo 14 constitucional. División de Estudios Jurídicos de la Universidad de Guadalajara. Marzo, 1995. Consultado en: [www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero5/interpretacion.htm](http://www.filosofiyderecho.com/rtfd/numero5/interpretacion.htm).
- Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*. Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1980, Tercera Edición.
- Junyent Bas, Francisco. *En Torno a una Teoría General de los Títulos Valores Circulatorios. Libro Homenaje al Profesor Alfredo Morles Hernández. Derecho Financiero y Derecho Concursal*. Volumen III. Editado por la Universidad Católica Andrés Bello, Universidad de los Andes, Universidad Central de Venezuela, Universidad Monteávila y la Academia de Ciencias Sociales y Políticas, Caracas, 2012.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en la Gaceta Oficial N° 38.632 del 26 de febrero de 2007.
- Ley Orgánica del Régimen Municipal, publicada en la Gaceta Oficial N° 4.109 del 15 de junio de 1989.
- Mazeud, Henri, Mazeud, León y Mazeaud Jean. *Lecciones de Derecho Civil*. Parte Tercera, Volumen IV. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1986.
- Mizrachi, Ezra. *La Patente de Industria y Comercio*. Editorial Fundación Estudios de Derecho Administrativo, Caracas, 1998.
- Moles Caubet, Antonio. *El Principio de Legalidad y sus Implicaciones. Estudios de Derecho Público*. Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Instituto de Derecho Público, Caracas, 1997.

- Morles, Alfredo. Curso de Derecho Mercantil tomo I. Edición UCAB. Caracas, Venezuela 1998.
- Morles Hernández, Alfredo. *Régimen Legal del Mercado de Capitales*. Editorial UCAB, Segunda Edición, Caracas, 2006.
- Muñoz, Luis. *Derecho Comercial. Contratos*. Tipográfica Editora Argentina TEA, Buenos Aires, 1960.
- Octavio, José Andrés. *Principios de Derecho Tributario Venezolano*. Discurso y trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Editorial Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2002.
- Oderigo, Mario A. *Lecciones de Derecho Procesal*. Tomo I., Editorial Depalma., Primera Edición, Buenos Aires, Argentina. 1981.
- Padrón Amaré, Oswaldo. *Notas Acerca de la Interpretación de la Ley Tributaria*. En Temas de Derecho Tributario, Compilación de estudios y sentencias publicadas en las revistas de Derecho Tributario N° 1 a la N° 50. Editorial Livrosca, Caracas, Venezuela 1999.
- Porras Rengel, Juan Francisco. *Metafísica del Conocimiento y de la Acción*. Editorial Fondo de Cultura Económica y la Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas 1976.
- Ramírez, A; Baute, Pedro; y Planchart, Antonio. *Análisis del Régimen Tributario en la nueva Constitución*. Torres, Plaz & Araujo, Caracas, 2000.
- Ripert, G. *Tratado Elemental de Derecho Comercial*. Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1954.
- Real Academia Española. *Diccionario de la Lengua Española*. Vigésima primera edición. Madrid, España, 1992.

- Romero-Muci, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Colección de Jurisprudencia N° 6. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.
- Romero-Muci, Humberto. *El Establecimiento Permanente como Criterio de Vinculación Territorial del Poder Tributario Municipal en el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio*. Trabajo publicado en la Revista de Derecho Tributario N° 82.
- Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico (Introducción al Derecho)*. Fondo Editorial PUCP. Primera Edición. Lima, Perú. 1984.
- Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. Editorial Depalma, Segunda Edición, Buenos Aires, 2000.
- Tinoco, Alejandro. *Anotaciones de Derecho Mercantil*. Ediciones Libra. Caracas, Venezuela.
- Torres Vásquez, Aníbal. *Introducción al Derecho (Teoría General del Derecho)*. Editorial Temis S.A., Segunda Edición. Bogotá, Colombia. 2001.
- Valdés Costa, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. Editoriales Depalma – Temis – Marcial Pons, Santa Fe de Bogotá, 1996.
- Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002, Octava Edición.
- Kummerow, Gert. *Bienes y Derechos Reales (Derecho Civil II)*. Universidad Central de Venezuela, primera edición, Caracas 1965.
- Zambrano Velasco, José Alberto. *Teoría General de la Obligación. Parte General de las Obligaciones*. Caracas, 1985.