
EL IMPUESTO SOBRE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD COMERCIAL

MUNICIPAL ADVERTISEMENT TAX

Valmy J. Díaz Ibarra(*)

Recibido: 15 de enero de 2019

Aprobado: 29 de enero de 2019

Página inicial: 29

Página final: 47

Resumen: El impuesto aplica sobre la promoción de bienes, servicios y sus vendedores, a través de medios exteriores y/o visibles al público en general. Los anunciantes son los contribuyentes del tributo y es posible nombrar agentes de percepción. El uso de los logos y nombres de un comercio, marca o producto, con el único objetivo de identificar el producto o su fabricante, no constituye publicidad comercial, siempre que no se invite al consumo de estos bienes.

Palabras clave: Impuesto. Publicidad Comercial. Anunciantes. Valla. Aviso. Exterior. Productos. Anaqueles.

Abstract: The tax is levied on advertisement of goods and services and their vendors, made outdoors or by means visible to the general public. Advertisers are the taxpayers, but third parties may be appointed as collection agents. The use of logos, trademarks or brands, with the sole purpose of identifying a product or its manufacturer is not deemed as taxable commercial advertisement.

Keywords: Tax. Commercial Advertisement. Billboard. Poster. Exterior. Products. Shelves.

Sumario: 1. Introducción. 2. El Hecho Imponible del IPPC. 3. Sujetos pasivos del IPPC. 4. Base imponible del IPPC. 5. Conclusiones. 6. Bibliografía.

(*) Abogado (UCAB). Especialista en Derecho Tributario (UCV). Profesor de Pre y Post Grado (UCAB). Miembro de la AVDT y de su Comité Procesal Tributario. Socio de Torres, Plaz & Araujo – Abogados.

1. Introducción

El Impuesto sobre Publicidad y Propaganda Comercial (“IPPC”) forma parte del catálogo impositivo en el ámbito municipal y forma parte del régimen tributario venezolano desde mediados del siglo pasado⁽¹⁾. En la actualidad se puede sostener que, conforme a lo dispuesto en los artículos 178, numeral 3 y 179, numeral 2 de la Constitución de 1999, el IPPC es parte de la potestad tributaria originaria de los municipios⁽²⁾, a diferencia de lo que ocurría bajo la Constitución de 1961. Ello fue confirmado por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia⁽³⁾.

A nivel legal, el IPPC se encuentra regulado por los artículos 202, 203 y 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (“LOPPM”), dentro del Título V (*De la Hacienda Pública Municipal*), Capítulo V (*De la Potestad Tributaria del Municipio*), Sección Tercera (*Ingresos Tributarios de los municipios*) y Subsección Octava (*Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial*)⁽⁴⁾. Lógicamente, al tratarse de un tributo municipal, las distintas Ordenanzas a través de la cual cada Municipio crea y regula efectivamente el IPPC aportan normas adicionales.

No se trata de una especie tributaria exclusiva de la realidad venezolana, ya que tributos similares existen en otros países de la región igualmente como exacciones locales. Así, por ejemplo, en Argentina existe la llamada Contribución por Publicidad Exterior, la cual grava la publicidad efectuada en la vía pública mediante anuncios o carteles. En el caso de Ecuador el asunto se regula desde la óptica del otorgamiento de un permiso o licencia para la instalación de avisos, cuya obtención causa el pago de un tributo, de manera que pareciera en este caso tratarse de una tasa más que un impuesto (similar situación se presenta en España).

En México encontramos el Impuesto sobre Anuncios Publicitarios, causado en cabeza de quienes coloquen u ordenen la instalación en bienes del dominio público o privado, de anun-

- (1) Al efecto señala Rangel: “No obstante la dificultad acusada, de precisar en qué momento comenzaron los Municipios a gravar la publicidad comercial, el “Informe sobre el sistema fiscal de Venezuela levantado por la Misión Shoup nos proporciona evidencia de que existía un impuesto sobre los asuntos comerciales que cobraba el Distrito Federal en 1958”. Ver RANGEL, Héctor. *Reseña Histórica del Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial*. En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. AVDT. Caracas. 2013, p. 751.
- (2) Bajo la Constitución de 1961, se consideró que el IPPC tenía su génesis en la potestad tributaria municipal derivada. *Vid.* RANGEL. *Ob. cit.* pp. 752-753.
- (3) *Vid.* Sentencia N° 1886, de fecha 2/9/2004, caso: J.B.S. Publicidad, C.A. (consultada en original): “La Constitución de 1961 en su artículo 31 no preveía dentro de los ingresos tributarios de los Municipios el impuesto sobre propaganda y publicidad comercial, siendo atribuido a éstos como parte de su potestad tributaria derivada mediante lo previsto en el artículo 113 ordinal 3º, de la Ley Orgánica de Régimen Municipal; no obstante, esta situación cambió a partir de la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en virtud de que este impuesto sobre propaganda y publicidad comercial se convirtió en una potestad originaria tributaria, pues ella se contempla expresamente, como ingresos de los Municipios en su numeral 2 del artículo 179”. En igual sentido se pronunció la Sala Política Administrativa de la antigua Corte Suprema de Justicia, reconociendo la potestad tributaria de los municipios en esta materia, pero dejando claramente establecido que la misma no debe amparar excesos que coarten las libertades económicas de los particulares. Sentencia de fecha 4/6/1996, caso: Publicidad Vepaco, C.A. (consultada en original).
- (4) Previamente el IPPC estaba contemplado en el artículo 113, ordinal 2º de la Ley Orgánica de Régimen Municipal de 1989.

cios publicitarios susceptibles de ser observados desde la vía pública o lugares de uso común, que anuncien o promuevan la venta de bienes o servicios. Ejemplos de impuestos similares se encuentran también en otras jurisdicciones fuera de Latinoamérica, como es el caso de India, Hungría y los Estados Unidos de América (en este último caso bajo la forma de un impuesto a las ventas recaudado por las empresas publicitarias).

Una revisión somera de los tributos similares al IPPC que existen en las jurisdicciones referidas, deja a la vista que nuestro IPPC comparte elementos similares dentro de su estructura. Como se detalla a lo largo de este trabajo, básicamente al igual que ocurre en el extranjero, el hecho generador de este impuesto es la publicidad puesta a la vista del público en general por personas naturales o jurídicas, realizada en el territorio de un municipio dado.

