

Comentarios Jurisprudenciales

COMENTARIOS SOBRE EL IMPUESTO MUNICIPAL DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Allan R. Brewer-Carías

*Director del Instituto de Derecho Público
Universidad Central de Venezuela*

SUMARIO

- I. INTRODUCCION
- II. EL IMPUESTO DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO: AUTORIZACION INDUSTRIAL-COMERCIAL E IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS
- III. LA CAUSACION Y FIJACION DEL IMPUESTO
- IV. AMBITO DE APLICACION TERRITORIAL DEL IMPUESTO
- V. AMBITO DE APLICACION TEMPORAL DEL IMPUESTO

I. INTRODUCCION

La Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, en sentencia de 27 de noviembre de 1980, ha puntualizado de nuevo algunos aspectos centrales relativos al impuesto municipal a las actividades lucrativas, denominado comúnmente Patente de Industria y Comercio, en la siguiente forma:

“Asimismo se observa: que son conceptos distintos —que la contribuyente confunde—, el hecho imponible, o hecho generador del impuesto; y la base imponible. El primero es el supuesto de la norma impositiva, a cuya ocurrencia o producción se causa el impuesto; en tanto que la segunda es la cuantificación de aquel hecho, a la cual se aplicará la alícuota o módulo del impuesto —también llamado impropriamente tarifa—, para calcular el monto del impuesto causado. En lo que concierne al impuesto municipal denominado “Patente de Industria y Comercio” —lo ha dicho ya la Corte en oportunidades anteriores—, el hecho imponible, conforme a lo previsto en la respectiva Ordenanza del Distrito Federal, de cuya ejecución se trata, es «toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal... con fines lucrativos», según el artículo 1º de la Ordenanza de 1968, ó —dicho lo mismo de otro modo—, «el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de índole similar en jurisdicción del Distrito Federal», según el mismo artículo de la Ordenanza de 1976; y, tratándose de un impuesto territorial, esta Ordenanza previene, como criterio interpretativo de la territorialidad, que, «a los fines de esta Ordenanza, se considera que dichas actividades son ejercidas en jurisdicción del Distrito Federal, cuando una cualquiera de las operaciones o actos fundamentales que la integran o la determinan, se ha realizado dentro

del territorio de la entidad» (artículo 2º). La base imponible de este tributo son los «ingresos brutos» o el «producto de ventas u otras operaciones»: este concepto se ha mantenido, fundamentalmente, en ambas Ordenanzas. De modo, pues, que debe tenerse claramente precisado que este impuesto no grava los «ingresos brutos» ni las «ventas», sino el ejercicio de actividades económicas lucrativas en el Distrito Federal: los «ingresos brutos» y el «producto de las ventas» son, pura y simplemente, la base de cálculo de impuesto”¹.

Ahora bien, esta decisión nos motiva a puntualizar algunos criterios claves relativos a este impuesto municipal, en particular, en lo concerniente a su naturaleza, y su ámbito de aplicación territorial y temporal, para lo cual tomaremos como ejemplo las regulaciones pertinentes del Distrito Federal.

II. EL IMPUESTO DE PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO: AUTORIZACION INDUSTRIAL-COMERCIAL E IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS

La Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Distrito Federal dispone que para establecer cualquier negocio *industrial, comercial* o de índole *similar* en el Distrito Federal, es requisito indispensable obtener *permiso* previo del Gobernador del Distrito Federal², agregando el artículo 4 de la misma que “*este permiso se titulará Patente de Industria y Comercio*”.

Por tanto, *en principio*, la exacción que regula la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio quiere ser una simple *autorización* para ejercer la industria y el comercio. Por ello se dice que el “*permiso*” para el ejercicio de actividades industriales y comerciales en el Distrito Federal, “se titula Patente de Industria y Comercio”.

El origen de este tributo, tal como lo señala Albi³, 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 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

1. Véase la sentencia de la Sala, Nº 237, en M. Ramos Fernández, “Jurisprudencia administrativa y constitucional”, en *Revista de Derecho Público*, Nº 5, Caracas, enero-marzo 1981, pp. 99 a 101.
2. Artículos 1 y 2.
3. Véase Fernando Albi, *Derecho Municipal Comparado del Mundo Hispano*, Madrid 1955, p. 472.

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”⁴.

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”⁶.

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 deudas⁷.

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*”.

