

LOS SERVICIOS DE SALUD PRESTADOS POR LAS SOCIEDADES MERCANTILES «CLÍNICAS E INSTITUCIONES PRIVADAS» Y SU NO SUJECCIÓN AL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Julio Díaz Valdéz

Universidad Gran Mariscal de Ayacucho (UGMA) Abogado magna cum laude. Universidad Católica Andrés Bello (UCAB), Especialista cum laude en Derecho Procesal Civil. Maestrando en Filosofía (Filosofía práctica) de la UCAB. Profesor universitario de pregrado de Derecho Tributario de UCAB Guayana, Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT).

Resumen

El presente trabajo pretende demostrar la no sujeción del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industrias, Comercio, Servicios o de índole similar (ISAE), de los servicios prestados de salud por las clínicas e instituciones privadas, por no estar las actividades económicas por ellas desarrolladas, revestidas de carácter mercantil, condición necesaria para configurar el hecho imponible y originar en consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.

Palabras clave: actividad económica, no sujeción, hecho imponible.

HEALTH SERVICES PROVIDED BY MERCANTILE COMPANIES «CLINICS AND PRIVATE INSTITUTIONS» AND THEIR NON-SUBJECT TO TAX ON ECONOMIC ACTIVITIES

Abstract

This paper aims to demonstrate the non-regulatory tax on Economic Activities of Industries, Trade, Services or similar activities (ISAE), of health services provided by clinics and private institutions, as the economic activities carried out by them are not covered by a commercial nature, a condition necessary to shape the taxable event and thus give rise to the birth of the tax liability.

Keywords: economic activity, non-subjection, taxable event.

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Actividades Económicas de Industrias, Comercio, Servicios o de índole similar (ISAE), es un impuesto municipal que siempre ha producido erística en la pretensión recaudatoria del ejecutivo municipal. Esas pretensiones, por lo general constituyen presión al ente territorial dotado de potestad legislativa que sanciona las ordenanzas que lo regula.

Las ordenanzas sancionadas así, en muchas ocasiones, incluyen como gravables actividades económicas que no constituyen hechos impositivos. Por lo tanto, no sujetas al pago del ISAE.

Ejemplo de lo anterior, son las ordenanzas del ISAE del municipio Angostura del Orinoco y el municipio autónomo Caroní¹. Ambas, contemplan como «gravables», las actividades económicas correspondientes a los servicios de salud prestadas por las clínicas y demás instituciones privadas.

Las apuntadas ordenanzas, –al igual que lo hicieron las 64 de otros municipios²– recientemente fueron adecuadas al «Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal» suscrito por 308 de los 335 alcaldes³. El objeto del acuerdo es armonizar –entre otros aspectos– los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.

¹ Cfr. Ordenanza de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, del Municipio Angostura del Estado Bolívar (Gaceta Ordinaria n° 013, de fecha 10 de septiembre de 2020), y Ordenanza de impuesto sobre las actividades económicas de industrias, comercio, servicio o de índole similar del Municipio Caroní del Estado Bolívar (Gaceta Municipal n° 130/2020. Edición extraordinaria de fecha 9 de septiembre de 2020). Ambas establecieron como gravable el servicio de salud. La primera con una alícuota de 1 % y la segunda con una alícuota de 1.5 %. [código: 3.06 «Clínicas, consultorios y otras instituciones similares, laboratorios médicos y dentales, servicios de ambulancia, hospitales, imagenología, geriátricos, clínicas para animales y demás servicios conexos a la salud» que será aplicada a los ingresos brutos percibidos por las dichas instituciones»].

² Cfr., Sentencia n° 161 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 20 de noviembre de 2020, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/310766-0161-201120-2020-19-0333.HTML> y Sentencia n° 0273 del fecha 30 de diciembre de 2020 del mismo tribunal, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/diciembre/311230-0273-301220-2020-19-0333.HTML>.

³ Cfr., Sentencia n° 118 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 18 de agosto de 2020, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/agosto/310057-0118-18820-2020-19-0333.HTML>

Julio Díaz Valdéz

Sin embargo, el propio Acuerdo Nacional de Armonización, contempló como gravable *los servicios de salud* con un percentil mínimo de 0,25 % y máxima de 1,5%, lo cual restringe este servicio al ciudadano. La exacción del ISAE a los servicios de salud prestadas por las sociedades mercantiles, –necesariamente a través de los profesionales de la medicina–, producen en ella una carga pesada que incide negativamente en la calidad y en el acceso de los servicios.

En el presente estudio el autor analizará la no sujeción de las sociedades mercantiles prestadoras de servicios de salud al ISAE., puesto que los regímenes jurídicos de las profesiones de la medicina nunca han tenido naturaleza mercantil, por tanto, no están sujetas a este tipo de tributos.

I. LOS SERVICIOS DE SALUD PRESTADOS POR LAS SOCIEDADES MERCANTILES (CLÍNICAS Y DEMÁS INSTITUCIONES PRIVADAS)

Venezuela, según lo estatuye la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela⁴ (CRBV), se constituye en un Estado democrático y social de Derecho⁵ y de Justicia. Esta propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, entre otros valores, la *vida*⁶.

También, establece una serie de derechos económicos, sociales y culturales, dentro de los cuales se encuentra el derecho a la protección de la salud que indiscutiblemente se fundamenta en la necesidad de los ciudadanos. Así, el servicio de la salud es una garantía⁷,

⁴ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) n° 5.908, de fecha 19 de febrero de 2009).

⁵ El Estado Social de Derecho no solo garantiza la protección de los derechos de libertad, sino que promueve los derechos sociales y humanos. Ese plus en el goce de los derechos implica que el poder tributario del Estado está sometido a las restricciones clásicas formales (legalidad, seguridad jurídica) y materiales (capacidad económica, progresividad y no discriminación), pero también a restricciones para proteger y promover esas posiciones jurídicas especiales al goce efectivo del derecho a la dignidad humana. Crf., Humberto Romero-Muci, «Los Derechos Humanos como condición de Validez de los Tributos», *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, n.º 157 (2018): 1213-1240.

⁶ ex art. 2 C RBV.

⁷ La salud es un derecho social fundamental, obligación del Estado, que lo garantizará como parte del derecho a la vida. El Estado promoverá y desarrollará políticas orientadas a elevar la calidad de vida, el bienestar colectivo y el acceso a los servicios. Todas las personas tienen derecho a la protección de la salud, así como el deber de participar activamente en su promoción y defensa, y el de cumplir con las medidas sanitarias y de

un derecho social fundamental⁸, –también conocido como predicado o extensión del derecho a la vida–, cuya obligación corresponde al Estado.

Sin embargo, la prestación de este vital servicio desde otrora ha constituido un verdadero problema⁹ para la Nación, al punto que el Ministerio de Salud y Desarrollo Social y el presidente del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales han sido objeto de demanda por parte de la Federación Médica Venezolana¹⁰.