A pesar de la importancia que tiene el IPPC, vista su estrecha vinculación con el circuito económico de los sujetos que hacen vida en el país, su recaudación es considerablemente baja como lo denota una pequeña muestra compuesta por tres municipios del área metropolitana de Caracas. En efecto, para el ejercicio fiscal 2016 el IPPC representaba el 0,62% de los ingresos ordinarios por impuestos que fueron presupuestados por el Municipio Baruta del Estado Miranda⁽⁵⁾ y un 0,23% en el caso del Municipio Chacao⁽⁶⁾. En términos similares, para el ejercicio 2015 este tributo representaba el 1,63% de los ingresos ordinarios por impuestos indirectos incluidos en el presupuesto del Municipio Sucre del Estado Miranda⁽⁷⁾.

No obstante que en los ejemplos referidos el Impuesto sobre Actividades Económicas (“ISAE”) domina más del 95% de la recaudación, dejando al IPPC solo una pequeña parte del presupuesto de ingresos ordinarios por impuestos, resulta que dentro de ese pequeño saldo que resta y corresponde a los demás impuestos distintos al ISAE, el IPPC suele ser el de mayor recaudación. Dicho de otro modo, si extrapolamos a nivel nacional la realidad observada en los tres municipios referidos, pudiera resultar que a pesar de la enorme diferencia que existe entre el aporte recaudatorio del ISAE y el IPPC, este último puede ser considerado como el segundo impuesto más importante en materia municipal en términos de recaudación, por lo cual su estudio resulta ineludible.

(5) *Vid.* Ordenanza de Presupuesto Anual de Ingresos y Gastos para el Ejercicio Fiscal 2016 del Municipio Baruta del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal N° 490-12/2015 del 15/12/2015. Allí se observa que de un total de Bs. 6.003.547.685,00 estimado por recibir por concepto de impuestos indirectos, el Impuesto sobre Publicidad y Propaganda Comercial tiene un monto de Bs. 37.243.982,00.

(6) *Vid.* Ordenanza de Presupuesto de Ingresos y Gastos para el Ejercicio Económico Financiero Año 2016 del Municipio Chacao del Estado Miranda, publicada en la Gaceta Municipal N° 8414 Extraordinario del 16/12/2015. Allí se observa que de un total de Bs. 11.056.283.836,00 estimado por recibir por concepto de impuestos indirectos, el Impuesto sobre Publicidad y Propaganda Comercial tiene un monto de Bs. 25.729.607,00.

(7) Según la Ordenanza de Presupuesto Anual de Ingresos y Gastos para el Ejercicio Económico Financiero 2015 del Municipio Sucre del Estado Miranda, el Impuesto sobre Publicidad y Propaganda Comercial tiene un monto de Bs. 53.690.912 dentro del total de Bs. 3.278.130.459 estimado por recibir por concepto de impuestos indirectos para el año 2015. Consultado en <http://alcaldiamunicipiosucre.gob.ve/docs/ordenanzas/2015/presupuesto/ordenanzapresupuesto2015.pdf>

2. El Hecho Imponible del IPPC

Cualquier análisis en materia de impuestos municipales debe partir, hoy en día, del texto de la LOPPM. Ello así, visto que se trata de una Ley con fines de armonización tributaria, dictada en ejecución del mandato contenido en la Constitución de 1999. Adicionalmente, de conformidad con su Disposición Derogatoria Única, la LOPPM resulta de aplicación preferente al texto de las Ordenanzas Municipales, en caso que aquellas contengan disposiciones que colidan con el texto de la Ley.

De acuerdo con el artículo 202 de la LOPPM, el IPPC “*grava todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo, dentro de la respectiva jurisdicción municipal*”. El artículo 203 de la LOPPM complementa el hecho generador descrito, señalando que a los efectos del IPPC “*se entiende por propaganda comercial o publicidad todo aviso, anuncio o imagen dirigido a llamar la atención del público hacia un producto, persona o actividad específica, con fines comerciales*”.

Visto lo anterior, resulta razonable concluir que este impuesto está dirigido a las actividades que tienen como finalidad realizar promoción de bienes, servicios y sus vendedores y prestadores, a través de medios exteriores y/o visibles al público en general. De hecho, el diseño del tributo confirma esa concepción, visto que el artículo 204 de la LOPPM determina que el sujeto pasivo del tributo es el anunciante (beneficiario de la actividad publicitaria) pero que es posible nombrar a las empresas de publicidad como agentes de percepción.

Conforme a estas normas, entonces, los elementos fundamentales del IPPC son los siguientes: (a) la existencia de un aviso, anuncio o imagen; (b) que el aviso: (b.1) se encuentre exhibido, proyectado o instalado dentro del territorio de un municipio, sea en bienes inmuebles del dominio municipal o privados; o (b.2) sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo dentro del municipio (vinculación territorial); (c) que el aviso con vinculación territorial sea visible por el público (“exterioridad”); y (d) que el aviso esté dirigido a llamar la atención del público hacia un producto, persona o actividad específica, con fines comerciales (carácter comercial).

En síntesis, el hecho imponible del IPPC se verifica cuando estamos ante un aviso que tenga vinculación territorial con un municipio, el cual posea rasgos de exterioridad y persiga una finalidad comercial. En este sentido, vale la pena destacar que para NUÑEZ, no toda publicidad o propaganda debe ser gravable con el IPPC, sino aquella con fines comerciales que se relacione con las competencias de un municipio relativas al ornato público y la prevención de la contaminación visual⁽⁸⁾.

La doctrina, en todo caso, coincide en que el hecho generador del IPPC gira en torno a ese binomio que representan el desarrollo de una labor publicitaria, por una parte, y el carácter

(8) NUÑEZ, Roberta. *Hecho Imponible del Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial*. En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. AVDT. Caracas. 2013, p. 763.

comercial, por otro⁽⁹⁾. Ello, claro está, siempre que se desarrolle dentro del territorio de una municipalidad. Conforme a lo indicado, el IPPC no se causa en los casos de avisos que contienen campañas de concientización ciudadana, de prevención de enfermedades o el uso de sustancias prohibidas o de promoción política, incluso si contienen el logo y nombre de comerciantes, dado que en esos casos no se persigue un fin mercantil.