Para ello, los contribuyentes interesados tienen obligación de presentar una declaración jurada del movimiento de su negocio, teniendo la Administración, naturalmente, el derecho de comprobación y examen de la contabilidad de la empresa. En este sentido, “los contribuyentes a quienes no se les señale patente” en la Ordenanza

4. Véase Gabriel Franco, *Principios de Hacienda Pública*, Buenos Aires, 1957, p. 322.

5. Cfr. Ehberg-Boesler, *Principios de Hacienda*, Barcelona, 1944, p. 200.

6. Cfr. Wilhelm Gerloft y Fritz Neumark, *Tratado de Finanzas*, Tomo II, Buenos Aires 1961, p. 432.

7. Véase Ehberg-Boesler, *op. cit.*, p. 201.

del Distrito Federal, es decir, aquellos que no tienen una "determinación especial", están obligados conforme al artículo 6º de la misma a presentar una declaración, según la índole de su negocio, contentiva de "una relación del monto de las ventas, ingresos brutos o de las operaciones efectuadas del 1º de octubre al 30 de septiembre que forman una anualidad". Dicha declaración, conforme al mismo artículo 6º de la Ordenanza "está sujeta a fiscalización por los funcionarios que designe el Gobernador".

Por otra parte, agrega la misma disposición de la Ordenanza, que "los contribuyentes a quienes se les asigne una patente de acuerdo con el capital están obligados a declarar por escrito el capital existente para el 15 de noviembre de cada año, incluyendo la totalidad de existencias mobiliarias y demás bienes del activo".

Del análisis de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio del Distrito Federal, se deduce claramente en nuestro criterio, que, en algunas oportunidades se está en presencia de un típico impuesto de producto de acuerdo a la terminología de Albi⁸, es decir, de un típico impuesto sobre las actividades lucrativas, industriales o comerciales. Sin embargo, esta modalidad, en nuestro criterio no es exclusiva, sino que, ciertamente, se combina con la "patente", distribuyéndose entre una y otra, el total de la materia imponible, es decir, de las actividades industriales y comerciales realizadas en el Distrito Federal. Ello hace, por supuesto, que en algunas oportunidades se haga difícil la determinación de cuándo se trata de una verdadera "patente" o de un impuesto sobre la actividad.

III. LA CAUSACION Y FIJACION DEL IMPUESTO

Conforme a lo señalado anteriormente, por tanto, en el impuesto de patente de industria y comercio, tal y como reiteradamente lo ha establecido la Corte Suprema de Justicia, el hecho generador del impuesto "es el ejercicio de la industria o del comercio, entendidos, éstas y aquéllas, en su cabal acepción económica"⁹.

Por tanto, la obligación tributaria en el impuesto de patente de industria y comercio, nace al producirse el presupuesto de hecho (hecho generador), es decir, al ejercerse actividades industriales o comerciales en el territorio municipal determinado, durante un lapso de tiempo fijado en las Ordenanzas Municipales, y que en el caso del Distrito Federal, se establece entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente. Se trata, por tanto, de un presupuesto de hecho o hecho generador de causación prolongada cuya realización, transcurrido todo el lapso de duración fijado, da origen a una sola obligación tributaria autónoma. El período mencionado constituye, así, un elemento material del hecho gravable, por lo que debe esperarse a que cada período termine no sólo para que surja la obligación tributaria, sino para conocer si existe o no el elemento material del impuesto, es decir, si se han realizado o no actividades lucrativas en el período.

8. *Op. cit.*, p. 476.

9. Véase la sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema, de 15-3-67, en *Gaceta Forense* Nº 55, 1968, pp. 165 a 168.

Ahora bien, transcurrido el lapso establecido durante el cual se realizan las actividades lucrativas en el Distrito, al vencerse el mismo, el 30 de septiembre de cada año, se causa el impuesto de patente de industria y comercio. La determinación o fijación del impuesto, se establece así, después de producido el hecho imponible, en forma anticipada a su pago, y dicho impuesto, conforme lo determina la Ordenanza, corresponde al que ha de pagarse al año siguiente. Así, por ejemplo: para los hechos generadores del impuesto (actividad lucrativa) producidos entre el 1º de octubre de 1978 y el 30 de septiembre de 1979, se establece el impuesto correspondiente al año de 1980.

En efecto, la fijación del impuesto se hace anualmente, en forma anticipada al pago tomando como base imponible las ventas, los ingresos brutos u otras operaciones realizadas en el año anterior; y su exigibilidad se produce con la liquidación del tributo por la autoridad municipal, la cual se puede hacer mensual o trimestralmente.