Problema, que resulta agravado en grado superlativo, por una parte, por la atestiguada crisis económica que ha originado que el ejecutivo dicte 32 decretos (entre decretos y prórrogas) de Estado de Excepción y de Emergencia Económica¹¹ y, por la pandemia

saneamiento que establezca la ley, de conformidad con los tratados y convenios internacionales suscritos y ratificados por la República. (ex art. 83 CRBV).

⁸ Cfr., Fred G. Manrique-Abril, Juan M. Ospina, y Abel F. Martínez-Martín, «¿La Salud: Servicio Público o Derecho Fundamental?», *Salud Historia Sanidad_ Revista on line* (2008): 3-4. «El término Derecho Fundamental se ha venido desarrollando y utilizando a lo largo de los últimos años, en remplazo de los conceptos de Derecho Natural y Derecho Humano, por ser más preciso y carecer de contenido de ambigüedad que suponen los términos natural y humano. El concepto Derecho Fundamental abarca las dos dimensiones en las que aparecen los derechos humanos; los presupuestos éticos y los componentes jurídicos, significando la relevancia moral de una idea que compromete la dignidad humana y sus objetivos de autonomía moral, y también la relevancia jurídica que convierte a los derechos en norma básica del ordenamiento, y es instrumento necesario para que el individuo desarrolle, en la sociedad, todas sus potencialidades. // Al respecto de la calificación que da la CRBV en el artículo 83 a la salud como derecho social fundamental Cfr., Tomás Aníbal Arias Castillo, «La sentencia n° 1002/2004 y el derecho a la salud en Venezuela», *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, (2007): 125. Obtenido de http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/128/ucv_2007_128_123-155.pdf. Que en la referencia n° 2. 125, de su trabajo señala: «En Venezuela no existe la categoría “derechos fundamentales”, tal como sucede en el ordenamiento jurídico español. Acá, los derechos establecidos en la Constitución son simplemente “derechos constitucionales” y, por tanto, susceptibles de amparo constitucional».

⁹ «La crisis de funcionamiento del sistema público de salud no es un secreto y, por ello justamente, el Ejecutivo Nacional aplicó como solución la descentralización territorial de los servicios de salud a las distintas gobernaciones, lo cual tampoco ha dado buenos resultados y, en algunos casos, ha agravado la situación.» Cfr., Alegatos del Ministerio de Salud y Desarrollo Social en: Arias Castillo, «La sentencia n° 1002/2004 y el derecho a la salud en Venezuela», 131.

¹⁰ «El 5 de septiembre de 2002, los apoderados judiciales de la Federación Médica Venezolana (...), corporación con carácter profesional, gremial y reivindicativo, creada por la Ley de Ejercicio de la Medicina e integrada por los Colegios de Médicos de la República, acudieron ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia e introdujeron amparo constitucional contra el Ministerio de Salud y desarrollo Social y el Presidente del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales (los presuntos agraviantes)» Cfr., Arias Castillo, «La sentencia n° 1002/2004 y el derecho a la salud en Venezuela», 128.

¹¹ Cfr., Relación detallada de los 32 decretos de Estado de Excepción y de Emergencia Económica (a partir del decreto n° 2.184 de fecha 14 de enero de 2016). Disponible en el Blog: <https://apuntesdetrabajo.blogspot.com/>

Julio Díaz Valdéz

(COVID- 19) que padece el país, lo que hace difícil al Estado facilitar el acceso a todos los ciudadanos.

Es un secreto a voces, que el sistema público de salud –cuya prioridad es la promoción de la salud, y la prevención de las enfermedades, a través de tratamiento oportuno– no se presta de manera eficiente. La aparición de nuevas enfermedades, aumento de las enfermedades crónicas, científicas y tecnológicas, sin duda ha justificado entre otras razones, que la prestación del servicio no sea único y exclusivo del Estado.

Razones como las antes expuestas y con el propósito de hacer accesible el servicio de salud a todos los ciudadanos, cohabitan y deben cohabitar en el sistema, las instituciones públicas y privadas. Estas últimas representadas generalmente por sociedades mercantiles (clínicas, centros médicos, entre otras)¹².

Los servicios de salud, prestados por las clínicas, policlínicas, instituciones u hospitales privados¹³, al igual que las instituciones públicas, deberán contar en Venezuela con una autorización¹⁴ suscrita por el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de salud. Sus actividades están sujetas a los reglamentos y normas¹⁵.

¹² ex artículo 112. CRBV.- Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

¹³ Se entiende por clínicas, policlínicas, instituciones u hospitales privados: «todo establecimiento diseñado organizado y dotado para prestar atención médica sanitaria integral e ininterrumpida; actividades paramédicas, a través de profesionales a fines a la medicina, a pacientes internados y ambulatorios por medio de consultorios.» («Clínicas, Policlínicas, Instituciones u Hospitales Privados. Clasificación», Comisión Venezolana de Normas Industriales Ministerio de Fomento, acceso el 22 de febrero de 2021, <http://www.sencamer.gob.ve/sencamer/normas/2339-87>. Edición en PDF).

¹⁴ Ley de Reforma de la Ley de Ejercicio de la Medicina (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 39.823, de fecha 19 de diciembre de 2011). ex art. 15.

¹⁵ *ibidem* ex art. 15. - «El Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de salud, determinará los requisitos y normas indispensables para la instalación y funcionamiento de las unidades de cuidado intensivo.

Julio Díaz Valdéz

Por otra parte, la ley de ejercicio de la medicina establece que las clínicas, policlínicas, instituciones u hospitales, sean estas públicas o privadas, deberán contar con las instalaciones necesarias para llevar a cabo la prestación de los servicios vinculados a la salud¹⁶.

Es decir, la ley obliga a los prestadores de servicios de salud, no solo a disponer de personal capacitado (p.e. médicos internistas, enfermeras especializadas, auxiliares) sino a contar con instalaciones y equipos necesarios –según la clasificación o categoría de la institución– para una adecuada prestación de los servicios médicos ofrecidos¹⁷.

Ejemplos de los servicios prestados son: (i) servicio de administración y contabilidad, (ii) servicio de lavandería, (iii) ascensores con capacidad suficiente, (iv) camillas y sillas de ruedas, (v) planta eléctrica de emergencia, (vi) servicios de terapias intensivas, (vii) servicio de laboratorio, (viii) servicio de banco de sangre, (ix) servicio de anatomía patológica, (x) servicio de radiología, (xi) servicio de anestesiología, (xii) servicio de quirófano, (xiii) sala de cirugía, (xiv) servicio de emergencia, entre otros.

Así, ha quedado demostrado que, el servicio de salud es un servicio regulado¹⁸ y complejo¹⁹ que requiere necesariamente del concurso de un profesional de la medicina, de una persona (enfermo o paciente), y de adecuadas, e indispensables instalaciones (edificios, equipos, tecnología, recursos humanos, medicinas, entre otros), por lo cual estos servicios se

¹⁶ *ibidem* ex art. 15. - «...Estas instituciones deberán contar con los edificios y ambiente apropiado., con personal capacitado; con materiales y suministros adecuados y en general con los elementos indispensables para la clase de servicios que ofrezcan».