Ahora bien, sobre el alcance de la noción de actividad de publicidad comercial a fines tributarios, decisiones judiciales han destacado que su finalidad es “*atraer la atención del público, para informarlo de un producto, un servicio o una acción con el objetivo de convencer a una persona que adquiera o utilice algo*”⁽¹⁰⁾ y que está representada por “*todo anuncio difundido por cualquier medio por empresas mercantiles tendiente a de cualquier forma atraer a los consumidores o usuarios*”⁽¹¹⁾.

A pesar de que, en principio, la definición del hecho generador del IPPC es bastante clara en los artículos 202 y 203 de la LOPPM y en las decisiones referidas, la misma plantea dudas vista su amplitud. En esta materia, suelen ser frecuentes interrogantes como las siguientes: ¿La mera identificación de un comerciante o de una marca califica como publicidad comercial? ¿Puede generarse el IPPC en lugares cerrados? ¿Cuál es el alcance del concepto de aviso publicitario?

De seguidas analizamos estos cuestionamientos, lo cual nos permitirá revisar con mayor profundidad los elementos fundamentales del hecho generados del IPPC.

(i) ¿La mera identificación de un comerciante o de una marca califica como publicidad comercial?

El ejemplo típico e ineludible de publicidad comercial es el rotulo o marquesina que tienen muchos locales comerciales en su fachada, en el cual se colocan los nombres, signos distintivos, logos y datos de contacto del comercio que allí opera. En este caso se puede aceptar el carácter publicitario que tiene el aviso, toda vez que al estar colocado en un espacio exterior puede, ciertamente, tener la vocación de atraer al público para que consuma los bienes o servicios que se ofrecen en o desde ese local.

Ahora bien, en nuestra opinión el carácter publicitario de ese tipo de avisos de identificación (que normalmente no incluyen invitaciones a los consumidores, sino que simplemente incluyen los datos e imágenes que distinguen a un comerciante), deviene en una buena medida de su ubicación exterior. Por esta razón, consideramos que la mera identificación de un comerciante o prestador de servicios, no hecha con rasgos de exterioridad o simplemente incluida en

(9) Ver, entre otros: EVANS MARQUEZ, Ronald. *Introducción al régimen impositivo municipal venezolano*. McGraw-Hill. Caracas. 1998; y PALACIOS, Leonardo. *Propaganda Comercial y Espectáculos Públicos*. En Tributación Municipal en Venezuela. II. Prohombre P.H. Editorial, C.A. Caracas. 1998.

(10) Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N° 1092, 13/7/2011, caso: Corporación Industrial Class Light C.A. (consultada en original).

(11) Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, 26/02/2007, caso: Hermann 93 Restaurant, C.A. (consultada en original).

los propios bienes producidos o comercializados no debe calificar como actividad publicitaria sujeta al IPPC.

Sobre este particular vale la pena mencionar una consulta evacuada por la Administración Tributaria Nacional, que si bien no trata directamente el punto en cuestión, creemos útil para lograr una interpretación razonable del mismo. En este caso el asunto consultado era la necesidad de incluir el número de inscripción en el Registro (Único) de Información Fiscal en los casos de uniformes y carnets, vista la obligación que imponen las normas de en materia de Impuesto sobre la Renta de incluir dicho número en los casos de publicidad impresa. Al respecto el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) declaró lo siguiente:

“Visto lo anterior, esta Gerencia General, considera que las vallas, los carteles, la propaganda en medios de comunicación impresos, y en general en cualesquiera otro instrumento donde se estampe un sello u otra cosa en papel, tela o masa por medio de la presión, con el fin de divulgar noticias o anuncios de carácter comercial para atraer a posibles compradores, espectadores o usuarios, a la luz de lo dispuesto en el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, encuadran dentro de lo que son los avisos impresos de publicidad, por lo que la consultante contribuyente está en el deber de estampar el Registro de Información Fiscal N° (...) en todos los productos de consumo masivo, así como en los encartes, trípticos, afiches, bolsas plásticas, fachadas del local, vitrinas, etiquetas, empaques, marcas y en general en los avisos internos que contengan alguna propaganda impresa, alusiva a la denominación mercantil; ello con el fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 190 del Reglamento bajo estudio y literal c, numeral 1 del artículo 145 del Código Orgánico Tributario y por ende facilitar a la Administración Tributaria el llevar a cabo una correcta política de control fiscal.

Se exceptúa incluir dentro de los avisos impresos de publicidad a la vestimenta que sirve de “uniformes” a los trabajadores de la consultante, así como al carnet de identificación, precisamente por constituir la indumentaria y la credencial a que se ha hecho referencia, la identidad corporativa de cualquier empresa, es decir, sirve de imagen y desarrollo estratégico, uniformidad y protección laboral, representando un signo de identificación institucional, el cual en todo caso no pretende vender o comercializar un producto, por lo que no debe reputarse como un medio publicitario. Razones expuestas que permiten concluir que dicha vestimenta sea que exhiba una marca o nombre comercial propia o bien de terceros, no está contemplada en los supuestos que hacen exigibles la exhibición del Registro de Información Fiscal”⁽¹²⁾.

En criterio de la Administración Tributaria Nacional, la mera identificación de una compañía a través de su nombre y logo no constituye una actividad publicitaria. Si bien estas afirmaciones

(12) Consulta de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT sobre eexclusión de la vestimenta (uniformes) y carnet de identificación de los avisos impresos de publicidad N° 29399, de fecha 6/6/2006 (ratifica la Consulta N° 25987, de fecha 1/6/2006)

refieren exclusivamente al caso de los carnets y uniformes, creemos que la conclusión se puede extender a cualquier actividad en la que el único objetivo sea identificar a la empresa.

Visto lo anterior, consideramos que incluir los logos y nombres de un comercio, marca o producto en uniformes, papelería, carnets, tarjetas de presentación y otros materiales similares no constituye publicidad comercial. Ello en definitiva es una situación similar a la que se presenta cuando se incluyen los logos, nombres y marcas de un producto en sus empaques o envases, ya que el objetivo en estos casos es identificar al producto y su fabricante, más que invitar a su consumo.

(ii) ¿Puede generarse el IPPC en lugares cerrados? ¿Existe actividad publicitaria por la mera exhibición de productos en anaqueles o dentro de los establecimientos en los cuales se venden? ¿Los exhibidores que tengan los nombres y logos del productor constituyen medios publicitarios?