Ahora bien, para fijar el impuesto de patente de industria y comercio, el legislador municipal ha establecido, como lo señala el Profesor Ezra Mizrachi, "una base imponible" constituida por el monto de las ventas, ingresos brutos o de las operaciones efectuadas por el contribuyente durante el año anterior comprendido entre el 1º de octubre y el 30 de septiembre, a cuyo efecto debe enviar una declaración a la autoridad municipal¹⁰. Sin embargo, es claro que en el impuesto de patente de industria y comercio no debe confundirse el hecho generador del impuesto (la realización de una actividad lucrativa) con la base imponible. Como lo ha dicho claramente la Corte Suprema de Justicia, "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... De ahí que no deben confundirse: ni el hecho generador del impuesto, a cuya ocurrencia éste se causa, con la base para el cálculo o base imponible la cual pueden ser las ventas, los ingresos brutos o el capital, que el legislador municipal seleccione como tal base, según la naturaleza de la industria o del comercio que se ejerza; ni la causación del impuesto con el otorgamiento del permiso o licencia, también denominados patente, previos al ejercicio de la industria o del comercio que se pretenda ejercer. Si se confunde lo primero —hecho generador del impuesto con su 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. Tales confusiones, siempre posibles, sólo resultan explicable en razón de la defectuosa conceptualización técnica de la gran mayoría de nuestras ordenanzas municipales fiscales; pero, una interpretación lógica de sus textos es suficiente para disipar las dudas que puedan surgir al respecto"¹¹.

10. Véase Ezra Mizrachi, "El régimen legal de los ingresos tributarios de la Municipalidad del Distrito Federal", en UCV, *Estudio de Caracas*, Vol. VIII, Tomo I, Caracas 1972, p. 460.

11. Véase sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema, de 15-3-67, en *Gaceta Forense*, Nº 55, Caracas 1968, pp. 165 a 168.

De lo anterior resulta claro, entonces, que el *hecho generador* del impuesto de patente de industria y comercio es la mera realización de una actividad lucrativa industrial o comercial por un contribuyente en el territorio de una Municipalidad, durante un lapso de tiempo que va entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente; que, por tanto, la *causación* del impuesto, es decir, la oportunidad en la cual el impuesto se causa se produce con la ocurrencia del hecho generador, es decir, al concluir el lapso dentro del cual se debe haber realizado la actividad lucrativa; y que la *base imponible* del impuesto puede ser, según los casos y conforme lo determine el legislador, las ventas, los ingresos brutos o el capital.

Por otra parte, el impuesto se fija anualmente, después de realizarse el hecho generador y por anticipado a su pago el año siguiente, teniendo en cuenta una base imponible efectuada durante el año precedente.

Estas características aparecen claramente especificadas, también, en la Ordenanza del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio del Distrito Sucre del Estado Miranda de 1980 y, en efecto, conforme al artículo 1º, la Ordenanza "regula el ejercicio de toda actividad industrial, comercial o de índole similar realizada por personas naturales o jurídicas con fines lucrativos, en jurisdicción de este Distrito" y establece un "impuesto por el ejercicio de actividades comerciales o industriales" (art. 40); la declaración con fines fiscales que deben presentar los contribuyentes se refiere al movimiento económico "correspondiente al año anterior" comprendido entre el 1º de octubre de cada año y el 30 de septiembre del año siguiente (art. 27); o al período de tiempo desde su instalación hasta el 30 de septiembre (art. 29); el monto del impuesto establece o se fija por anualidades anticipadas (art. 40), calculado conforme a unas tarifas determinadas en la Ordenanza (art. 35) y se liquida por mensualidades o por trimestres (art. 40).

El impuesto, se insiste, se fija por anualidades, fijación que se notifica formalmente al contribuyente por el Boletín de Notificación de Industria y Comercio (artículo 42).

IV. AMBITO DE APLICACION TERRITORIAL DEL IMPUESTO

Vistas las anteriores consideraciones generales sobre las contribuciones contempladas en las Ordenanzas sobre Patentes de Industria y Comercio, nos corresponde determinar ahora el ámbito de aplicación territorial de la misma y, en nuestro criterio, ese ámbito de aplicación viene determinado claramente por las propias Ordenanzas. En efecto, el artículo 1º de la Ordenanza del Distrito Federal establece que "la presente Ordenanza concierne a toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal por personas naturales o jurídicas, con fines lucrativos".