¹⁷ Cfr., Norma Venezolana «Clínicas, Policlínicas, Instituciones u Hospitales Privados. Clasificación» donde se establecen los requisitos mínimos que deben cumplir las Instituciones Privadas para la prestación del servicio de Salud (Comisión Venezolana de Normas Industriales Ministerio de Fomento 1987).

¹⁸ Según Duguít (citado por Fred G. Manrique-Abril, Juan M. Ospina, y Abel F. Martínez-Martín 2008) se entiende por Servicio Público «toda actividad cuyo cumplimiento debe ser regulado, asegurado y fiscalizado por los gobernantes, por ser indispensable a la realización y al desenvolvimiento de la independencia social, y de tal naturaleza que no puede ser asegurado completamente más que por la intervención de la fuerza gobernante».

¹⁹ Cfr., Sentencia n° 484 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 12 de abril de 2011: «...la tendencia hoy en día es la de sustituir el ejercicio individual de las profesiones liberales por el respaldo colectivo, propio de los avances científicos y de la cada vez más penetrante noción jurídica del usuario, cliente o paciente, según el caso, como el “débil vulnerable” de la relación jurídica implicada en el ejercicio de las profesiones liberales», <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/484-12411-2011-11-0250.HTML>.

Revista de la Facultad de Derecho N° 75.

2020-2021

ISSN: 2790-5152

justifican y prestan a través de sociedades mercantiles especializadas como son: las clínicas, policlínicas, centros médicos, entre otras.

En los marcos de las observaciones anteriores, es preciso destacar que, el servicio de salud, cuya relación en los primeros pasos de la medicina era vista como una relación diádica, producto del encuentro de un médico y un enfermo, se ha transformado en una relación trídica formada por el encuentro entre un médico, la clínica (pública o privada) y un enfermo, como consecuencia en general de los cambios sociales o evoluciones propias de los avances científicos.

En efecto, la relación trídica se da, debido a la necesaria vinculación entre sus agentes (médico, la clínica, y enfermo), i.e. por evolución del servicio médico, que requiere de un intermediario necesario, que se configura como una especie *alter ego* en cuanto a la actividad (médico-clínica), para la mejor prestación del servicio (enfermo): y un enfermo, que a su vez se relaciona con ellos (médico y clínica), para el trámite y recepción del servicio.

La referida interacción existente de manera indisoluble es justificada por: a) la diversidad de atributos del enfermo, puesto que como lo afirma Seoane: «el “enfermo” ya no es o está siempre enfermo; ha modificado sus atributos y roles: enfermo, paciente, usuario, cliente, consumidor, ..., y se ha desplazado de una posición pasiva y paciente a una posición más activa o agente²⁰» y b) de la necesidad de un respaldo colectivo –instituciones privadas– para una adecuada y oportuna prestación del servicio, donde se funden las actividades formales de la clínica con las del profesional de la medicina, cuyo fin último es la salud.

Sin embargo, a los fines de la prestación material del servicio de salud, nos interesa observar la relación diádica, que conforman el médico y la clínica (institución pública o privada). Este servicio en la actualidad y en la mayoría de las veces para ser prestado, requiere necesariamente de un *equipo*, que se conforma con el binomio: médico-clínica.

²⁰ José Antonio Seoane, «La Relación Clínica en el siglo XXI: Cuestiones Médicas, Éticas y Jurídicas», *XVI Congreso Derecho y Salud*, Vol.16 (2008): 80.

Julio Díaz Valdéz

El médico, profesional que posee la técnica y la cultura necesaria para la prestación de los primeros auxilios, intervenciones quirúrgicas, entre otras actividades. Y, la clínica, entendida como la poseedora de los recursos necesarios (instalaciones, personal calificado y equipos) que coadyuvan a la prestación de los servicios.

Así, el servicio, prestado desde la clínica como institución y no desde el médico como individuo aumenta las posibilidades que este sea más eficiente y oportuno.

El derecho de los ciudadanos a la salud, la garantía de su prestación del Estado, su consagración como derecho fundamental, en los Estados democráticos, ha originado un nuevo concepto de *clínica*, y en ese sentido, Seoane sostiene que la clínica: «...es una práctica social institucionalizada cuya finalidad es el cuidado (sociosanitario) de la salud, entendida como capacidad y funcionamiento seguro y garantizada como derecho.²¹»

En la práctica, las sociedades mercantiles (clínicas y demás instituciones), cuando prestan el servicio *médico* de salud, se convierten en acreedores de los ingresos por la contraprestación correspondiente de su actividad económica: facturan a sus pacientes o enfermos –o a las compañías aseguradoras de estos– el servicio prestado, donde se relacionan o detallan las actividades desarrolladas en procura de la salud, p.e., los gastos de hospitalización, cirugía, medicina, las remuneraciones u honorarios de los profesionales de la medicina que según las circunstancias intervinieron en dicha prestación.

II. EL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La CRBV, reconoce la autonomía –dentro de los límites de la Constitución y de la ley– a los municipios²² para la creación, recaudación e inversión de sus ingresos. Entonces, los entes político-territoriales pueden establecer sus propios tributos previstos en la CRBV.

²¹ *ibidem* Seoane, 2008: 82.

²² *ex art.* 168.

Julio Díaz Valdéz

Ejemplo de esa autonomía es el ISAE²³–, con las limitaciones y prohibiciones dispuestas en el artículo 183 *ejusdem*²⁴, a fin de garantizar la autosuficiencia económica de los entes locales. Así las cosas, se colige que los municipios, tienen una potestad tributaria originaria más no ilimitada²⁵, que deben ejercer dentro de los parámetros constitucionales.

En ese sentido, y a los efectos de delimitar el alcance e interpretación de las normas tributarias, la CRBV emplazó a la Asamblea Nacional para que aprobara una Ley²⁶ que desarrolle los principios básicos constitucionales sobre el Régimen Municipal²⁷, lamentablemente a la fecha aún no ha dictado una ley de armonización de tributos.

²³ ex art.179 CRBV. – «Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (...) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidos en esta Constitución; (...) »

²⁴ ex art. 183. «Los Estados y los Municipios no podrán: 1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional. 2. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio. 3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él. Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional».

²⁵ Cfr., SENTENCIA N° 278 DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA, DE FECHA 29 DE ABRIL DE 2014. (CASO: JULIO CÉSAR DÍAZ Y OTROS, VERSUS ORDENANZA DE IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR DEL MUNICIPIO HERES DEL ESTADO BOLÍVAR), <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/163350-278-29414-2014-11-0038.HTML> «...ESTA SALA HACE UN LLAMADO DE REFLEXIÓN A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL ASÍ COMO AL PODER LEGISLATIVO MUNICIPAL, SOBRE EL EJERCICIO DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA EN LAS LEYES LOCALES, YA QUE SI BIEN NO TIENE MÁS LÍMITES QUE LOS ESTABLECIDOS EN LOS PRINCIPIOS Y NORMAS CONSTITUCIONALES, LAS MISMAS DEBEN VELAR Y PROCURAR LA UNIFORMIDAD DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS CONTEMPLADAS EN LA LEY NACIONAL –LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL– EN ARAS DE SALVAGUARDAR EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA DE LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE SU CONGRUENCIA RESULTA ESENCIAL PARA EL DESARROLLO Y PROTECCIÓN DE LOS PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA».