El elemento de exterioridad parece consustancial al IPPC, dado que la notoriedad que aparea la actividad publicitaria se obtiene, en mayor medida, por el uso de medios como vallas, carteles, pancartas, letreros, marquesinas, etc., ubicados en espacios exteriores. Tal situación, entonces, nos llevaría a descartar como actividades de publicidad, aquellas que se llevan a cabo dentro de los establecimientos comerciales, puesto que pareciera que el impuesto únicamente debe recaer sobre medios instalados en exteriores.

No obstante lo anterior, lo cierto es que la exigencia del artículo 202 de la LOPPM, conforme a la cual los avisos publicitarios deben ser “*visibles por el público*”⁽¹³⁾ matiza la condición de que el medio sea exterior y pudiera abrir la puerta para que se consideren sujetos al impuesto medios publicitarios ubicados en áreas internas. Tal sería el caso, por ejemplo, de una valla publicitaria pequeña instalada dentro de un local comercial, pero visible desde la calle a través de una vidriera. Sin perjuicio de lo expuesto, estimamos que del texto de la LOPPM y la naturaleza de este tributo se desprenden dos requisitos, concurrentes, para considerar que ha nacido el hecho imponible: una actividad publicitaria y que se lleve a cabo a través de un medio publicitario.

Sobre este punto vale la pena revisar la sentencia N° 1724 del Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario, dictada en fecha 15/06/2010, caso: Inversiones H.G.H. C.A. (consultada en original). En este fallo se revisó si es posible calificar como publicidad sujeta al IPPC, la instalación de avisos dentro de un local comercial, concluyendo que sí es posible⁽¹⁴⁾.

(13) Artículo 202 LOPPM: “El impuesto sobre propaganda y publicidad comercial grava todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada **siempre que sean visibles por el público**, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo, dentro de la respectiva jurisdicción municipal” (Subrayado y destacado nuestros).

(14) El fallo señaló lo siguiente: “*De la revisión de las actas que conforman el presente expediente, se observa que la Administración Tributaria Municipal con fundamento en lo establecido en el artículo 103 de la Ordenanza Sobre Publicidad Comercial, decidió aperturar un procedimiento Administrativo en contra de la contribuyente de autos al considerar el Ente Administrativo que ésta había instalado sin la previa obtención*”

De esta decisión se pueden extraer algunas conclusiones importantes. El tribunal acepta como válido que el impuesto se causa por el uso de medios publicitarios dentro de locales comerciales, aunque debe hacerse la salvedad que la Ordenanza aplicable al caso concreto así lo disponía. De igual forma el Tribunal considera que el contribuyente “*si ejerció publicidad comercial*” por haber tenido instalados “*avisos publicitarios*” en el exterior e interior de su local.

Ahora bien, al revisar qué tipos de medios se usaron en este caso concreto, observamos que se trata de avisos y carteles. De esta forma, conforme al criterio sostenido en este fallo se entendería como actividad publicitaria aquella que se lleva a cabo usando medios que constituyen artefactos con exclusivo fin de exhibir imágenes con fines comerciales, tales como vallas, carteles, pancartas, afiches, volantes, pantallas, etc., aun en espacios interiores.

En otro fallo de este mismo Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario se estudió nuevamente el punto de la instalación de avisos en espacios interiores. En esa decisión el Tribunal no declaró improcedente la pretensión de aplicar el impuesto a los avisos que tenía el contribuyente dentro de su local, sino que considera inconsistente la posición de la Alcaldía recurrida al declarar exenta la publicidad exterior y sujeta la interior, siendo que versaba sobre los mismos productos. De esta forma, es razonable estimar que el Tribunal quizás hubiera afirmado la procedencia del impuesto sobre los avisos internos, si acaso el Municipio no hubiera considerado exenta la publicidad exterior que era de la misma índole y sobre los mismos productos⁽¹⁵⁾.

del permiso correspondiente los siguientes avisos (...) De las actas in cometo se observa que la contribuyente en la oportunidad de haber sido objeto de la Fiscalización de determinación Tributaria no aportó a los funcionarios actuantes permiso alguno a los fines de demostrar el cumplimiento de las disposiciones que rigen la “Ordenanza Sobre Publicidad Comercial No. 004-94, de Reforma Parcial de la Ordenanza Sobre Publicidad Comercial publicada en la Gaceta Municipal del Municipio Chacao, No. extraordinario 3054 mes de Junio AÑO MM” Se observa igualmente como de los subrayados nuestros que la lista de los avisos publicitarios encontrados en el local comercial al momento de efectuarse la Fiscalización, la contribuyente tenía colocados avisos publicitarios no solamente en el interior del establecimiento comercial, sino que vemos que fueron colocados avisos publicitarios en las “Fachadas”, así: “FACHADA PARTE SUPERIOR DEL ESTABLECIMIENTO COMERCIAL”, en los pasillos, así: “PASILLO AL LADO DE LA PUERTA”, lo que desvirtúa lo sostenido por la contribuyente referido a que los avisos publicitarios estaban colocados solo dentro del local comercial. Vemos que la misma Ordenanza Municipal sobre mencionada prevé en el artículo 69 la posibilidad de ser sancionado aun cuando la publicidad se encuentre dentro del Establecimiento Comercial (...) En consecuencia no habiéndose desvirtuado lo sustentado tanto en las Actas Fiscales como en los demás actos administrativos, ha quedado comprobado que la contribuyente si ejerció publicidad comercial sin habersele otorgado el permiso correspondiente, lo que enmarcó la conducta de la contribuyente en lo establecido en el mencionado artículo 12 de la Ordenanza respectiva, al hacer pública publicidad comercial sin haber obtenido el respectivo permiso y haber cancelado el impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria Municipal, por lo que se desestima la denuncia formulada por la recurrente referida a la existencia del Vicio de Falso Supuesto. Y ASI SE DECLARA”

- (15) Sentencia Nº 1731, de fecha 12/07/2010, caso: Representaciones Vitamin GNC, C.A. (consultada en original): “El impuesto sobre propaganda y publicidad comercial grava todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública o se traslade mediante vehículo, dentro de la respectiva jurisdicción municipal, en tal sentido en el caso de autos se evidencia de los actos administrativos que la multa impuesta a la contribuyente se

En otra decisión el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, de fecha 26/02/2007, caso: Hermann 93 Restaurant, C.A. se dejó sentado lo siguiente:

“... según Resolución Nº 31 de la misma fecha, le notificó a la contribuyente (...) la apertura de un procedimiento administrativo, por haber instalado sin la previa obtención del permiso correspondiente, tres (03) pendones, tipo tela, sin luz de una cara (...) Instalados en la parte superior de la entrada principal, así como en la parte interna del establecimiento...”

