

LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y SU APLICACION SOBRE EL INGRESO BRUTO REPRESENTADO POR DIVIDENDOS *

Oswaldo Anzola P.

Abogado

*Profesor de Imposición Directa I, Post-Grado de
Derecho Tributario. Universidad Central de Venezuela.
Profesor de Derecho Financiero en la Universidad
Católica Andrés Bello*

El presente trabajo tiene como objeto tratar de dilucidar si la Patente de Industria y Comercio, tributo éste de competencia municipal, es o no aplicable sobre los dividendos.

I. SINTESIS DEL DESARROLLO CONSTITUCIONAL DE LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VENEZUELA

En la Constitución de 1830, se estableció como función propia de las Diputaciones Provinciales:

“Establecer impuestos provinciales o municipales en sus respectivas provincias para proveer a sus gastos y arreglar el sistema de su recaudación e inversión”.

Esta Constitución consagraba una potestad tributaria amplia a las Diputaciones Provinciales, pero no mencionaba el tributo conocido como Patente de Industria y Comercio.

La Constitución de 1925, en el Artículo 18, Ordinal 3º, estableció como competencia de las Municipalidades:

“Organizar sus rentas, con las restricciones enumeradas en el Parágrafo 3º Nº 4 del Artículo 17 y, además, 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”.

Es en esta Constitución de 1925, cuando se utilizó por primera vez la palabra “patente” como tributo.

La Constitución de 1936, hablaba de “impuestos municipales sobre detalles de comercio” y no hablaba de “patente”. Las de 1947 y 1953 consagraban como de competencia municipal, las “Patentes sobre la Industria, el Comercio y toda clase de vehículos”.

La Constitución vigente, indica en su Artículo 31 que:

“Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

3: ...*Las Patentes* sobre industria, comercio y vehículos y *los impuestos* sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos” (Subrayado nuestro).

* Ponencia presentada en el Seminario dado por la Cámara de Industriales de Caracas sobre la Empresa y los Impuestos Municipales.

II. EL TRIBUTO EN OTROS PAISES

1. *Argentina*

La patente existe en Argentina desde 1810, y funcionaba básicamente como autorización que se otorgaba a una persona para que ejerciese un determinado oficio. Este tributo se fue completando posteriormente con impuestos que gravaban la industria, el comercio, las profesiones, etc.

En el año 1948 surge el impuesto a las actividades lucrativas en la provincia de Buenos Aires.

Este impuesto, en el año 1977, pasa a denominarse "impuesto a los ingresos brutos", el cual tiene como hecho generador el ejercicio habitual y oneroso del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, inversiones de capital o de cualquier otra actividad lucrativa o no.

De acuerdo con la legislación vigente desde el año 1977 en algunas de las provincias, cualquier actividad generadora de ingresos brutos está sujeta al gravamen, pues en definitiva el hecho generador es el ejercicio de cualquier actividad productora de ingresos brutos.

El hecho imponible del impuesto a los ingresos brutos es:

"El ejercicio de actividades que sean habituales, que se desarrollen en la jurisdicción respectiva y que generen ingresos brutos"¹.

2. *España*

En España existen dos tipos diferentes de tributos:

- a) Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales.
- b) Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas.

El primero, o sea el tributo conocido como "Licencia fiscal de actividades comerciales e industriales", grava las siguientes actividades:

"1) Energía y agua; 2) Extracción y transformación de minerales no energéticos y productos derivados, industria química; 3) Industrias transformadoras de los metales, mecánica de precisión; 4) Otras industrias manufactureras; 5) Instrucción; 6) Comercio, hostelería, restaurantes y reparaciones; 7) Transporte y comunicaciones; 8) Instituciones financieras, seguros, servicios de publicidad y alquileres y; 9) Otros servicios"².

El segundo tipo, o sea el que está señalado como "Licencia fiscal de actividades profesionales y de artistas", grava el "ejercicio de cualquier actividad profesional o artística independiente..."³.

Vale la pena destacar de la forma cómo el tributo es regulado en otros países, por ejemplo en Argentina, que él nace como una tasa, que tenía como hecho generador la solicitud y obtención del permiso que otorgaban las provincias, a aquellas personas que deseaban desarrollar ciertas actividades en su jurisdicción. Con el transcurso de los años, el tributo va perdiendo su naturaleza original y se transforma en un impuesto propiamente dicho, *el cual tiene como hecho generador el ejercicio de*

1. Villegas, Héctor. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tercera edición. Ediciones de Palma, pp. 150 y ss.
2. *Manual de Derecho Tributario Local*. Directores: J. J. Ferreiro Lapatz y E. Simón Acosta. Escola D'Administració Pública de Catalunya. Generalitat de Catalunya. Barcelona, España 1987, pp. 259 y ss.
3. *Ob. cit.*, p. 274.

cualquier actividad productora o no de lucro en la jurisdicción respectiva, o sea, que no se establece como hecho generador del tributo el ejercicio de la actividad comercio-industrial no dejándose como integrantes de la base imponible del mismo, elementos distintos de aquellos cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. Al consagrarse el gravamen en Argentina como queda señalado, hay una coincidencia total entre el hecho generador del tributo y la base imponible, y ello porque como dijéramos antes, el hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria es la obtención de los ingresos brutos de cualquier origen, y esos ingresos brutos son precisamente los que determinan la base imponible.