²⁶ ex art. 156,13. «3. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial».

²⁷ Cfr., Disposición Transitoria Cuarta de la CRBV. « Dentro del primer año, contado a partir de su instalación, la Asamblea Nacional aprobará: (...) 7. La legislación que desarrolle los principios constitucionales sobre el Régimen Municipal. De conformidad con ella, los órganos legislativos de los Estados procederán a sancionar los instrumentos normativos que correspondan a la potestad organizadora que tienen asignada con respecto a los Municipios y demás entidades locales, y a la división político territorial en cada jurisdicción. Se mantienen los Municipios y parroquias existentes hasta su adecuación al nuevo régimen previsto en dicho ordenamiento...».

Julio Díaz Valdéz

Sin embargo, lo que sí decretó la Asamblea Nacional, fue la Ley Orgánica del Poder Público Municipal²⁸ (LOPPM) que estableció una serie de disposiciones que son consideradas parangón de las normas armonizadoras y de coordinación de la regulación de la potestad tributaria y así lo ha reconocido la Sala Constitucional (SC) del Tribunal Supremo de Justicia²⁹ (TSJ).

Hecha la observación anterior, ciertamente los municipios, en el marco de sus atribuciones y a través de las correspondientes ordenanzas, están legítimamente facultados para crear, modificar o suprimir el ISAE, i.e. definir el hecho imponible, clasificar las actividades económicas gravables, indicar los sujetos pasivos (contribuyentes), establecer la base de su cálculo, fijar la alícuota del tributo, entre otras.

Sin embargo, estas no deberán contravenir lo establecido en la LOPPM³⁰ ni mucho menos a la CRBV³¹, *so pena* de ser declaradas nulas³² por el TSJ: bien, por ser normas ilegales –en el caso de contravenir la LOPPM– o inconstitucionales –en el caso de colidir con una disposición de la CRBV–.

²⁸ Ley Orgánica del Poder Público Municipal (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, n° 6.015 de fecha 28 de diciembre de 2010).

²⁹ Cfr., Sentencia n° 278 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 29 de abril de 2014.

³⁰ ex art. 203. CRBV.- Son leyes orgánicas las que así denomina esta Constitución; las que se dicten para organizar los poderes públicos o para desarrollar los derechos constitucionales y las que sirvan de marco normativo a otras leyes. // Disposición derogatoria. Única. LOPPM. —Quedan derogados todas las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales vigentes que contravengan lo establecido en esta Ley.

³¹ ex art. 7. CRBV.- La Constitución es la norma suprema y el fundamento del ordenamiento jurídico. Todas las personas y los órganos que ejercen el Poder Público están sujetos a esta Constitución.

³² ex art. 336. CRBV. - Son atribuciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia: 1. Declarar la nulidad total o parcial de las leyes nacionales y demás actos con rango de ley de la Asamblea Nacional que colidan con esta Constitución. 2. Declarar la nulidad total o parcial de las Constituciones y leyes estatales, de las ordenanzas municipales y demás actos de los cuerpos deliberantes de los Estados y Municipios dictados en ejecución directa e inmediata de la Constitución y que colidan con ésta.

Julio Díaz Valdéz

El ISAE, es un impuesto que se caracteriza por ser directo³³, real³⁴, periódico³⁵ y territorial³⁶; entendiéndose por real, la circunstancia que para su cuantificación se toma en cuenta sólo la actividad económica que los contribuyentes ejercen habitualmente, i.e. sin atender las condiciones subjetivas de los contribuyentes para: i) la verificación del hecho imponible, o, ii) la fijación de la base imponible y alícuota correspondiente. Es decir, lo definitivamente relevante para que se configure la causa jurídica del ISAE –verificación del hecho imponible–, es la actividad ejercida por la persona, no la persona, o su forma societaria –p.e. las clínicas– a través de quien se realiza dicha actividad.

Asimismo, es un tributo periódico por existir una alícuota constante relacionada con la actividad cumplida durante el tiempo señalado en la ordenanza respectiva. Finalmente, es un impuesto territorial en virtud de recaer, exclusivamente, sobre aquellas actividades ejercidas dentro del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone.

De tal manera, para que un sujeto sea calificado como contribuyente del aludido tributo, debe existir una conexión entre el territorio del municipio exactor y los elementos objetivos condicionantes del impuesto, i.e. el lugar de la fuente productora de la actividad y la capacidad contributiva sobre la que recaerá el tributo³⁷.

³³ «...Es un tributo que hoy en día tiene características de un impuesto directo aunque se haya dicho muchas veces que es un impuesto indirecto, pues su regulación tiene en consideración las condiciones subjetivas del contribuyente a través de estándares socioeconómicos (clasificadores de actividades, niveles mínimos de ingresos, diversidad de alícuotas, etc.) y atiende a la capacidad económica del contribuyente reflejada en diversos signos (ingresos propios, ventas, capital, exclusión de ciertas operaciones, etc.) no tiene **ESTRUCTURA PLURIFÁSICA (...)**» Cfr., GABRIEL RUAN SANTOS, «MEDIDAS TRIBUTARIAS EXPROPIATORIAS», *REVISTA DE DERECHO TRIBUTARIO*, N° 126 (2010): 33.

³⁴ SON AQUELLOS QUE GRAVAN LOS DISTINTOS RENDIMIENTOS NETOS QUE PROCEDEN DE LOS CASOS CAPACES DE PRODUCIRLOS. EFRAIN SANMIGUEL SANJUAN, *DICCIONARIO DE DERECHO TRIBUTARIO* (VALENCIA: LIZCALIBROS, C.A., 2006), 432.

³⁵ ex art. 205 LOPPM. – «El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas.»

³⁶ «Es un impuesto municipal, local, o territorial, aplicable en el ámbito espacial de un municipio determinado». Edgar José Moya Millán, *Derecho Tributario Municipal* (Caracas: Mobilibros, 2006), 101 y ss.

³⁷ Cfr., Sentencia n° 00473 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 23 de abril de 2008, caso: Comercializadora Snacks, S.R.L., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/abril/00473-23408-2008-2005-4985.HTML>

III. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El hecho imponible³⁸ del ISAE, es un hecho jurídico que viene a concretizar la existencia de una obligación tributaria sustancial y constituye el desarrollo material del principio constitucional de legalidad³⁹ –*nullum tributum sine lege*– establecido en la CRBV, en los siguientes términos: «no podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecido en la ley⁴⁰».

De manera que, no puede surgir una pretensión de la administración tributaria que implique una obligación para el particular, sin una ley⁴¹ que prevea el hecho jurídico.

³⁸ «Este presupuesto fáctico de la obligación tributaria sustancial recibe en la doctrina y en las normativas diferentes denominaciones, según lo puntualiza Valdés Costa: en Chile, se hace referencia al hecho gravado; en Argentina, Venezuela o España, con la influencia de Dino Jarach, se utiliza el hecho imponible; en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, y con él varios países de América Latina, con la impronta francesa, se alude al hecho generador...» Cfr., Mauricio. A. Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario TOMO II* (Tercera edición ed., Vol. Tomo II Derecho Tributario, Bogotá: Temis S.A., 2017), 805.