Ahora bien, sostiene la contribuyente en su escrito recursivo que, la Instalación de los pendones no constituye publicidad comercial en los términos de la Ordenanza, sin embargo, este órgano jurisdiccional considera necesario hacer las siguientes determinaciones:

Instalar, significa situar, poner, localizar, colocar algo en su lugar debido. El Capítulo IV de la citada Ordenanza establecía los diversos medios publicitarios a través de los cuales se podía difundir la publicidad comercial, y específicamente en la Sección III se refería a la publicidad en carteles y otros anuncios.

El objeto de la Ordenanza sobre Publicidad y Propaganda Comercial lo consagraba el artículo 1ro. de la misma, que a la letra señalaba: “La presente Ordenanza

produjo por tener instalados cuatro (4) avisos en el interior del local comercial y no poseer el permiso correspondiente. Ahora bien, los cuatro avisos en referencia eran alusivos a los productos NATURAL REMEDIES y GNC LIVE WELL, colocados en el interior del establecimiento comercial, ocurriendo que en fechas 9 y 10 de septiembre del mismo año (es decir 5 días antes de emitir la Resolución recurrida) la Administración Tributaria había expedido permisos para instalación de los avisos referidos a “Vitamina C”, “Multivitamina”, “NATURAL REMEDIES”, “Vitamina E y Aminoácido”, “Vitamina B”, “Suplement”, “Kids y Teem”, “Optibolic Energy”, “E.A.S. Experimental and Aplie Sciencies”, “Herbal Plus 1”, “Herbal Plus 2”, “Herbal Plus 3”, “Herbal Plus 4”, “Natural remedies”, “Challenge”, “Preventiv Nutrition”, “GNC LIVE WELL”, etc. (Negrillas y Subrayados del Tribunal). Se evidencia de esta lista de permisos, con los destacados en negrillas y subrayados por el Tribunal, que la Administración Tributaria había emitido ya los permisos correspondientes en materia de Publicidad Comercial para los productos “NATURAL REMEDIES” Y “GNC LIVE WELL” sobre los cuales se basó la imposición de la multa.

(...)

A juicio de esta Sentenciadora, se evidencia que efectivamente la Administración Tributaria en su proceder tanto en la oportunidad de aperturar el procedimiento administrativo como para dictar los Actos Administrativos recurridos en el presente juicio no actuó apegado a un criterio uniforme en cuanto a los permisos de publicidad expedidos a la contribuyente, pues por una lado se evidencia la Municipalidad había notificado a la contribuyente el 1ro. de marzo de 1999 (es decir 3 meses antes de efectuar la inspección) que se encontraba exenta del pago de impuesto sobre Publicidad Comercial, de conformidad con el artículo 88 ordinal 6º de la Ordenanza Sobre Publicidad Comercial” sobre la publicidad colocada mediante un aviso localizado en la “fachada” del establecimiento comercial en referencia con el texto “GNC GENERAL NUTRITION CENTER”, es decir le declara exento de pago de tributos por una publicidad que se encontraba colocada en la fachada del local comercial, y por otro lado le impone multas por la publicidad de avisos de productos de la misma línea comercial que se encontraban en el interior del local, sin expresar en los actos administrativos ningún tipo de criterio valorativo que determine sobre cuál criterio en un caso declara la exención de una publicidad puesta en la fachada y en otro caso declara multa sobre publicidad referida a artículos en venta en el interior de local”.

tiene por objeto regular la publicidad comercial que sea editada, instalada, transmitida, exhibida o distribuida en el Municipio Chacao”.

Siendo así, la propia Ordenanza establecía por una parte, los medios a través de los cuales se podía hacer publicidad comercial dentro de los límites de competencia del Municipio Chacao, que cabe destacar, eran los previstos en el Capítulo IV de la misma Ordenanza, y por la otra, los mecanismos a usar para poder difundir tales medios, vale decir, los consagrados en el artículo 1ro. del referido texto legal, referidos a editar, instalar, exhibir la publicidad de que se trate.

Como corolario de lo precedentemente expuesto, el mecanismo idóneo para hacer publicidad o propaganda a través de un anuncio o cartel, no era otro que la instalación del anuncio o cartel; en consecuencia, considera quien suscribe que la instalación de unos pendones constituye publicidad comercial, tal y como lo apreció la Administración Tributaria Municipal. Así se decide”.

En esta decisión el Tribunal no se detuvo a considerar el elemento de exterioridad, sino que se basó exclusivamente en la existencia de un medio publicitario para determinar la verificación del IPPC. De esta forma, la decisión asumió que la existencia de la publicidad comercial puede verificarse en espacios interiores.

Con mucho respeto disentimos de la posición sentada en estos fallos judiciales, toda vez que los espacios interiores de aquellos establecimientos en los que se comercializan bienes o servicios carecen del carácter de exterioridad requerido como elemento fundamental del hecho generador del IPPC. En este sentido consideramos que abona la propia redacción del artículo 202 de la LOPPM, el cual luego de requerir que los avisos sean “visibles por el público” aclara que en el caso de material publicitario impreso es necesario que el mismo sea repartido “*en la vía pública*”, mientras que para medios móviles los mismos deben trasladarse dentro de la “*jurisdicción municipal*”, en clara alusión a medios exteriores, ya que lógicamente ese traslado ocurre por vías públicas.

Adicionalmente, puede considerarse que el referido artículo 202 de la LOPPM únicamente hace referencia a publicidad en espacios interiores cuando se trata de publicidad “*proyectada*” en “*inmuebles de propiedad privada*”, si acaso entendemos que esa proyección refiere a la exhibición en salas u otros espacios interiores. Pero si acaso, por el contrario, entendiéramos la frase “*proyectada*” en “*inmuebles de propiedad privada*” como la acción de reflejar las imágenes en dichos inmuebles, es decir, que en lugar de fijar un aviso o valla como material impreso, se usara un medio audiovisual que proyecta la imagen sobre la fachada exterior de un inmueble privado, entonces también deberíamos negar la posibilidad de que exista publicidad gravable con el IPPC si la misma se realiza en espacios interiores.