Por otra parte, el artículo 2º de la Ordenanza agrega que "para ejercer cualquier negocio de los sujetos a la presente Ordenanza (*toda actividad industrial, comercial o de índole similar ejercida en el Distrito Federal*) es requisito indispensable obtener permiso del Gobernador del *Distrito Federal*".

En consecuencia, y ello es evidente, la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio *sólo* puede tener el ámbito de aplicación territorial correspondiente al territorio del *Distrito Federal* y, por consiguiente, *sólo puede gravar la actividad industrial ejercida en el territorio del Distrito Federal y la actividad comercial ejercida en el territorio del Distrito Federal*. Por el contrario, la Municipalidad del Distrito Federal no puede gravar ni las actividades industriales ni las actividades comerciales ejercidas fuera del territorio del Distrito Federal.

El ámbito de competencia territorial es una de las características esenciales de las Municipalidades. En efecto, éstas, dentro de la clasificación general de las personas de derecho público, son catalogadas dentro de las *personas político-territoriales*, pues su existencia está condicionada por el ámbito especial de ese mismo territorio.

En esta forma y en la aplicación concreta de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio, por ejemplo, a empresas productoras de artículos de primera necesidad, la situación es la siguiente:

a) Si se trata de Industrias Nacionales *situadas en el territorio del Distrito Federal*, éstas están gravadas con el $\frac{1}{2}\text{‰}$ sobre el monto de sus ventas. En este sentido se le aplica el artículo 8º de la Ordenanza que establece "*Industrias Nacionales de Artículos de Primera Necesidad* (tejidos, ropas, calzados y productos alimenticios). Las empresas que los produzcan, sobre el monto de sus ventas: medio por mil ($\frac{1}{2}\text{‰}$)". Debe advertirse que *lo que aquí se grava es la actividad industrial*, es decir, la actividad *productora* de bienes o artículos de primera necesidad. La forma de gravar esa actividad industrial de acuerdo a la Ordenanza, se establece en relación al "monto de ventas". Es decir, el porcentaje del medio por mil ($\frac{1}{2}\text{‰}$) ha de calcularse sobre el monto de las ventas de la Empresa productora, sea que esas ventas hayan sido realizadas en el Distrito Federal o directamente por la Empresa productora en otros ámbitos territoriales nacionales fuera del Distrito Federal. Y ello, porque lo que aquí se grava es la actividad *industrial*, productora de bienes en el Distrito Federal, siendo el "monto de las ventas" solamente un *índice* para calcular el monto de la exacción.

Por otra parte, debe quedar muy claro que el empleo del calificativo "Nacionales" por parte de la Ordenanza cuando grava la actividad industrial de las "Industrias Nacionales" tiene por objeto, en nuestro criterio, exclusivamente, disipar las dudas que podrán surgir de la naturaleza de la exacción, si se pretendiera que la Patente sólo sería aplicable a las Industrias que se desarrollen sólo en el ámbito territorial del Municipio. La Ordenanza ha disipado esas dudas, aclarando que el impuesto recae no sólo sobre las industrias que se desarrollan con ámbito en el solo Distrito Federal, sino también recae sobre las Industrias que tengan carácter nacional, es decir, que desarrollen o puedan desarrollar su actividad en toda la República.

b) Si se trata de Industrias Nacionales *situadas fuera del territorio del Distrito Federal*, la actividad puramente industrial de ellas no puede ser gravada por la Municipalidad del Distrito Federal, pues hemos dicho que ésta sólo puede gravar las actividades industriales que se desarrollan en el territorio del Distrito Federal. Sin embargo, si una de esas Industrias Nacionales que produce bienes o artículos de primera necesidad fuera del Distrito Federal vende sus productos directamente en el

propio Distrito Federal, la Municipalidad de este Distrito puede gravar esa actividad, que en este caso será un típica *actividad comercial*, pues no se trata de producción de bienes en territorio del Distrito Federal, sino de venta y comercio de bienes realizada en el Distrito Federal que han sido producidos fuera de su territorio. En este caso, si se trata de Industrias Nacionales de Artículos de primera necesidad (tejidos, ropas, calzado y productos alimenticios) que producen fuera del territorio del Distrito Federal, pero que venden dentro de él, por no tener esa *actividad comercial* realizada en el Distrito Federal un porcentaje específico de la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio, será gravada con el porcentaje del cinco por mil ($5\%_{00}$) correspondiente a "otros ramos no especificados: sobre el monto de las ventas realizadas *dentro del Distrito Federal*", y, en cambio, no puede gravarse la actividad comercial realizada fuera del Distrito Federal.