³⁹ «Sólo a la ley corresponde la creación de los tributos y la definición de todos y cada uno de los elementos estructurales del mismo. Esta es la conquista más grande del Derecho tributario frente a cualquier intento del Estado de usar el poder exactor como instrumento de gobierno. El principio de reserva legal tributaria, previsto en el artículo 317 de la Constitución, es desarrollado por el artículo 3 del Código Orgánico Tributario, según el cual sólo a las leyes corresponde regular, con sujeción a las normas generales de dicho Código, las siguientes materias: 1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo. 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales. Para reafirmar la reserva legislativa, el párrafo segundo de esta norma señala que en ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal. Otras importantes leyes reproducen el principio de la reserva legal tributaria, como ocurre con la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, la Ley Orgánica de la Administración Pública y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.» (Cfr., «El Principio de la Legalidad Tributaria», Luis Fraga Pittaluga, acceso el 29 de febrero de 2021, <http://fragapittaluga.com.ve/fragaindex.php/component/k2/item/8-el-principio-de-la-legalidad-tributaria>. «Este principio fue creado por la doctrina alemana, influida por el dogma de la división de poderes, pues no se concebía que por fuera de la ley se pudiesen proferir medidas que de alguna manera afectaran los derechos fundamentales de las personas, ya que se entendía que los mismos correspondían a una auténtica expresión de la voluntad general que debían ser regulados por el órgano constitucional encargado de representarla» (C-432/2004). (Cfr., «La Reserva de ley en materia Sancionadora Administrativa colombiana», María Lourdes Ramírez Torrado, acceso el 28 de febrero de 2021, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3192131.pdf>).

⁴⁰ ex art. 317.

⁴¹ Luis Fraga Pittaluga, *Principios Constitucionales de la Tributación* (Colección Estudios Jurídicos n° 95, Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012), 33. «Si bien es cierto que la Constitución confiere al Estado el poder de crear tributos, resulta que el ejercicio de este apoderamiento sólo es posible a través de la ley».

Julio Díaz Valdéz

Como desarrollo del aludido principio constitucional de legalidad, la LOPPM establece que «...No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza. [y] Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener: 1. La determinación del hecho imponible⁴²...».

En lo que respecta al hecho imponible, el COT⁴³ lo define de manera auténtica, como: «... el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria⁴⁴».

En este sentido, es preciso señalar que el hecho imponible del ISAE, cuya verificación origina el nacimiento de las obligaciones tributarias, se encuentra igualmente definido en la LOPPM⁴⁵ en los siguientes términos: «... es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia (...)»⁴⁶.

En virtud del objeto de estudio, es menester destacar que la actividad lucrativa de carácter independiente que debe desarrollar un sujeto para ser considerado contribuyente del ISAE, deben ser actividades *económicas*, en virtud de la necesaria congruencia entre el hecho generador del tributo y la base imponible.

La misma LOPPM –Ley de jerarquía superior y contentiva de normas armonizadoras de las ordenanzas– reconoce, al establecer y delimitar la actividad lucrativa en los siguientes términos: «La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida

⁴² ex art. 163.

⁴³ Código Orgánico Tributario, Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nro. 6.507 (Extraordinario), de fecha 29 de enero de 2020).

⁴⁴ ex art. 36.

⁴⁵ ex art. 205.

⁴⁶ «El impuesto municipal mencionado es un tributo que grava el ejercicio habitual de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice una persona natural o jurídica, susceptibles de ser vinculadas con el territorio del Municipio por aplicación de los factores de conexión pertinentes, que en el caso de las actividades industriales y comerciales se reconducen a la existencia de un establecimiento permanente». Cfr., Sentencia n° 43 de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 19 de enero de 2011. Caso: Banco de Venezuela, S.A., <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/enero/00043-19111-2011-2010-0016.HTML>.

Julio Díaz Valdéz

por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio⁴⁷...»

En este punto, es preciso destacar lo expuesto por Jarach, respecto a las normas que determinan los hechos generadores del ISAE, y que configuran la relación sustantiva:

Estas normas son evidentemente jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que se atribuye a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la ley. La existencia de estos derechos subjetivos como frutos de las normas tributarias materiales da a la relación tributaria la naturaleza de una relación de derecho y no de poder. (Jarach 2011, 54-55).

Significa entonces, como bien lo afirma Jarach, que el «...sujeto pasivo se determina en base a una relación determinada en la ley positiva con el hecho jurídico que da nacimiento a la relación misma⁴⁸» y así se colige de las normas establecidas en la LOPPM.

De manera que, para que nazca una obligación tributaria derivada del ISAE., en principio el sujeto deberá realizar en el municipio una actividad económica, *ergo* examinar la naturaleza de esos actos económicos del sujeto –y no al sujeto–. Porque como se demostrará más adelante, si bien, toda actividad lucrativa constituye una actividad económica, no toda actividad económica constituye un hecho imponible.

En ese sentido, y para una adecuada comprensión del elemento integrador del tributo, (i.e. hecho imponible del ISAE), es necesario analizar qué se entiende por *actividades*

⁴⁷ ex art. 210 de la LOPPM.

⁴⁸ Ibidem. 58-59.

Julio Díaz Valdéz

económicas como presupuesto legal que crea el impuesto y qué mejor, que valerse de la SC del TSJ, órgano que se erige como máximo y último intérprete de la Constitución⁴⁹.

Al respecto, la emblemática sentencia n° 3241/2002, de fecha 12 de febrero de 2002, proferida por la SC del TSJ, estableció como criterio jurisprudencial vinculante⁵⁰, la interpretación sobre las actividades gravadas⁵¹ con el ISAE., en ejercicio de la potestad constitucional atribuida en el artículo 179,2 de la CRBV, señalando que: «...debe ser acometida de manera restrictiva y literal en el sentido que la actividad objeto de gravamen tenga una naturaleza mercantil o aquellas de índole similar a las industriales o comerciales...».

La sentencia precisa que la actividad económica objeto de gravamen del ISAE es aquella cuya naturaleza sea mercantil. Por lo tanto, queda excluida del presupuesto legal – hecho generador– que crea el impuesto, –por el argumento a contrario⁵²– todas aquellas actividades económicas, que no revistan carácter mercantil. (i.e. aquellas actividades económicas de carácter civil).

⁴⁹ ex art. 335 del CRBV. «El Tribunal Supremo de Justicia garantizará la supremacía y efectividad de las normas y principios constitucionales; será el máximo y último intérprete de la Constitución y velará por su uniforme interpretación y aplicación. Las interpretaciones que establezca la Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás tribunales de la República».

⁵⁰ «...en caso de criterios jurisprudenciales considerados como precedentes vinculantes, deberán indubitablemente aplicarse al caso presente, siendo obligatoriamente resuelto en base al mismo criterio ya aplicado y que solucionó el caso anterior.» Cfr., Taormina Cappello Paredes, *La Vigencia temporal de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria* (Colección Monografías n° 12, Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2019), 101.