En España, aun cuando la situación es distinta, porque existen dos tributos diferentes desde el punto de vista formal, uno conocido como "Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales" y el otro, "Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas", es lo cierto, que el hecho generador del tributo en ambos casos, es precisamente, la realización de las actividades señaladas anteriormente.

En Venezuela, la Constitución de 1961, da pie para interpretar que el Constituyente consideró como tributos distintos en su naturaleza a "las patentes", y a "los impuestos". Efectivamente, podría interpretarse de la terminología utilizada por el Constituyente que, cuando habló de "las patentes", se estaba refiriendo al permiso que debe obtener el comerciante o el industrial o el propietario del vehículo, para realizar la actividad en cuestión o para circular, y no 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". No hay duda, aun cuando la terminología utilizada por el Constituyente pueda dar pie para la interpretación anterior, que tanto las ordenanzas municipales, como la jurisprudencia, han considerado que "Las patentes" hace referencia al permiso que debe obtener el comerciante o industrial para desarrollar su actividad en jurisdicción de un determinado municipio, y también a un impuesto que debe pagar el comerciante o industrial como consecuencia del desarrollo de esa actividad en la mencionada jurisdicción.

Por otra parte, como luego veremos con detenimiento, la jurisprudencia en Venezuela ha establecido una separación total entre la base imponible y el hecho generador de este tributo.

III. FUENTES DE LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

1. *Constitución Nacional*

La fuente primaria de la Patente de Industria y Comercio, la encontramos en el Artículo 31 de la Constitución Nacional vigente, cuando señala tal y como se indicó antes que:

"Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: Las patentes sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos".

Creemos que es conveniente señalar, no sólo la norma que da competencia al Poder Municipal para establecer patentes de industria y comercio, sino además las disposiciones de la Constitución Nacional que establecen la competencia del Poder Nacional en materia tributaria, porque como veremos posteriormente, de allí pueden desprenderse conclusiones que nos permitirán limitar la Potestad Tributaria Municipal.

El Artículo 136 *eiusdem* en su Ordinal 8º señala lo siguiente:

"Es de la competencia del Poder Nacional: 8º La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones;

de las contribuciones que gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional, tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley”.

2. *La Ley Orgánica de Régimen Municipal*

De acuerdo con su Artículo 109:

“Son ingresos ordinarios del Municipio: 1) Los impuestos y tasas municipales”.

3. *La Ordenanza Municipal*

En relación con esta fuente, nos referimos sólo a la Ordenanza Municipal sobre Patente de Industria y Comercio del Distrito Federal y a la Ordenanza de Impuestos sobre Patentes de Industria y Comercio del Distrito Sucre del Estado Miranda:

3.A. *Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio dictada por el Concejo Municipal del Distrito Federal*

Esta Ordenanza, en su Artículo 1º establece el ámbito de aplicación de la misma al consagrar:

“Los requisitos que deben cumplir las personas naturales o jurídicas para el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de índole similar en jurisdicción del Distrito Federal y los impuestos por patentes de industria y comercio que deben pagar quienes ejerzan tales actividades con fines de lucro o remuneración”.

En su Artículo 3º señala que:

“Para iniciar el ejercicio de las actividades a que se refiere el Artículo 1º se requerirá la obtención de una licencia, la cual se expedirá en un documento que deberá colocarse y ser conservado en sitio del establecimiento donde sea fácilmente visible y legible, a los fines de la fiscalización”.

De seguidas indica que la tramitación y obtención de la licencia, causará una tasa según *el capital* de la empresa o del negocio en cuestión, estableciendo una escala que llega hasta los Bs. 2.000,00, cuando se trata de negocios que tengan un capital de más de Bs. 8.000.000,00. Luego, el Artículo 26, señala que:

“La Patente de Industria y Comercio consiste en una cantidad progresiva o en una cantidad fija como mínimo tributable en base a los ingresos brutos, el producto de ventas u otras operaciones, salvo los casos gravados con impuestos fijos, todo conforme a lo especificado en el clasificador de actividades económicas que como Anexo “A” es parte integrante de esta Ordenanza”.