La forma como quedará gravada la actividad de una sola empresa en el Distrito Federal variará entonces según que lo que se grava sea la *actividad industrial* de la empresa o la *actividad comercial* que ella misma realice.

Esto trae, por supuesto, como consecuencia, que las Empresas Industriales productoras de artículos de primera necesidad situadas en el Distrito Federal deban pagar un porcentaje de $\frac{1}{2}\%_{00}$ en relación al monto de sus ventas, por la realización de sus actividades *industriales* en el Distrito Federal y, en cambio, las Empresas Industriales de la misma índole situadas fuera del Distrito Federal deben pagar un porcentaje más alto, del $5\%_{00}$ en relación, si es el caso, también al monto de sus ventas realizadas en el Distrito Federal, por la realización en él de una *actividad comercial*.

Este diferente tratamiento impositivo se debe a la diferente *actividad* que se grava: la actividad industrial en el primer caso y la actividad comercial en el segundo caso. Ante esto, debe aclararse, no cabría alegarse violación de los artículos 34 y 18 de la Constitución, cuando éstos establecen que las Municipalidades no podrán gravar bienes de consumo producidos fuera del territorio "en forma diferente a los producidos en él"; y ello, porque las Patentes sobre Industria y Comercio *no* gravan "bienes de consumo", pues no se trata de impuestos sobre el *consumo*, sino que gravan las *actividades lucrativas* (industriales y comerciales). No se gravan los bienes como podrían hacerlo los impuestos sobre el "ganado en pie o sobre los productos o subproductos" o los impuestos sobre "los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles" a que aluden los artículos 18 y 34 de la Constitución, sino lo que grava es la *actividad* industrial y comercial.

Como consecuencia de lo expuesto, debe decirse que las Industrias Nacionales *productoras* de bienes y artículos de primera necesidad *fuera* del territorio del Distrito Federal, por realizar sus actividades *industriales* fuera del territorio del Distrito Federal, no pueden ser gravadas como las Empresas Industriales de artículos de primera necesidad situadas en el territorio del Distrito Federal. Sin embargo, si dichas empresas realizan actividades comerciales en el Distrito Federal sí pueden ser gravadas con patentes sobre esa actividad comercial realizadas en el Distrito Federal, y que en ese caso, por no existir especificación en la Ordenanza, están gravadas con el porcentaje del cinco por mil ($5\%_{00}$) sobre el monto de las ventas realizadas en el Distrito Federal.

V. AMBITO DE APLICACION TEMPORAL DEL IMPUESTO

El impuesto de patente de industria y comercio, por otra parte, se rige por la Ordenanza vigente para el momento de la causación y posterior fijación, por lo que una vez fijado, no puede modificarse la alícuota por una reforma de la Ordenanza y aplicarse al impuesto ya causado, sino al que se cause con posterioridad a la modificación.

En efecto, tal como lo establece la Constitución, "ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo" (art. 44) lo cual es evidentemente aplicable a las Ordenanzas Municipales y, por supuesto, a las de carácter tributario.

Además, en materia tributaria, el principio de la irretroactividad de la ley tiene su fundamento en la certeza de la tributación, por la perturbación que se produce en los cálculos de los contribuyentes¹² pues la aplicación de una ley retroactiva "puede ocasionar una notable perturbación en los planes económicos de tales sujetos y llegar, incluso, a provocar una importante fricción con el principio de la capacidad de pago"¹³.

De acuerdo al principio de la irretroactividad de la Ley, por tanto, la Ley aplicable a un tributo tiene que ser la vigente al tiempo de producirse el devengo del mismo, por lo que la Ley aplicable tiene que preceder en el tiempo a la realización del hecho imponible. Por el contrario, tal como lo señala Sainz de Bujanda, "la hipótesis de la retroactividad de la Ley tributaria supone que la obligación tributaria surge con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley, pero referida a un hecho imponible realizado en fecha anterior"¹⁴, por lo que la irretroactividad implica que la Ley tributaria no pueda aplicarse "a obligaciones ya nacidas o hechos imponibles ya producidos"¹⁵. Por tanto, la retroactividad existe en sentido técnico jurídico, si el hecho imponible ha tenido íntegra realización antes de entrar en vigor la Ley, o en otras palabras, hay retroactividad cuando acaecido un hecho imponible, una ley posterior "reconoce, modifica o extingue unos determinados efectos tributarios configurados antes de distinta manera"¹⁶.