⁵¹ Estos ingresos municipales de fuente tributaria, de naturaleza taxativa y de interpretación restrictiva, han sido considerados, en cuanto a su conceptualización se refiere, como parte integrante de los principios constitucionales que rigen la Hacienda Pública Municipal Cfr., Allan Randolph Brewer-Carías, *Introducción General al Régimen Municipal. Ley Orgánica de Régimen Municipal 1989* (Colección Textos Legislativos n° 10, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990), 104-105.

⁵² «Es un procedimiento discursivo conforme al cual, dada una determinada proposición jurídica que afirma una obligación u otra calificación normativa, de un sujeto o de una clase de sujetos, a falta de una disposición expresa, se debe excluir la validez de una proposición diferente que afirme esta misma obligación o calificación normativa con respecto a cualquier otro sujeto o clase de sujetos» Cfr., José Delgado Ocando et al., *Curso de Capacitación sobre Razonamiento Judicial y Argumentación Jurídica*. (Vol. Serie Eventos n° 3, Caracas: Tribunal Supremo de Justicia, 2010), 187.

Julio Díaz Valdéz

Posteriormente, la SC del TSJ, reitera el precedente, proferida por ella misma en la sentencia n.º 781/2006, y nuevamente destaca que, para la determinación del hecho imponible del ISAE, es preciso que la actividad lucrativa desarrollada por el contribuyente sea, una actividad económica *comercial*, al señalar lo siguiente:

Acerca de este punto, la Sala, en sentencia n.º 3241/2002, ha tenido oportunidad de pronunciarse señalando expresamente ‘(...) que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil (...)’, por lo que los Municipios pueden ‘(...) gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo (...)’

Más recientemente, la SC del TSJ, fiel a su doctrina, al reiterar –nuevamente– el criterio sobre la gravabilidad o la configuración del hecho imponible respecto a la actividad lucrativa que desarrolla el sujeto, para que definitivamente sea considerado contribuyente del ISAE. En efecto, a través de la sentencia de fecha 29 de abril de 2014, (Caso: Julio César Díaz, Román George Aziz, Cámara de Comercio e Industria del Estado Bolívar y otros, versus Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar), estableció:

En concordancia con lo expuesto, en el caso de autos se hace impretermitible argumentar que el vocablo “*actividad económica*” contenido en el artículo 179.2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se refiere exclusivamente a aquellas actividades conexas al ejercicio de la industria, comercio, servicios o de índole similar, estando circunscritas por la naturaleza mercantil, de manera que no tiene cabida su aplicación a las profesiones liberales no siendo, en consecuencia, legítima su aplicación a aquellos

Julio Díaz Valdéz

profesionales que desarrollan su actividad en el municipio, ya que las profesiones liberales encuentran su regulación constitucional en el artículo 136 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Así se declara (Vid. En idénticos términos, sentencias de esta Sala nros. 1034/2010, 420/2012 y 835/2012, entre otras).

Sobre la base de las consideraciones anteriores, se *colige* que para la existencia del hecho imponible del ISAE, es necesario que en el municipio se verifique una actividad lucrativa de carácter mercantil, tal y como de manera pacífica, reiterada y vinculante lo ha sostenido la SC del TSJ.

Ahora, a los fines de este trabajo conviene señalar que, el Código de Comercio⁵³, establece de manera taxativa cuáles son los actos de comercio –objetivos– y por tanto mercantiles⁵⁴ (independientemente de quién los ejecute), ya de parte de los contratantes, ya de parte de algunos de ellos.

También la ley mercantil *in comento*, establece como actos de comercio –subjettivos– aquellos los cuales están constituidos por «cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del mismo acto⁵⁵, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil⁵⁶» ergo, la totalidad de los actos de comercio, están compuesta por los actos *objetivos* y los *subjettivos*.

⁵³ Código de Comercio (Gaceta Oficial de Venezuela n° 475 (Extraordinario), de fecha 21 de diciembre de 1955.

⁵⁴ ex art. 2 Código de Comercio.

⁵⁵ « a pesar que la sociedad prestadora de servicios profesionales de ingeniería esté constituida bajo la forma de sociedad anónima, ello no quiere decir que estén sujetas a la mercantilidad las actividades que realiza, ya que el Código de Comercio, en su artículo 3, estatuye que se reputan actos de comercio, además de los contemplados en el artículo 2 “ejusdem”, cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, y si tales obligaciones y contratos no son de naturaleza esencialmente civil.» Crf., Alberto Blanco-Urbe Quintero, «La No Gravabilidad de los Servicios Profesionales por el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas» (Ponencia, Instituto de Estudios Superiores y Capacitación Académica C.A. (IESCA), noviembre de 2009). // Crf., STC n° 649 de la SC-TSJ, del 23 de mayo de 2012 «en la que se reinterpreta con carácter vinculante cuando el ejercicio de una profesión liberal por parte de personas naturales o jurídicas tiene carácter civil o mercantil», <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/649-23512-2012-08-1006.HTML>.

⁵⁶ *ibidem* ex art. 3.

Julio Díaz Valdéz

Así las cosas, se entiende como actos de comercios, aquellas transacciones o convenios que producen efectos jurídicos en el campo del Derecho Mercantil bien sean estos denominados por la ley como tales, *actos objetivos* o –salvo las excepciones establecidas en la ley– los ejecutados por comerciantes⁵⁷, *actos subjetivos*.

Ahora bien, aunado a los descritos actos de comercio establecidos en la ley, es *menester* destacar que la SC del TSJ, a través de la sentencia n° 649 de fecha 23/05/2012 caso: Tecnoconsult, S.A., arribó a la lógica y razonable conclusión de que: «... todos los actos o negocios jurídicos susceptibles de estimación pecuniaria que no constituyen actos de comercio son por naturaleza esencialmente civiles».

En esa misma sentencia, más adelante respecto a los actos de naturaleza esencialmente civil, señaló que serían aquellas derivadas de «... las profesiones liberales, desarrolladas a título personal o, de ser el caso, a través de estructuras asociativas que, de manera mancomunada, explotan una profesión determinada, verbigracia la abogacía, la ingeniería, la medicina ...».

Así, con base en los fundamentos anteriores, es palmario concluir que toda actividad lucrativa constituye una actividad económica, pero no toda actividad económica constituye un hecho imponible del ISAE.

Lo anterior, puesto que las actividades económicas se desdoblán en: a) actividad comercial o mercantil, y b) en actividad no mercantil o civil, y de ellas solo son gravables las primeras, aquellas actividades económicas cuya naturaleza sea comercial o mercantil. No configurándose en consecuencia como hecho imponible, los ingresos derivados de las actividades (servicios) de: i) educación, ii) honorarios (abogados, contadores, ingenieros,

⁵⁷ *ibidem* ex art.10. «Son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual, y las sociedades mercantiles.

Julio Díaz Valdéz

médicos, entre otros), los cuales se erigen actividades liberales, sólo regulado por la CRBV⁵⁸ y las leyes especiales del ejercicio profesional.

