CRITERIO JURISPRUDENCIAL RESPECTO A LA EXCLUSIÓN DE LAS PROFESIONES LIBERALES DEL HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En fecha trece (13) de febrero del 2020, la Sala Político-Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) publicó la Sentencia N° 00050 (caso “AUDENTIA VENEZUELA, S.A.”), mediante la cual se ratificó el criterio de la jurisprudencia y doctrina nacional, según el cual, la prestación de servicios ejecutados como consecuencia del ejercicio de profesiones liberales, no está gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar (ISAE), independientemente de la forma societaria adoptada y del ánimo de lucro que se evidencie, toda vez que se reputan como actividades de naturaleza netamente civil.

La Sentencia N° 00050 sometió a análisis diversos pronunciamientos jurisprudenciales, exponiendo los fundamentos de hecho y de derecho que excluyen a las sociedades civiles de la obligación de declarar y pagar el ISAE.

El artículo 207 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) indica que se encuentran sometidas a gravamen las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar realizadas en o desde la jurisdicción de determinado municipio; con lo cual, en primer término, pareciera hacerse alusión directa a cualquier actividad lucrativa ejercida en la jurisdicción del

municipio que corresponda. Sin embargo, la referida disposición debe leerse conjuntamente con el artículo 179, numeral 2, de la Constitución Nacional y el artículo 211 de la LOPPM, a la par de la jurisprudencia vinculante de la Sala Constitucional del TSJ.

En este sentido, la jurisprudencia vinculante del TSJ ha dicho, mediante interpretación literal restrictiva del artículo 179, numeral 2, de la Constitución, que sólo las actividades de servicios que tengan naturaleza mercantil o aquellas de índole similar a las industriales o comerciales, pueden ser gravadas con el ISAE. Con esto, se excluye de primera mano a las actividades de naturaleza propiamente civil y, en consecuencia, a todas las actividades profesionales no mercantiles (medicina, arquitectura, contaduría, ingeniería, odontología, economía, administración, abogacía, entre otras).

De igual modo, la Sentencia N° 00050 se encarga de citar los argumentos esgrimidos por la Sala Constitucional mediante Sentencia N° 781 de fecha seis (6) de abril de 2006, (caso: “Humberto Bauder”), la cual reiteró expresamente el criterio mediante el cual las profesiones liberales no tienen naturaleza mercantil, tal como a continuación se expone:

“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 (...). En todo caso, lo importante a retener aquí es que la concepción histórica del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios y actividades de índole similar obliga a entender que el término servicio se refiere a servicios conexos a actividades industriales y comerciales, pues es ese tipo de actividad, en definitiva, la que genera verdadera riqueza, al extremo que

doctrinariamente el beneficio económico que se obtiene de cada una de ellas se denominan de forma diferente si se trata de una u otra. Al de las primeras se les llama ganancias; mientras que al de los servicios profesionales se les denomina honorarios." (Subrayados nuestros, negritas de esta Sala).

La precitada sentencia, cierra en la exclusión de las denominadas profesiones liberales respecto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, y ha servido como precedente para otras sentencias (tal es el caso de la analizada Sentencia N° 00050), en donde se afianza el criterio según el cual los servicios realizados por personas naturales o jurídicas con motivo del ejercicio de profesiones liberales (como la ingeniería, arquitectura, abogacía, psicología, contaduría, economía, entre otras), son actividades económicas de naturaleza civil.

Así las cosas, se evidencia del contenido de la Sentencia N° 00050 objeto de análisis, **que la municipalidad pretendió catalogar como sujeto obligado al pago del ISAE a una sociedad encargada de prestar el servicio de contaduría en estricta observancia a las leyes que regulan el ejercicio de la Contaduría Pública y demás profesiones.**

A la luz de lo anterior, la Sentencia N° 00050 concluyó sobre el caso sujeto a su evaluación, lo siguiente:

“Circunscribiendo los criterios jurisprudenciales antes reseñados al caso de autos, se observa de las actas procesales que la recurrente ejecuta su objeto social a través de un cuerpo de profesionales que prestan servicios en el

ámbito del conocimiento de la contaduría pública. Destacándose además, que la misma está enmarcada en la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública, la cual prevé en su artículo 2 que "(...) el ejercicio de la profesión de contador público no es una actividad mercantil (...)". Por su parte, el artículo 6 eiusdem, señala: "(...) se entiende por actividad profesional de contador público, todas aquellas actuaciones que requieran la utilización de los conocimientos de los profesionales a que se refiere esta ley (...)". Del mismo modo, el Código de Comercio en su artículo 2 contempla las actividades consideradas de naturaleza mercantil, es decir, los denominados actos de comercio, no

encontrándose las actividades del ejercicio de la contaduría pública entre ellas.

Por lo tanto, concluye esta Máxima Instancia, tomando en consideración la documentación (facturas) cursante en el expediente judicial y en acatamiento a la jurisprudencia de este Alto Tribunal previamente transcrita, que la actividad realizada por la compañía accionante es ejecutada por profesionales de la contaduría pública en el ejercicio libre de su profesión y de naturaleza civil, sin menoscabo del tipo de sociedad constituida y, que por ende, no se encuentra gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar. Así se dispone." (Subrayados nuestros, negritas de esta Sala).

En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.