A estos efectos, en nuestra opinión es irrelevante que el medio de promoción esté ubicado en el espacio interior de un local abierto al público. El legislador nacional (con vocación armonizadora no olvidemos) alude en todo momento al carácter exterior de la publicidad sujeta al IPPC, por lo cual consideramos que bajo ninguna circunstancia debe admitirse que el hecho generador de este impuesto puede verificarse en espacios interiores.

En lo que respecta a la exhibición de productos dentro de un local comercial, es decir, a su colocación en anaqueles o en exhibidores, el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central declaró en su sentencia N° 0696, de fecha 20/10/2009, caso: C.A. Goodyear de Venezuela lo siguiente:

“La solución a esta controversia se limita a determinar si el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) de la Alcaldía del Municipio Maracaibo del estado Zulia puede gravar con el impuesto de propaganda a GOODYEAR, por la utilización de este nombre en los establecimientos que venden o distribuyen sus productos.

(...)

En primer lugar, observa el Juez que el SAMAT narra los hechos en forma general y pretende cobrar impuestos sobre la supuesta propaganda que dentro de los locales o establecimientos que venden, distribuyen y dan servicios a productos comprados previamente a GOODYEAR, pero por contribuyentes independientes de esta empresa.

La falta de cualidad de GOODYEAR como consecuencia de la ausencia de vinculación entre los anuncios de identificación que los establecimientos tienen de venta de productos de este fabricante se evidencia de conformidad con el artículo 8 de la Ordenanza sobre Propaganda y Publicidad Comercial del Municipio Maracaibo que define lo que son anuncios de actividades económicas, promocionales y de identificación relacionados directamente con la dirección de la empresa que supuestamente hace efectiva la propaganda, lo cual desvincula a GOODYEAR con los establecimientos que venden productos de este fabricante. El Juez estima que no hay otra vinculación entre los establecimientos que venden productos GOODYEAR que no sea la de cliente independiente del fabricante y que sus anuncios en su local son de su exclusiva responsabilidad. Quien promociona el producto es el establecimiento en forma individual y no el fabricante. Son actividades económicas no realizadas por la recurrente y no está demostrado en el expediente que sea de otra manera. Tampoco el SAMAT remitió al tribunal el expediente administrativo solicitado por el Tribunal en la notificación que cursa en el folio 58 del expediente ni ejerció ninguna de las actuaciones a que tenía derecho en el transcurso del proceso. Esta pretensión de la Alcaldía de Maracaibo supondría que la simple exposición o anuncio interno de los productos vendidos a los distribuidores o detallistas, donde aparezcan los nombres de los mismos, serían una responsabilidad de los fabricantes y no del establecimiento que los expende y promociona lo cual ocasionaría un caso comercial y de responsabilidades ante el Municipio ajenos a su propia actividad: cada establecimiento es responsable de la propaganda que puede hacer en su establecimiento y no el fabricante y no encuentra el Juez ninguna normativa que permita al Municipio Maracaibo cobrar impuestos en estas condiciones.

Por todos los motivos expuestos, este Tribunal declara con lugar el recurso contencioso tributario de nulidad interpuesto por la C. A. GOODYEAR DE VENEZUELA. Así se decide”.

En este caso el tribunal concluye, acertadamente en nuestro criterio, que la mera exhibición de los bienes dentro del establecimiento del comerciante que los distribuye no comporta una actividad publicitaria. Tal conclusión resulta absolutamente lógica, toda vez que los nombres, marcas, logos y signos distintivos que se colocan en los envases y empaques de los productos no persiguen objetivos publicitarios, sino simplemente identificar y distinguir dichos productos. Al colocar los productos en los anaqueles o incluso exhibidores, realmente no se está haciendo invitación alguna para su compra sino poniéndolos a disposición de los consumidores para que los tomen.

Ciertamente, en nuestra opinión los productos colocados en un anaquel o exhibidos dentro de un local comercial para su venta, no califican como un medio publicitario. Ello incluso puede ser sostenido cuando los productos son colocados en exhibidores, es decir, en estructuras autónomas con los nombres, colores y logos del producto o del fabricante, que sin formar parte de los anaqueles del comerciante, sirven para poner la mercancía a la vista y alcance de los compradores.

Para que se verifique el hecho imponible del IPPC es necesario que se desarrolle una actividad publicitaria a través de un “medio publicitario”, entendiendo como tal aquellos objetos cuya única finalidad sea la de permitir promocionar bienes y servicios. De allí que cuando el artículo 202 de la LOPPM señala que es publicidad comercial cualquier “**aviso, anuncio o imagen**”, se debe entender razonablemente que se trata de anuncios o imágenes exhibidas a través de, o que constituyan, artefactos como vallas, carteles, pancartas, afiches, volantes, pantallas, etc. Los exhibidores no encajan dentro de esta noción,

Sobre este particular se pronunció el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central en su sentencia N° 0124, de fecha 6/6/2005, caso: Representaciones Maldonado, C.A. En este proceso la controversia giraba en torno a determinar si una nevera en la que se almacenan bebidas para su venta representa un medio de publicidad comercial sujeto al impuesto. El Tribunal señaló lo siguiente:

“Según la narrativa expuesta, luego de analizar los argumentos de las partes, y apreciados y valorados los documentos que cursan en autos, con todo el valor que de los mismos se desprende, este tribunal, previa las consideraciones que se exponen a continuación, pasa a decidir en los siguientes términos:

En el presente caso la controversia se limita a decidir en primer término, si la empresa Representaciones Maldonado S.A., tiene en el interior de su local un exhibidor o si por el contrario posee una nevera con características de enfriador y en consecuencia determinar si la recurrente se convierte o no en un contribuyente del Impuesto de Publicidad Comercial; a tal efecto los artículos 29 y 60 de la Ordenanza sobre Publicidad Comercial e Industrial Municipal de Valencia Estado Carabobo, el cual textualmente expresa:

Artículo 29. A los fines de esta ordenanza es contribuyente toda persona natural o jurídica que realice o instale, exhiba o pague la publicidad por su cuenta o por cuenta de terceros, estos serán solidariamente responsables ante el Municipio del pago de los impuestos y las sanciones a que se refiere esta Ordenanza.