IV. LA NATURALEZA DE LOS SERVICIOS DE SALUD PRESTADOS POR LAS CLÍNICAS Y DEMÁS ENTES PRIVADOS

Es conocido que la salud, es el estado completo de bienestar físico y social de una persona y para lograr este estado se requiere de grandes esfuerzos del Estado, razón por la cual, es necesario el concurso de todos los ciudadanos.

También es sabido, que la salud es una garantía y es un servicio público que el Estado está obligado a prestar, para asegurar la protección en contingencias de maternidad, paternidad, enfermedad, invalidez, enfermedades catastróficas, discapacidad, necesidades especiales, riesgos laborales, pérdida de empleo, desempleo, vejez, viudedad, orfandad, vivienda, cargas derivadas de la vida familiar y cualquier otra circunstancia de previsión social⁵⁹.

Por las consideraciones anteriores, y en virtud de la gran variedad de patologías y el alto costo que estos servicios de salud causan, para procurar que estos sean accesible y su prestación sea lo más oportuna y eficiente para todos los ciudadanos, los Estados democráticos, instauran y desarrollan *sistemas* donde cohabitan diversas instituciones (i.e. hospitales públicos, y clínicas, policlínicas, hospitales privados), las cuales ejercen entre otras actividades: atención médica y técnico-quirúrgica, diagnósticos, tratamientos, operaciones, análisis, servicios de urgencias.

En efecto, el Servicio de Salud Pública, es tan importante para las sociedades modernas al punto que este es considerado como una actividad de interés público con

⁵⁸ ex art.105. La ley determinará las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación.

⁵⁹ ex art. 86 CRBV.

prescendencia de quien los presta, y en ese sentido, la SC del TSJ, a través de la sentencia n° 484 del 12 de abril de 2011⁶⁰ ha señalado:

... si bien la prestación privada de servicios de salud en Clínicas, Centros de Especialidades (...) no revisten en estricta puridad conceptual un “servicio público”. No obstante, si desempeñan una actividad de interés público intensamente regulada y sometida al más extenso catálogo de competencias de policía administrativa confiada a las autoridades públicas...

Igualmente, la Sala reconoció, respecto a la regulación del ejercicio profesional del médico, que «la medicina es una profesión liberal que se encuentra regido (sic) por las normas de derecho y no de derecho mercantil».

Es importante destacar, en el plano de la realidad que, las clínicas y demás instituciones privadas, prestan servicios de salud a los pacientes internos, bajo la supervisión estricta y directa de médicos especializados⁶¹, tales como: a) servicio de personal médico y paramédico, b) servicios de laboratorios e instalaciones técnicas, c) servicios de radiología y anestesiología, d) servicios de urgencias, e) entre otros. Es decir, los actos realizados en procura de la salud son productos de relación diádica: médico e institución privada.

Es evidente que los actos económicos derivados del servicio prestado por las clínicas, policlínicas, instituciones u hospitales privados en materia de salud son los mismos que realizan o pueden realizar –de manera individual, si estos dispusieran según las circunstancias de la capacidad física, financiera y tecnológica para su prestación– los profesionales de la medicina o rama afín en ejercicio.

⁶⁰ STC n° 484 del SC-TSJ, del 12 de abril de 2011, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/abril/484-12411-2011-11-0250.HTML>.

⁶¹ ex art. 3. Ley de Reforma de la Ley de Ejercicio de la Medicina. «Los y las profesionales legalmente autorizados y autorizadas para el ejercicio de la medicina son los Doctores y Doctoras en Ciencias Médicas, los Médicos Cirujanos, Médicas Cirujanas, Médicos Integrales Comunitarios y Médicas Integrales Comunitarias. Las acciones relacionadas con la atención médica, que por su naturaleza no tuvieren necesariamente que ser realizadas por los médicos o médicas, deberán ser supervisadas por éstos o éstas y se determinarán en el Reglamento de esta Ley. Los y las profesionales universitarios y universitarias de otras ciencias de la salud, legalmente calificados, calificadas, autorizados y autorizadas por los órganos competentes para ello, realizarán sus actividades de acuerdo con las normas contenidas en sus respectivas leyes de ejercicio profesional».

Revista de la Facultad de Derecho N° 75.

2020-2021

ISSN: 2790-5152

Julio Díaz Valdéz

Por lo cual, dado que, los actos económicos derivados del ejercicio de la medicina son calificados como actividades de carácter civil; es lógico concluir que los actos económicos de las clínicas, policlínicas, instituciones u hospitales privados, también lo son.

El razonamiento anterior, encuentra cobijo en la sentencia n° 984⁶² del 9 de agosto de 2018, caso: sociedad mercantil Proveedores de Salud C.A., (PROSALUD), de la Sala Político-Administrativa (SPA) del TSJ, que, dejó establecido, que la identidad del servicio médico prestado por la institución de salud privada la excluye del hecho imponible del ISAE y en consecuencia no se encuentra sujeta al ISAE, concretamente señaló:

..., se observa que en el presente expediente se evidencia que la contribuyente de autos, es decir, la sociedad mercantil Proveedores de Salud C.A., (PROSALUD), ejecuta su objeto social a través de un cuerpo de profesionales que prestan servicios encaminados a la asistencia médica de emergencia pre-hospitalaria e intra-hospitalaria, a través de equipos y material médico quirúrgico por parte de médicos, enfermeras, bio-analistas, auxiliares y paramédicos que hayan obtenido un título profesional y adicionalmente hayan cumplido con los demás requisitos legales a los cuales haya lugar, por tanto, concluye este Alto Tribunal que la actividad realizada por la empresa es ejecutada por médicos en el ejercicio libre de su profesión, por ende, no se encuentra gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Así se declara.

Por otro lado, aunado al razonamiento anteriormente acreditado, es preciso destacar que ninguna de las actividades destinadas al servicio de la salud, se encuentran identificadas como actos de comercio objetivos. No encuentran identidad con los actos establecidos en el art. 2 del Código de Comercio y tampoco pueden estos, ser calificados como actos subjetivos conforme a las previsiones del art. 3 *ejusdem*, ya que la prestación del servicio médico de salud sólo puede ser ejercida legalmente por profesionales liberales de la medicina⁶³.

En consecuencia, si las actividades realizadas por las clínicas y demás instituciones privadas para la prestación del servicio de salud, son las mismas que ejercen los profesionales

⁶² STC n° 984 de la SPA-TSJ, del 9 de agosto de 2018, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/agosto/300891-00984-9818-2018-2017-0799.HTML>.

⁶³ *ibidem* ex art. 2.

Julio Díaz Valdéz

de la medicina –profesionales liberales–, y estos actos, tampoco se encuentran subsumidos, o, mejor dicho, calificados o revestidos de carácter comercial, entonces, estos actos o actividades se entienden civiles.

Por lo anterior, las prestaciones del servicio de salud no constituyen hechos imponible del ISAE, por lo que, no están sujetas del referido impuesto: no se encuentra obligada a tramitar licencias para la explotación de esas actividades económicas por ante el municipio, ni realizar declaraciones estimadas o definitivas que se deriven del apuntado impuesto.