3.B. *Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio dictada por el Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda*

El texto del Artículo 1º de esta Ordenanza es prácticamente igual al de la Ordenanza del Concejo Municipal del Distrito Federal. Señala:

“La presente ordenanza establece los requisitos que deben cumplir las personas naturales o jurídicas para el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de índole similar en jurisdicción del Distrito Sucre y los impuestos por Patentes de Industria y Comercio que deben pagar quienes ejerzan tales actividades con fines de lucro o remuneración”.

El Artículo 3º de la Ordenanza señala que:

“Para ejercer actividades económicas en este Distrito se requerirá la autorización del Concejo Municipal mediante:

- 1) La obtención de una licencia para iniciar operaciones; y,
- 2) La renovación anual de la licencia que le fuera concedida, conforme a lo previsto en esta Ordenanza”.

El Artículo 4º consagra la tasa que causará la tramitación de la solicitud de la licencia a través de una tarifa bastante parecida a la del Concejo Municipal del Distrito Federal.

El Artículo 19 *ejusdem* señala que :

“El ejercicio de las actividades económicas a que se refiere el Artículo 1º causará un impuesto anual que se calculará en un porcentaje fijo sobre las ventas y/o ingresos brutos en el establecimiento, durante los doce (12) meses terminados el 30 de septiembre del año anterior”.

y el artículo 20 establece que:

“A los efectos de la aplicación del porcentaje a que se refiere el Artículo 19, se considera ingresos brutos: 1) Para establecimientos industriales y comerciales y los de servicios no contemplados en los apartes 2, 3 y 4, las ventas brutas, ingresos brutos, más los ingresos extras por cualquier otro concepto”.

IV. LEGALIDAD TRIBUTARIA

Como es del conocimiento general, la materia tributaria es una de aquellas pocas que son de reserva legal, en el sentido de que no pueden crearse tributos sino a través de la ley. El principio de la legalidad tributaria está en el Artículo 224 de la Constitución Nacional cuando señala que no puede

“cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidos por ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de los mismos, sino en los casos por ella previstos”.

Este principio lo desarrolla el Artículo 4 del Código Orgánico Tributario que dice:

“Sólo la ley puede: 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo. 2) Otorgar exenciones y otros beneficios...”.

El Código Orgánico Tributario tiene sólo aplicación supletoria para los tributos de los Municipios.

Por su parte el Artículo 112 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal señala que:

“No podrá exigirse el pago de impuestos, tasa o contribuciones municipales especiales que no hubieren sido establecidos por el Concejo o Distrito mediante la promulgación de una ordenanza. La Ordenanza que lo establezca o modifique

deberá determinar la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, el término y la oportunidad en que éste se cause y se haga exigible, las demás obligaciones a cargo de los contribuyentes, los recursos administrativos en favor de éstos y las penas y sanciones pertinentes”.

V. AMBITO DE APLICACION DE LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE ACUERDO A LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA EN SALA POLITICO-ADMINISTRATIVA

1. Sentencia del 30 de junio de 1966

En esta sentencia se dijo lo siguiente:

“De manera que existe un tercer orden de actividades que sin ser propiamente industriales ni comerciales, ni estar tampoco cumplidas por comerciantes o industriales, deben pagar la patente por el simple hecho de que en razón de su objeto orientado por el lucro o la utilidad guardan analogía o semejanza con las operaciones que se cumplen en el campo industrial o comercial”. (Subrayado nuestro).

Esta sentencia de la Corte Suprema de Justicia le da a los Concejos Municipales potestad tributaria, haciendo una aplicación extensiva de las disposiciones constitucionales. Efectivamente, la Constitución de 1961 sólo le da competencia a los Concejos Municipales en relación con “Las Patentes sobre Industria y Comercio”, en ningún momento aparece del texto de la misma que los Concejos Municipales tengan potestad tributaria para crear tributos sobre actividades similares o parecidas a las actividades industriales o comerciales. La potestad tributaria otorgada por la Constitución Nacional a los Concejos Municipales debe entenderse de manera literal, tal y como ella fue consagrada, sin que puedan hacerse, en relación con la misma, interpretaciones extensivas, porque la potestad tributaria municipal está limitada; porque se corre el riesgo indiscutible de afectar la potestad tributaria nacional y, además, porque si el Constituyente lo hubiese querido así, lo habría consagrado expresamente. Esta sentencia desvirtúa el concepto del tributo conocido en Venezuela como Patente de Industria y Comercio, pues establece como hecho generador del mismo, la realización de cualquier tipo de actividad lucrativa en jurisdicción del municipio en cuestión, lo cual no encuentra ningún fundamento ni en el texto constitucional ni en el Código Orgánico Tributario, ni en la Ley Orgánica de Régimen Municipal. Esta sentencia tiende a transformar el tributo conocido como Patente de Industria y Comercio, en un tributo sobre los ingresos brutos producidos por cualquier actividad lucrativa tal y como señalamos anteriormente existe en la Argentina, sin que en Venezuela existan disposiciones legales que permitan hacer semejante interpretación.