Artículo 60. La publicidad comercial que se encuentra ubicada en el interior de los locales comerciales, industriales o empresas ya sean avisos, carteles banderas, banderolas, banderines, habladores, afiches volantes, folletos, cupones, exhibidores o resaltadores, así como cualquier otro medio de publicidad que indiquen remates, ofertas de productos, liquidaciones, promociones, rebajas cancelaran la cantidad de sesenta y dos mil cien bolívares (Bs. 62.100,00) al año. Entendiéndose como interior el área que conforma el espacio cerrado y techado donde se encuentra ubicado el local comercial, industrial o empresa. (Subrayado por del Juez)

... (omissis)...

Al respecto, alegó la recurrente en su recurso contencioso y también en el recurso de reconsideración "... que la presentación de las bebidas en exhibidores atractivos ubicados dentro de los establecimientos comerciales no constituyen la realización de ninguna actividad publicitaria, ya que los Comerciantes titulares de los mismos se encuentran habitados para organizar su establecimiento como a bien tengan cuando se les expidió su patente de Industria y Comercio..."

La recurrente reconoce que "... El hecho de que la nevera conocida como Vis-a-cooler sea un exhibidor, esa circunstancia no la convierte en un medio publicitario como falsamente pretende hacerlo ver la Resolución del Alcalde recurrida, ya que entre muchas otras razones, dicha nevera lo que exhibe son bebidas refrescantes y no publicidad comercial ..." (Subrayado del juez)

La contribuyente alega en el presente caso no se estaba en presencia de una actividad publicitaria en los términos establecidos en el artículo supra transcrito, por lo que no había lugar a la aplicación de esta norma en la que se fundamentan los actos que estaban recurridos en vía de reconsideración.

Considera el juez necesario definir lo que significa según el diccionario de derecho usual la palabra exhibidor la cual proviene del verbo exhibir, que significa mostrar, bien sea cosas o cualquier otro tipo de objeto comestible o no; manifestar, exponer, exteriorización, presentación, ostentación. Ahora bien la nevera es un artefacto que tiene por objeto enfriar, refrigerar, congelar, siendo que este posee características distintas a la del exhibidor.

Por otra parte en lo que se refiere al artículo 60 de la Ordenanza expresa la contribuyente que el contenido de la norma no define a las neveras como susceptibles de ser encuadradas en el supuesto allí definido.

(...)

De acuerdo con la redacción del artículo 60 califican como medios publicitarios que se encuentren ubicados en el interior de los locales comerciales, o dentro de las industrias o empresas, los avisos, carteles u otros, haciendo referencia a exhibidores o resaltadores que indiquen remates, ofertas de productos, liquidaciones, promociones, rebajas indicando que deberán cancelar el impuesto de publicidad. Esta enumeración del artículo in comento permite al juez interpretar que la contribuyente no posee un exhibidor para los fines indicados en la norma, por cuanto la nevera denominada Vis-a-cooler indicada por la administración tributaria tiene como objeto enfriar productos bien sea de una marca u otra.

Por otra parte el artículo 29 de la ordenanza establece que los contribuyentes toda persona natural o jurídica que realice o instale, exhiba o pague la publicidad por su cuenta o por cuenta de terceros, estos serán solidariamente responsables del pago de los impuestos. De acuerdo con la redacción del artículo in comento como se ha expresado anteriormente el uso de la conjunción disyuntiva “o” indica que la norma abarca tanto a uno como a otros; es obvio que la contribuyente no ha instalado la nevera ni ha pagado la publicidad por su cuenta o por cuenta de un tercero por lo que no se configura el supuesto de hecho establecido en la norma. Así se decide.

Ahora bien, no escapa a la observación del juez, que objetivamente, en el supuesto de hecho que los contribuyentes que realizan actividades comerciales posean dentro o en el interior de sus negocios, locales comerciales, empresas neveras o cualquier otro artefacto eléctrico de una marca u otra tales como General Electric, Mabe, LG, etc., no sería lógico pensar que deberían pagar el impuesto de publicidad por todos y cada uno de los artefactos de diferentes marcas que mantengan en su establecimiento.

(...)

Observa el juez que las pretensiones de la administración tributaria de gravar con el impuesto de propaganda comercial las identificaciones o logotipos de las diferentes marcas de los bienes muebles que utilizan en su establecimiento, ya sean propios o de terceros, implicaría el absurdo de gravar el resto de las neveras del establecimiento en cuyo frente los fabricantes acostumbra colocar el nombre de su empresa, teléfono, dirección y otros. Entiende el juez que el espíritu del artículo 60 de la Ordenanza sobre Publicidad Comercial e Industrial Municipal de Valencia del Estado Carabobo, cuando determina gravar la publicidad comercial que se encuentra ubicada en el interior de los locales comerciales, industriales o empresas ya sean avisos, carteles, banderas, banderolas, banderines, habladores, afiches volantes, folletos, cupones, exhibidores o resaltadores, no incluye neveras, en cuyo interior se conservan fríos los productos, pues aparte de ser un mueble indispensable de almacenaje del producto, habría que gravar todos los artefactos de este tipo por el sólo hecho que contengan en el exterior el nombre de los productos almacenados, inclusive si el nombre del producto abarca todo

el exterior de la nevera, pues nada dice sobre el particular la ordenanza, en todo caso debería ser gravado el fabricante, propietario o distribuidor de tales artefactos para poder distribuirlos por todo el país y no considera el juez que una nevera equivale a un exhibidor por el sólo hecho que su puerta sea transparente y se vean los artículos en su interior, por el contrario sería suficiente que la puerta no fuese transparente y no se viesen los productos en el interior para que no se tratase de un exhibidor.

Por todo lo anteriormente expuesto, es forzoso para el juez declarar con lugar el recurso contencioso tributario de nulidad interpuesto por la contribuyente. Así se decide”.

En primer lugar el fallo resalta que la Ordenanza del municipio recurrido expresamente incluye a los exhibidores como parte de los medios de publicidad comercial. De hecho, el Tribunal plantea que la controversia está en discernir si el recurrente tenía un “exhibidor” o “una nevera”, entendiendo que en el primer supuesto sí estaría sujeta al impuesto y en el segundo no.

El recurrente en este caso negó en sus alegatos el carácter de medio publicitario de la nevera, ya que su objetivo no es hacer publicidad sino exhibir los productos que se venden. En este sentido, el Tribunal entendió por exhibidor cualquier bien que pueda exhibir, mostrar cosas o cualquier otro tipo de objeto, para luego concluir que la nevera no es un exhibidor, declarando con lugar el recurso. Luego, a pesar de que el Tribunal falló a favor del contribuyente, lo cierto es que lo hizo en el entendido de que el recurrente tenía una nevera y no un exhibidor.