En esta forma, el hecho imponible o hecho generador del impuesto de patente de industria y comercio, tal como se dijo, es la realización pura y simplemente de actividades lucrativas comerciales o industriales en el Distrito Federal, durante un período de tiempo precedente a la fijación del tributo. Realizadas esas actividades lucrativas, el impuesto se causa y surge la obligación tributaria. El pago de tributo, sin embargo, se hace durante el año siguiente, calculado anticipadamente a las liquidaciones y al pago, y posteriormente a la realización del hecho generador, sobre una base imponible normalmente relacionada al volumen de ventas o los ingresos brutos. Por tanto, por ejemplo, para un contribuyente, el hecho de realizar actividades económicas en el Distrito Federal antes del 30 de septiembre de 1979, es decir, entre el

12. Véase Santiago Parra de Maz, "La retroactividad de la ley fiscal y el principio de la capacidad tributaria", en *XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid 1972, p. 615.

13. Véase Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Madrid 1966, pp. 383 y 384.

14. *Idem*, *op. cit.*, p. 383.

15. Véase José Luis Pérez de Ayala, *Derecho Tributario*, Tomo I, Madrid 1968, p. 120.

16. Véase Santiago Parra de Mas, *loc. cit.*, p. 622.

1-10-78 y el 30-9-79, provocó la causación del impuesto para 1980, y surgió la obligación tributaria respectiva para ese año 1980, habiéndosele, además, fijado anticipadamente dicho impuesto. Para su fijación, la autoridad municipal tomó como base imponible los índices previstos en la Ordenanza vigente en diciembre de 1979, respecto a la actividad económica de la empresa hasta el 30 de septiembre de 1979.

Ahora bien, una vez fijado el impuesto a fines de 1979, y liquidado parte de él en 1980, por el hecho de que se sancione una nueva Ordenanza en marzo de 1980, que cambie las alícuotas, como sucedió, en efecto, en el Distrito Sucre del Estado Miranda, no podría pretenderse aplicar las nuevas tarifas al impuesto causado en 1979 y ya fijado. De lo contrario, la autoridad municipal incurriría en una violación de la Constitución, por aplicación retroactiva de la Ordenanza.

En esta materia debe recordarse que "siendo la relación tributaria una obligación *ex-lege* y produciéndose su nacimiento con la aparición concreta del hecho generador, este momento genético marca el régimen jurídico que habrá de regir la obligación tributaria. Se aplicará a su respecto la legislación vigente en esa oportunidad, ya en cuanto a la alícuota, como respecto de la definición y magnitud de la base de cálculo, a las excepciones y rebajas tributarias, etc. Vale decir que cualquier modificación de la relación sustancial derivada de una ley posterior no puede aplicarse retroactivamente en detrimento del contribuyente, so pena de violar la disposición constitucional que prohíbe la retroactividad de la ley en perjuicio del derecho adquirido, del acto jurídico perfecto y de la cosa juzgada"¹⁷.

Por tanto, la modificación a una alícuota establecida, por ejemplo, en una Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980 no puede aplicarse a un hecho generador del impuesto que se produjo entre el 1º de octubre de 1978 y el 30 de septiembre de 1979, y, por tanto, a una obligación tributaria cuyo nacimiento se produjo el 30 de septiembre de 1979, dando origen a una fijación del impuesto en diciembre de 1979, notificada al contribuyente normalmente en enero de 1980. Sería absolutamente inconstitucional, por tanto, pretender aplicar una Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980 a todos esos hechos y actos producidos y realizados con anterioridad a su misma promulgación, pues con ello se estaría dando efectos retroactivos a sus normas. Esto es lo que ha sucedido en el Distrito Sucre del Estado Miranda, lo que ha provocado el ejercicio de varios recursos contencioso-administrativos de anulación contra los actos administrativos que le dieron efectos retroactivos a la Ordenanza que entró en vigor en marzo de 1980.

17. Véase Araujo Falção, *Fato gerador de obrigação tributaria*, Sao Paulo, p. 149.