2. Sentencia del 15 de marzo de 1967

Esta decisión afirma:

“El impuesto denominado Patente de Industria y Comercio, que la Constitución atribuye a la competencia municipal, no es un impuesto sobre las ventas, ni sobre los ingresos brutos, ni sobre el capital. El hecho generador de este impuesto como la misma denominación de él ya lo sugiere, es el ejercicio de la industria o del comercio, entendidos ésta y aquélla, en su cabal aceptación económica, como ya lo tiene dicho la Corte... De ahí entonces, que no debe confundirse: Ni el hecho generador del impuesto, a cuya ocurrencia 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 de la licencia, también denominados patente, previos al ejercicio de la industria o del comercio que se pretende ejercer. Si se confunde lo primero, el hecho generador del impuesto con la base imponible, el impuesto no tendría por objeto toda actividad industrial o comercial, sino las ventas, los ingresos brutos o el capital, en sus casos; y si se confunde lo segundo, la causación del impuesto, con el otorgamiento del permiso previo denominado patente, el impuesto no sería tal sino una tasa...".

Como se observa del texto de la sentencia transcrito, esta pasa por alto que las ordenanzas municipales que hemos señalado, concretamente del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda y Concejo Municipal del Distrito Federal, contienen en su articulado tanto la tasa como el impuesto, y ambos tienen que ser "Patente de Industria y Comercio", pues la Constitución Nacional no da al Municipio potestad tributaria más allá de ella. Surge así la pregunta: Cuando la Constitución Nacional estableció para los concejos municipales potestad tributaria, sobre "Las Patentes de Industria y Comercio" a qué se estaba refiriendo: ¿a la tasa o a un impuesto que tenía como hecho generador el ejercicio de la actividad comercio-industrial y como base imponible los ingresos brutos de cualquier naturaleza o a ambos? Tal y como señalamos al principio de este trabajo, creemos que el constituyente pensaba más en la tasa que deben pagar los comerciantes o industriales para ejercer sus actividades, sin dejar de reconocer como también dijimos anteriormente, que los años han venido extendiendo el concepto de "Patente de Industria y Comercio" hasta transformarlo en un impuesto que, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa continúa llevando, como luego veremos, más allá de la potestad tributaria otorgada por la Constitución a los municipios.

Este criterio de la Corte Suprema de Justicia aparece ratificado, entre otros, en Sentencia del 3 de junio de 1969; del 1º de julio de 1969; del 13 de marzo de 1970 y 14 de diciembre de 1983, esta última con un voto salvado.

3. *Sentencia del 29 de febrero de 1972*

Por su importancia en el estudio que se hace, consideramos imprescindible transcribir a continuación algunos de los considerandos de la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, el 29 de febrero de 1972, en la cual se consideró como parte integrante de la base imponible, a los dividendos recibidos por el contribuyente:

«Para establecer cualquier negocio en el territorio del Distrito Federal, dice el Artículo 2 de la Ordenanza sobre la materia, "Es requisito indispensable obtener un permiso previo... mediante solicitud por escrito en la que se expresará el capital, clase, ubicación y naturaleza del negocio". Dicho permiso se denomina Patente de Industria y Comercio y su expedición constituye el motivo que sirve de base a la contribución que lleva el mismo nombre...»

Los términos "ventas", "ingresos brutos" u "operaciones efectuadas" —al igual que "entradas brutas" y "producto bruto" también empleadas en la Ordenanza— son diferentes maneras de expresar una misma idea en relación con los distintos negocios y ramos de ingresos a los que se refiere, específicamente o genéricamente, el legislador al señalarle el porcentaje respectivo...»

Hechas estas consideraciones generales sobre las normas presuntamente infringidas en la resolución impugnada, es necesario advertir más concretamente en relación con el caso que constituye el objeto de este fallo:

1) Que la reducción de la base impositiva, mediante la exclusión de una rama de ingresos, sólo sería posible legalmente cuando la Ordenanza lo establezca en forma expresa y *ese no es el caso en lo que respecta a la participación que tiene la recurrente en las utilidades de otras empresas industriales o comerciales, puesto que aquélla nada prevé sobre el particular; . . .*».

Esta decisión ordena considerar como ingresos brutos gravables los dividendos que había obtenido la recurrente como accionista de otras compañías.