Como corolario, es *menester* destacar la sentencia n° 508⁶⁴ del 10 de mayo de 2016 de la SPA del TSJ, caso: Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., a través de la cual precisa la configuración del hecho imponible a través de la calificación del servicio prestado por las instituciones privadas de salud, en los siguientes términos:

(...) esta Sala evidencia de las actas procesales que la sociedad mercantil Instituto Diagnóstico Venecia, C.A., ejecuta su objeto social a través de un cuerpo de profesionales que prestan servicios encaminados al diagnóstico y tratamiento de las enfermedades.

Por tanto, concluye este Alto Tribunal que la actividad realizada por la empresa es ejecutada por médicos en el ejercicio libre de su profesión, por ende, no se encuentra gravada con el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, razón por la cual declara sin lugar la apelación ejercida por el apoderado judicial del Fisco Municipal y confirma el fallo de instancia.

CONCLUSIÓN

Las actividades económicas de salud prestadas por las sociedades mercantiles (clínicas y demás instituciones), son exclusivamente de tipo profesional, de naturaleza civil –en tanto en cuanto, no encuentran identidad con los actos de comercios establecidos en la

⁶⁴ STC n° 508 de la SPA-TSJ, del 10 de mayo de 2016, <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/spa/mayo/187625-00508-10516-2016-2015-0064.HTML>.

Julio Díaz Valdéz

Ley Mercantil Nacional⁶⁵–. No pueden ser pechadas con el ISAE, *so pena* de menoscabar la *potestad tributaria originaria* reconocida al Poder Público Municipal⁶⁶.

La apuntada potestad, faculta al municipio para percibir ingresos derivados del impuesto a las actividades *económicas*, entendidas como aquellas actividades conexas al ejercicio de la industria, comercio, servicios o de índole similar. Es decir, circunscritas por la naturaleza mercantil⁶⁷.

Los servicios de salud prestados por las sociedades mercantiles no están sujetos al ISAE y así, ha sido reconocido de manera pacífica y reiterada por el TSJ, no siendo necesario –por añadidura– tramitar licencias para explotar dichas actividades, ni presentar declaraciones del referido impuesto, por ante las administraciones tributarias municipales.

BIBLIOGRAFÍA

⁶⁵ ex art. 2 y 3 del Código de Comercio.

⁶⁶ ex 179, numeral 2. CRBV.

⁶⁷ Sentencia n° 274 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 29 de abril de 2014. (Caso: Julio César Díaz y otros, versus Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Servicios o de Índole Similar del Municipio Heres del Estado Bolívar).

Julio Díaz Valdéz

Arias Castillo, Tomás Aníbal. «La sentencia n° 1002/2004 y el derecho a la salud en Venezuela.» *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, (2007): 123-155.

Brewer-Carías, Allan Randolph. *Introducción General al Régimen Municipal. Ley Orgánica de Régimen Municipal 198*. Colección Textos Legislativos n° 10. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 1990.

Cappello Paredes, Taormina. *La Vigencia temporal de los criterios jurisprudenciales en materia tributaria*. Vol. Colección Monografías n° 12. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2019.

Código de Comercio. (Gaceta Oficial de Venezuela n° 475 (Extraordinario), 21 de diciembre de 1955).

Comisión Venezolana de Normas Industriales Ministerio de Fomento. 1987. «Clínicas, Policínicas, Instituciones u Hospitales Privados». Clasificación. Editado por FONDONORMA. Acceso el 22 de febrero de 2021. <http://www.sencamer.gob.ve/sencamer/normas/2339-87>. Edición en PDF.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (Gaceta oficial n° 5.908, Extraordinaria, Caracas 19 de febrero de 2009).

Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente. Código Orgánico Tributario. Caracas. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 6.507 (Extraordinario), 29 de enero de 2020).

Delgado Ocando, José; Enrique Pedro Haba M.; Levis Ignacio Zerpa; Alfredo Chirino; José Peña Solís; Moisés Troconis Villarreal; Pedro Luis Bracho G. y Jesús M. Casal H. *Curso de Capacitación sobre Razonamiento Judicial y Argumentación Jurídica*. Vol. Serie Eventos N° 3. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia, 2010.

Jarach, Dino. *El Hecho Imponible*. Tercera edición. Buenos Aires: AbeledoPerrot S.A., 2011.

Julio Díaz Valdéz

Ley de Reforma de la Ley de Ejercicio de la Medicina. Caracas. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 39.823., 19 de diciembre de 2011).

Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, n° 6.015, 28 de 12 de 2010).

Manrique-Abril, Fred G., Juan M. Ospina y Abel F. Martínez-Martín. «¿La Salud: Servicio Público o Derecho Fundamental?». *Salud Historia Sanidad_ Revista on line*, (2008): 3-6.

Moya Millán, Edgar José. *Derecho Tributario Municipal*. Caracas: Mobilibros, 2006.

Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industrias, Comercio, Servicio o de Índole Similar del Municipio Caroní. (Gaceta Municipal (Extraordinaria) n° 411/2018, 31 de agosto de 2018).

Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar del Municipio Angostura del Orinoco. (Gaceta Municipal Ordinaria n° 13, 10 de septiembre de 2020).

Ordenanza de Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industrias, Comercio, Servicio o de Índole Similar del Municipio Caroní del Estado Bolívar. (Gaceta Municipal n° 130/2020. Edición extraordinaria de fecha 9 de septiembre de 2020).

Fraga Pittaluga, Luis. «El Principio de Legalidad». Acceso el 29 de febrero de 2021. <http://fragapittaluga.com.ve/fraga/index.php/component/k2/item/8-el-principio-de-la-legalidad-tributaria>.

—. *Principios Constitucionales de la Tributación*. Vol. Colección Estudios Jurídicos n° 95. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana, 2012.

Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II*. Tercera edición. Vol. Tomo II Derecho Tributario. Bogotá: Temis S.A., 2017.

Julio Díaz Valdéz

Ramírez Torrado, María Lourdes. «La Reserva de ley en materia Sancionadora Administrativa colombiana». Acceso el 28 de febrero de 2021. <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/3192131.pdf>.

Romero-Muci, Humberto. «Los Derechos Humanos como condición de Validez de los Tributos». *Boletín de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales*, nº 157 (2018): 1213-1240.

Ruan Santos, Gabriel. «Medidas Tributarias Expropiatorias». Editado por Legislaciones Económicas. *Revista de Derecho Tributario*, nº 126 (2010).

Seoane, José Antonio. «La Relación Clínica en el siglo XXI: Cuestiones Médicas, Éticas y Jurídicas». *XVI Congreso «Derecho y Salud»*, Volumen 16, nº Extra 1 (2008): 79-86.

Blanco-Uribe Quintero, Alberto. «La No Gravabilidad de los Servicios Profesionales por el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas». Ponencia para las III Jornadas de Formación y Actualización en Materia Aduanera y Tributaria, en el Instituto de Estudios Superiores y Capacitación Académica C.A. (IESCA), noviembre de 2009.