

CRITERIO JURISPRUDENCIAL RESPECTO A LA IMPROCEDENCIA DE INCLUIR DENTRO DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS Y DE ÍNDOLE SIMILAR (ISAE), INGRESOS POR CONCEPTO DE ARRENDAMIENTOS, VENTAS DE ACCIONES Y DIVIDENDOS, POR SER ESTOS, DE NATURALEZA CIVIL

En primer lugar, resulta importante definir a la potestad tributaria, esta, es la facultad propia del Estado de exigir tributos dentro de los límites determinados por la CRBV, y que solo podrá manifestarse por medio de normas legales previamente establecidas; de ello se desprende, la potestad tributaria originaria, la cual, nace de la propia Constitución, la misma, delimita y define el ámbito de acción de cada nivel de gobierno dotado de potestad tributaria originaria.

Por otra parte, existe la potestad tributaria derivada, la cual, no es más que la obligación y la facultad que tiene un ente municipal de crear o reglar un tributo por delegación, lo que emana de una ley que lo faculta de forma directa de la CRBV, y que a su vez, puede derivar igualmente de entes regionales o municipales en virtud de su poder de imposición, debiendo estas normas, organizarse dentro de los principios y lineamientos constitucionales tributarios.

En ese sentido, la potestad tributaria municipal es conferida a los Municipios y es completamente autónoma de las potestades

reguladoras de la Constitución y leyes que le confieren al Poder Nacional o Estatal sobre las distintas materias o actividades; pero debe entenderse, dentro del marco de la Constitución y las leyes, nacionales y estatales, que la unidad autónoma de los Municipios, también presentan límites.

Conforme a lo antes expuesto, expondremos de seguidas, lo señalado por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia Nº 00835 de fecha 28 de septiembre de 2023 (caso: *Inversiones Polar, C.A.*), mediante la cual, observó *“la existencia de potestades tributarias conferidas al Poder Nacional y a los Municipios, así como, la regulación y alcance de la autonomía de los entes locales y las limitaciones y reservas a las cuales deben condicionar el establecimiento y la exigibilidad de los ingresos asignados en el artículo 179 eiusdem, entre los cuales está el gravamen al ejercicio de actividades económicas. (Vid., Sentencias dictadas por esta Sala Nros. 1502 y 1579, de fechas 11 de noviembre de 1999 y 19 de septiembre de 2007)”*.

Así pues, la Sala indicó que el Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio y de Índole Similar *“es un tributo que grava 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”*.

Asimismo, expuso esa Máxima Instancia que

la base imponible que se tomará para la determinación y liquidación del ISAE “serán los ingresos brutos originados en el ejercicio de las actividades industriales, comerciales o económicas de naturaleza similar que se desarrollen en el ámbito territorial del Municipio, o que por su índole se consideren ejercidas en dicha jurisdicción. A los efectos de la Ordenanza se entiende por ingresos brutos, todas las cantidades y proventos que de manera regular, accidental o extraordinaria reciba el sujeto pasivo que ejerza la actividad económica respectiva. Sin embargo, se exceptúan aquellos montos que tengan obligación de restituirse en dinero o en especie, a las personas de quienes se haya recibido o a un tercero, y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante, ni provengan de actos de naturaleza civil”.

Ahora bien, esa Alzada, observó que “la Administración Tributaria del Municipio Sucre del Estado Miranda, pretende mediante la resolución recurrida incluir dentro de la base imponible del (...) impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar, los ingresos correspondientes a las actividades que como inversionista por concepto de ingresos por arrendamiento, ingresos de carácter financiero, por venta de acciones y por dividendos, ha realizado en la Jurisdicción del Municipio de Sucre del Estado Bolivariano de Miranda, conforme a la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio vigente”.

Igualmente, advirtió que “si bien es cierto que la potestad tributaria de los entes

político-territoriales no debe ser sometida a condicionamientos de una naturaleza tal que terminen por hacerla nugatoria [equivoca], no es menos cierto que el ejercicio de la autonomía local está sometido a determinadas limitaciones que el legislador ha trazado con el objeto de evitar que se materialicen situaciones indeseables. Así, resulta necesario reiterar que el hecho generador del (...) impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar, es el ejercicio de una actividad comercial, industrial o de índole similar, y su base imponible está constituida por el ingreso bruto obtenido del desarrollo de las referidas actividades”.

Sin embargo, enfatizó que “no todo provento obtenido por los contribuyentes en el ejercicio de tales actividades en el municipio de que se trate, debe formar parte de su base de cálculo, pues existen otros ingresos que son generados por formas distintas a las que producen el nacimiento del hecho imponible del impuesto municipal en referencia, pues solo entrarán a formar parte de dicha base, aquellos ingresos efectivamente percibidos por el contribuyente en el curso del ejercicio de su actividad habitual”.

En este sentido, la Sala consideró que pretender incluir en la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar, los montos por concepto de ingresos por arrendamiento, ingresos de carácter financiero, por venta de acciones y por dividendos, realizado por la contribuyente, dada su naturaleza de impuesto indirecto, excedería el límite de competencia concedido en la Carta

Magna, ya que la compañía en el presente asunto, sólo actúa como agente receptor del tributo nacional, en virtud de lo cual el monto de ese tributo, no puede constituir un “*ingreso bruto*” para el sujeto pasivo, a los fines del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar; aunado a que representaría una descomposición de los elementos integradores de esa imposición municipal, esto es, **el hecho generador y la base de cálculo, lo que a su vez ocasionaría una distorsión en la aplicación del tributo, generando un ejercicio ilimitado de la potestad tributaria de los Municipios.**

Así pues, constató ese Máximo Tribunal que el Municipio Sucre del Estado Bolivariano de Miranda, al pretender incluir en la base de cálculo del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar, los mencionados ingresos percibidos por la contribuyente, **excedió los límites que le fueron impuestos por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, usurpando funciones y atribuyéndose competencias que no le son propias, por corresponder exclusivamente al Poder Nacional;** en primer lugar, por no corresponder a la noción de ingreso bruto del impuesto objeto de análisis, y en segundo lugar, por constituir tal actuación una violación a la limitación explícita prevista en el artículo 183 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; y en tercer término,

por corresponder dicha materia imponible a la competencia exclusiva del Poder Público Nacional, tal y como se desprende de nuestro Texto Fundamental.

Finalmente, es importante destacar que la autonomía municipal de la que se viene haciendo mención, no es absoluta, toda vez que, la misma encuentra sus límites en los principios constitucionales de la tributación, los cuales son los siguientes: *i)* Principio de Legalidad; *ii)* Principio de Generalidad; *iii)* Principio de Capacidad Económica o Contributiva; *iv)* Principio de Progresividad; *v)* Principio de Igualdad; *vi)* Principio de Justicia o Equidad; y *vii)* Principio de No Confiscatoriedad.

Los referidos principios, no deben ni pueden ser interpretados de manera aislada o individual, todos ellos se complementan y su aplicación conjunta es lo que determinará el cumplimiento de los mismos; es decir, su aplicación conjunta y no excluyente es lo que garantiza que no se den excesos por parte de los sujetos activos o pasivos de la relación jurídica tributaria, o de la propia Administración Tributaria como ente de recaudación y de administración de los tributos; es preciso resaltar lo previsto en el artículo 316 de nuestra Carta Magna, el cual prevé que el sistema tributario debe conllevar a la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentado en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.