De las sentencias transcritas de la Corte Suprema de Justicia, creemos que es definitivamente claro que la posición de ésta, la fecha, es considerar que cualquiera que sea el origen de los ingresos brutos de un contribuyente comerciante o industrial, éste está en la obligación de pagar sobre los mismos, patente de industria y comercio, estableciendo así un divorcio absoluto entre lo que es la base imponible y el hecho generador de este tributo.

VI. ACTIVIDAD COMERCIO - INDUSTRIAL

Analizaremos a continuación si el contribuyente que obtiene dividendos está en definitiva realizando una actividad comercio-industrial. Es esencial este análisis, porque debemos distinguir dos situaciones distintas: la primera, contribuyentes que no realiza ninguna actividad comercio-industrial propiamente dicha y que sólo reciben dividendos y la segunda, contribuyentes que además de realizar alguna actividad comercio-industrial, reciben también dividendos por inversiones efectuadas en otras compañías.

1. Comercio

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

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

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

No hay duda 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, afir-

4. *Curso de Derecho Mercantil*. Joaquín Garrigues. Cuarta Edición. Imprenta Silverio Aguirre Torre, tomo 1, pp. 6 y ss.

marse 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.

2. *Industria*

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

“Ejemplo de industria que no se resuelve en la creación de productos (en el sentido de cosas manufacturadas) y que, sin embargo es la industria, en cuanto produce servicios, puede ser el hotelero, que produce el servicio de alojamiento”⁵.

La actividad industrial implica la transformación de un bien en algo distinto de lo que era originalmente. Transformación que tiene lugar con bienes o con servicios y al igual que afirmamos en el caso del comercio, debe decirse que la persona que realiza una inversión o adquiere acciones de una determinada compañía, no está realizando una actividad industrial.

No debe confundirse la simple inversión en una determinada compañía, con la actividad que desarrolla aquella persona que se dedica a la compra y venta de acciones; en otras palabras, esta persona actúa precisamente como intermediario y como consecuencia de esa labor de intermediación obtiene un determinado beneficio. Esa actividad, esa dedicación a la compra y venta de acciones, es una actividad comercial, la cual está sometida a la Patente de Industria y Comercio.

Establecido con claridad, tal y como ha quedado expuesto anteriormente, que la tenencia de acciones de compañías no implica el ejercicio de una actividad comercio-industrial, nos corresponde ahora examinar cuál es la naturaleza, jurídica del dividendo que obtiene el accionista.

“Según una reciente determinación, los elementos que concurren a constituir el concepto de fruto, entendido como producto orgánico del bien, separable de éste por fuerza natural, son la periodicidad y el hecho de que la cosa madre sea conservada en su sustancia y que sea respetado su destino económico”.

Los frutos podemos señalarlos en dos categorías:

a) Naturales “los que provienen directamente de la cosa, concurra o no a producirlos la actividad del hombre: productos agrícolas, leña, partos de los animales, productos de minas, canteras o turberas...”.

b) Civiles “los que constituyen la compensación en dinero o en frutos, que uno da por el goce que tenga de la cosa ajena (rédito en general): intereses y compensaciones de los capitales, cédulas de títulos de la deuda pública, *dividendos de acciones sociales*, cánones enfitéuticos, y en general, toda renta y los cánones (o alquileres) del arrendamiento o del alquiler de las cosas”. (Subrayado nuestro)⁶.

5. Mesineo, *Manual de Derecho Civil y Comercial*, tomo 2, p. 196. Ediciones Jurídicas, Europa-América.

6. Mesineo, *ob. cit.*, tomo 2, pp. 311 y ss.

Podemos afirmar que la doctrina moderna es unánime en considerar que los dividendos de acciones son en definitiva frutos civiles, y que no tienen su origen en el ejercicio de ninguna actividad comercio-industrial realizada por su perceptor.

VII. EL HECHO GENERADOR Y LA BASE IMPONIBLE

Considerar, como hace la Corte Suprema de Justicia, que en el caso de la Patente de Industria y Comercio existe un divorcio total y absoluto entre el hecho generador y la base imponible del tributo, no se corresponde con limitaciones constitucionales que tiene la Potestad Tributaria Municipal y puede llevar a que el Concejo Municipal invada la competencia tributaria nacional, a parte de que, en nuestra opinión ello no está de acuerdo con la naturaleza de este tributo.

Efectivamente, este tributo como es entendido modernamente, tiene como hecho generador, o sea, como presupuesto establecido por la Ley para tipificarlo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación, el ejercicio de la actividad comercio-industrial tal y como lo consagra la Constitución Nacional.

Ahora bien, uno de los elementos que nos permite cuantificar la obligación tributaria es precisamente la base imponible. ¿Puede existir un divorcio total y absoluto entre el hecho generador del tributo y la base imponible? La doctrina ha venido considerando que la base imponible no puede separarse del hecho generador. Parte de ella afirma que la base imponible es un elemento integrante del hecho generador, así tenemos que el Profesor Dino Jarach en su *Curso Superior de Derecho Tributario* textualmente afirma lo siguiente:

“La relación jurídica tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica los hechos definidos abstractamente por la ley como supuesto de la obligación.

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

El Profesor Jarach considera como aparece de la transcripción efectuada, que la base imponible necesariamente forma parte del hecho generador del tributo, y ella debe tener como base, los hechos cuya verificación origina la obligación.

Es cierto que para el Profesor Jarach el elemento único y fundamental de la relación jurídica tributaria es en definitiva el hecho imponible, lo cual él afirma en la obra indicada cuando dice:

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

Afirma asimismo el Profesor Jarach lo siguiente:

“Ello no implica desconocer que también la base imponible constituye un elemento del presupuesto de hecho de la obligación, que en su conjunto abarca todos

los aspectos subjetivos, objetivos, cuantitativos, espaciales y temporales, que la ley define en forma expresa o implícita”⁷.

Somos de la opinión, tal y como lo tiene señalado la Corte Suprema de Justicia, que la base imponible es elemento necesario para la cuantificación del tributo y no es parte del hecho generador del mismo. En otras palabras, la obligación tributaria nace en el momento en que el sujeto pasivo de ella realiza el hecho generador o el presupuesto de hecho previsto en la norma. No puede por lo tanto afirmarse que la base imponible sea elemento integrante del hecho generador.

Establecido lo anterior “*es ahora posible acentuar la necesidad de que el elemento cuantificante sea adecuadamente coherente con el hecho imponible. Tal adecuación es esencial, so pena de distorsionar el tributo. Veamos: El hecho imponible debe ser siempre reducible a una expresión numérica que lo convierta en expresión económica de la parte de riqueza con la cual las personas deben soportar el gasto público*”⁸.

Esa coherencia significa precisamente, en la “Patente de Industria y Comercio”, la conexión, la relación o unión que debe existir entre el hecho generador del tributo y la base imponible. En otras palabras, no se trata de que la base imponible sea un elemento necesario para el nacimiento de la obligación tributaria, sino de que, esa base imponible, en la Patente de Industria y Comercio, debe tener una conexión con el hecho generador. El elemento cuantificador del tributo, la base imponible, debe estar conectado con el hecho generador, no puede establecerse un divorcio absoluto como lo pretende hacer la Corte Suprema de Justicia; debe existir una relación entre ambos, porque precisamente el hecho generador del tributo, encuentra a través de la base imponible, la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La percepción de dividendos por parte de una persona, es ajena totalmente al hecho generador del tributo conocido como Patente de Industria y Comercio, se trata de un ingreso que no tiene su origen en el ejercicio de una actividad comercio-industrial y que por su naturaleza corresponde a un fruto civil. No existe, por lo tanto, esa coherencia entre el hecho generador del tributo y el dividendo percibido como integrante de la base imponible. En otras palabras, se está en definitiva afectando manifestaciones de riqueza del contribuyente totalmente ajenas al hecho generador del tributo, lo cual, tal y como dijimos antes, excede los límites de la Potestad Tributaria Municipal y llega a afectar la Potestad Tributaria Nacional.

La Potestad Tributaria Municipal se encuentra establecida en forma limitada en nuestra Constitución Nacional. Efectivamente, tal y como señalamos anteriormente, ella se limita a:

- 1) “Las tasas por el uso de bienes o servicios”.
- 2) “Las patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos” y,
- 3) “Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la ley”.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal, en su Artículo 111 ejecuta la previsión indicada bajo 3) y, le otorga a los municipios potestad para crear los siguientes tributos:

- a) Impuestos sobre apuestas lícitas dentro de ciertas limitaciones;

7. Dino Jarach. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Liceo Profesional Cima. Buenos Aires, 1969, pp. 174 a 177.

8. Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tercera Edición, p. 252, Ediciones Palma, Buenos Aires, 1980.

- b) Impuestos sobre la publicidad comercial realizada en su jurisdicción;
- c) Contribución de mejoras sobre inmuebles urbanos dentro de limitaciones; y,
- d) Le otorga a los municipios una participación en el producto del impuesto territorial rural.

Fuera de los tributos consagrados en la Constitución y en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, los municipios no pueden crear ningún otro y no deben afectar materias de la competencia del Poder Nacional, el cual tiene una potestad tributaria genérica, pues de conformidad con el Ordinal 8º del Artículo 136 de la Constitución, además de los tributos expresamente señalados allí como de competencia nacional, también son de su competencia “los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley”.

Las limitaciones a la Potestad Tributaria Municipal, se exponen con excelente claridad en el voto salvado por el Dr. Luis Henrique Fariás Mata, a la sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa en fecha 14 de diciembre de 1983, donde afirmó:

“La potestad tributaria de las Municipalidades está sujeta a varias categorías de limitaciones. La primera deriva del hecho de asignarles, como ya se dijo, no una potestad genérica, sino limitada a tributos identificados directamente —como en el caso de los impuestos— o indirectamente como en el de las tasas. La segunda, de las prohibiciones contenidas en el Artículo 34 de la Constitución vigente y, por remisión de éste, en el Artículo 18. La tercera, las que derivan de los preceptos constitucionales sobre la igualdad ante las cargas públicas y las prohibiciones de retroactividad y de aplicación inmediata del impuesto. La cuarta, las que resultan de la naturaleza de las Municipalidades y de la de los impuestos que puedan crear: Dado que las Municipalidades ejercen su autonomía sobre un territorio determinado, los impuestos municipales no pueden desconocer ni manipular el principio de la territorialidad, el cual se aplicará sin necesidad de declaratoria, tanto al elemento objetivo del hecho generador como a la base imponible. De igual manera, en la creación de los impuestos que les asignan la Constitución, o la Ley, las Municipalidades están vinculadas por la naturaleza del impuesto de que se trate. Por ejemplo, no podría una Municipalidad cobrar impuesto inmobiliario sobre inmuebles no urbanos —lo cual es obvio— pero tampoco puede calificar un inmueble como urbano a los efectos de su sujeción a impuesto o tasa”.

La Corte Suprema de Justicia en su sentencia del 15 de marzo de 1967, señala que la base imponible del tributo conocido como Patente de Industria y Comercio pueden ser “las ventas, los ingresos brutos o el capital, que el Legislador Municipal seleccione como tal base”. De acuerdo con este criterio de la Corte Suprema de Justicia, al establecerse este divorcio definitivo y absoluto entre el hecho generador y la base imponible, es necesario concluir que no solamente es el ingreso bruto, las ventas o el capital, lo que puede servir de base imponible, sino cualquier otro elemento que el Legislador Municipal quiera tomar en cuenta como elemento cuantificador del tributo, o sea, como elemento determinante de la base imponible.

Efectivamente, el solo hecho de que la Corte Suprema de Justicia, consagre que la base imponible puede ser el capital, nos lleva a preguntarnos, si no está en definitiva autorizando (lo cual evidentemente no puede hacer), a que el Concejo Municipal viole el Artículo 136 de la Constitución Nacional en su Ordinal 8º, cuando se establece *que es de la competencia del Poder Nacional la organización, recaudación y control de los impuestos al capital.*

De acuerdo con el criterio de la Corte Suprema de Justicia podemos llegar a lo siguiente: Lo que está reservado a la competencia del Poder Nacional es el hecho generador, tenencia de patrimonio o capital, pero la base imponible de este impuesto puede ser cualquiera que el Poder Nacional escoja; y por lo tanto a la inversa, cuando se le dio competencia a los Concejos Municipales para crear la Patente de Industria y Comercio, el hecho generador es precisamente el ejercicio de la actividad comercio-industrial, pero como lo tiene ya afirmado la Corte, la base imponible puede ser el capital.

Creemos, definitivamente, que hay una contradicción en las conclusiones a que se llega interpretando las afirmaciones de la Corte Suprema de Justicia.

Cuando la Constitución Nacional reservó a la competencia del Poder Nacional la organización, recaudación y control del impuesto al capital, reservó absolutamente todo, tanto el hecho generador como la base imponible, porque de lo contrario la Potestad Tributaria Municipal no tendría los límites establecidos en la Constitución Nacional. Efectivamente, sería perfectamente posible que el Concejo Municipal creara la Patente de Industria y Comercio y estableciese como base imponible la renta neta del contribuyente, determinada ésta de conformidad con las disposiciones de la Ley de Impuesto sobre la Renta, porque al igual que en el caso del capital, el Concejo Municipal ha establecido como hecho generador del tributo, la actividad comercio industrial y la base imponible sería la renta, echando por tierra nuevamente la disposición del Artículo 136, ordinal 8º de la Constitución Nacional, de acuerdo con el cual, *todo lo referente al impuesto a la renta es de la competencia del Poder Nacional.*

Lo que hemos señalado en relación con el impuesto a la renta y al capital, lo podemos también señalar con relación a la transmisión gratuita de bienes y en fin, con cualesquiera otros de los tributos cuya competencia corresponde al Poder Nacional.

Aceptar el criterio de la Corte Suprema de Justicia nos llevaría a lo siguiente: En aquellos casos en los cuales una persona jurídica se dedique a la actividad comercio-industrial y al ejercicio de profesiones no comerciales, debe pagar Patente de Industria y Comercio por la totalidad de los ingresos brutos obtenidos, incluyendo en ellos, aquellos que son producto de esa actividad profesional no comercial.

Lo que hemos señalado en relación con la actividad profesional no comercial, lo podemos afirmar también en relación con aquella persona natural, dueño de una firma personal, que además recibe sueldos y salarios por su trabajo bajo relación de dependencia con otras personas. De acuerdo con el criterio de la Corte Suprema de Justicia, ese ingreso por concepto de sueldo y salario que obtiene la persona natural en cuestión, podría ser tomado en consideración para el cálculo de la Patente de Industria y Comercio. ¿Podría una Ordenanza Municipal, considerar y establecer constitucionalmente, una norma de acuerdo con la cual en el caso anterior el sueldo debe formar parte del ingreso bruto? Creemos, definitivamente, que la respuesta tiene que ser negativa. Las remuneraciones bajo relación de dependencia, son ajenas totalmente a la actividad comercio-industrial, y por lo tanto, no puede servir de base imponible para el cálculo del tributo a ser pagado. No existe entre ese ingreso y el hecho generador, ninguna conexión que nos permita afirmar que el gravamen es procedente.

El Concejo Municipal ha llegado al extremo, de considerar como elemento de la base imponible, los dividendos percibidos, aun en aquellos casos de empresas que no realizan ningún tipo de actividad comercio-industrial y que sólo reciben dividendos. La palabra actividad hay que entenderle como facultad de obrar. Diligencia, eficacia, en otras palabras, es en definitiva un hacer. Tal y como señalamos antes, un inversionista que sólo recibe dividendos, no ha realizado una actividad comercial o industrial para que sea sujeto pasivo de la Patente de Industria y Comercio; sin embargo, el Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda, en reparo distinguido con el Nº 77-776-87 del 6 de octubre de 1987 señaló:

“A los fines de realizar una auditoría tributaria en los Libros de Contabilidad y demás registros, sobre las actividades económicas que la referida firma ha desarrollado en la jurisdicción del Distrito Sucre del Estado Miranda, con la finalidad de determinar, rectificar y/o ratificar la sinceridad de las ventas y/o los ingresos brutos obtenidos, que pudieran servir de base para cancelar los impuestos causados en la explotación del ramo: inversionista en valores (dividendos)”.

“La empresa XXX ejerce en el Distrito Sucre una actividad comercial que consiste en: percibir dividendos de entidades financieras y bancarias (inversionistas en valores)”.

El Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda, en el mismo reparo que se analiza, coloca como código de la actividad: N° 1.000, o sea, Otras Actividades Comercio-Industriales no especificadas propiamente (dividendos percibidos). Vale la pena destacar que en la Ordenanza sólo existe la expresión “Actividades Comercio Industriales no especificadas propiamente”. El paréntesis, en el cual se incluye “dividendos percibidos” no existe en la misma.

Como se observa, el reparo efectuado por el Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda, considera como actividad comercial la percepción del dividendo, confunde así el Concejo Municipal el hecho generador del tributo con la base imponible, puesto que en definitiva la base imponible de acuerdo al criterio del Concejo y de la Corte Suprema de Justicia es el dividendo percibido, pero no hay actividad comercio-industrial que dé lugar a la realización del hecho generador del tributo.

Creemos que este reparo no tiene ningún fundamento legal porque, la empresa en cuestión no había realizado ninguna actividad comercio-industrial y, por lo tanto, no se encuentra en el supuesto de hecho previsto tanto en la Constitución Nacional como en la Ordenanza para ser sujeto pasivo del tributo.

VIII. CONCLUSIONES

1) En aquellos casos en los cuales una persona obtiene dividendos producto de una inversión, y no realiza ninguna actividad comercio-industrial, no puede ser sujeto pasivo del tributo, porque no ha realizado el hecho generador del tributo, y por lo tanto, mal puede existir base imponible siendo ésta una consecuencia necesaria de la realización del hecho generador.

2) En aquellos casos en los cuales, la persona realiza actividad comercio-industrial, y además obtiene dividendos producto de inversión, creemos que éstos últimos no son un elemento que debe tomarse en consideración para la determinación de la base imponible porque no existe entre esos frutos civiles y la actividad comercio-industrial ninguna conexión. Considerar lo contrario, implicaría todas las consecuencias que se han expuesto anteriormente y, chocaría por lo tanto con disposiciones de la Constitución Nacional, porque estaría el Concejo Municipal estableciendo gravámenes sobre el capital (base imponible), lo cual ocurre hoy efectivamente, o bien podría tomar como base imponible para el cálculo de la Patente de Industria y Comercio, elementos que en definitiva están reservados a la competencia del Poder Nacional.