Siendo así, de esta sentencia se desprende que en criterio de este Tribunal si una Ordenanza incluye a los exhibidores como medios de publicidad, los mismos estarían sujetos al pago del impuesto. De hecho, el fallo indica que la Ordenanza no contempla a las neveras como medios publicitarios, razón por la cual no resulta procedente el reparo formulado por la Administración Tributaria Municipal.

Visto lo anterior, observamos que los pocos precedentes que existen en materia de IPPC parecieran abrir la puerta para que se considere publicidad tanto la actividad desarrollada en exteriores como dentro de locales comerciales, cuando la imagen exhibida va más allá de una mera identificación del industrial, comerciante o prestador de servicios y se ocupa de productos específicos de los que vende el anunciante.

A pesar de lo indicado, en el caso de los exhibidores creemos que, bajo una posición razonable, estos deben considerarse como bienes por medio de los cuales se realizan actividades de publicidad comercial sujeta a gravamen municipal, únicamente cuando las imágenes en ellos incluidas constituyan una invitación a la compra del producto. Si el exhibidor se limita a identificar los productos, aun incluyendo las imágenes comerciales y logos del producto y su fabricante, consideramos que en ese caso no se verifica el hecho imponible del IPPC, ya que con dicho objeto no se están llevando a cabo actividades publicitarias sino meramente de identificación.

Bajo este razonamiento, el exhibidor que simplemente identifica los productos recibe un tratamiento análogo al que recibe la etiqueta o empaque del producto. Bajo ningún concepto debe pensarse que la mera disposición de los bienes de un fabricante en anaqueles de los

distribuidores representa una actividad de publicidad comercial porque se están exhibiendo los productos. Es importante destacar que dentro de esa noción de identificación del producto se encuentran incluidos los logos y demás imágenes corporativas, y no solamente el nombre del producto y del fabricante.

Si por el contrario el exhibidor contiene otras imágenes y frases que comportan una invitación a comprar los productos, el mismo estaría adquiriendo otros visos y existen altas probabilidades de que se consideren medios publicitarios sujetos al IPPC. Ello dado que la imagen colocada en el exhibidor iría más allá de una mera labor de identificación, para incursionar en labores de promoción y publicidad. En la práctica, claro está, establecer límites precisos entre estas dos realidades resultará de un estudio de cada caso en particular.

3. Sujetos pasivos del IPPC

El elemento subjetivo del IPPC es definido de manera sencilla en el artículo 204 de la LOPPM. Conforme a esta norma el anunciante es el contribuyente del impuesto y, adicionalmente, es posible designar responsables en calidad de agentes de retención a los publicitas y medios⁽¹⁶⁾.

Es importante destacar que la norma declara contribuyente del impuesto al anunciante, pero ello no siempre implica el productor o dueño de las marcas y logos, ya que es posible que un tercero haga publicidad usando dichos signos distintivos sin el consentimiento de su propietario, o incluso con su total consentimiento bajo una licencia o sub-licencia. En estos casos, el anunciante no es el productor sino el tercero que es realmente quien está colocando los referidos nombres y signos distintivos a la vista del público general, con el propósito de atraer compradores para los bienes y servicios distribuidos por el tercero, de manera que este último sería realmente el contribuyente. Así fue reconocido en una decisión judicial, en la que los logos del fabricante fueron colocados por un distribuidor en su establecimiento sin que ello fuera decisión del fabricante⁽¹⁷⁾.

En lo que respecta a los agentes de retención, usualmente se trata de los propietarios de las vallas publicitarias y los medios. También se reconoce que en muchos municipios esta condición de responsables del IPPC se extiende a operadores de salas de cine y teatro, organizadores de espectáculos públicos y de juegos y apuestas lícitas, transportistas y hasta juntas de condominio y administradoras de inmuebles⁽¹⁸⁾.

4. Base imponible del IPPC

En materia de base imponible la LOPPM no incluye disposición alguna. Como ha sido reconocido por la doctrina y en ciertas decisiones judiciales, los municipios tienen plena libertad

(16) Artículo 204. El contribuyente de este tributo es el anunciante. Se entiende por anunciante la persona cuyo producto o actividad se beneficia con la publicidad. Podrán ser nombrados responsables de este tributo, en carácter de agentes de percepción, las empresas que se encarguen de prestar el servicio de publicidad, los editores o cualquier otro que, en razón de su actividad, participe o haga efectiva la publicidad.

(17) Sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario de la Región Central N° 0696, de fecha 20/10/2009, caso: C.A. Goodyear de Venezuela (consultada en original).

(18) NUNEZ. *O. cit.* p. 760.

de escoger la manifestación económica que consideren más apropiada para dimensionar el tributo:

“Respecto a los impuestos sobre publicidad en vallas, en relación a la base de medición del hecho imponible, el fisco municipal, dentro del marco de la legalidad, puede escoger cualquier magnitud o parámetro de cálculo, siendo los más usuales las unidades, las cantidades, los metros cuadrados o fracciones de éstos, el tiempo de exposición o la periodicidad, siendo la escogida por el Municipio Chacao del Estado Miranda la de metros cuadrados o fracciones”⁽¹⁹⁾.

Los elementos referidos de dimensiones, unidades y periodicidad, son los que tradicionalmente han sido utilizados en las Ordenanzas de IPPC desde su incorporación al sistema tributario venezolano. Ahora bien, como destaca RANGEL, en muchas ocasiones dichas Ordenanzas incluyen el elemento de la “fracción” como parte de la base imponible y ello crea dudas⁽²⁰⁾.

En efecto, cuando se establece que la base imponible del IPPC es cierta unidad o periodo, o su fracción, cabe preguntarse si ello significa que la magnitud monetaria debe igualmente fraccionarse para determinar la cuota tributaria o si, por el contrario, en esos casos el impuesto no se causa. En nuestra opinión el principio de legalidad tributaria determina, sin lugar a dudas, que en esos casos el IPPC no se causa por ausencia de uno de sus elementos.

Si por ejemplo una Ordenanza de IPPC señala que la base imponible del impuesto es de 6 Unidades Tributarias por cada 8 metros cuadrados de una valla o su fracción, o por cada 1.000 volantes o fracción, ¿qué ocurre en el caso de una valla de 4 metros o un lote de 500 volantes? ¿Tenemos una cuota tributaria de 3 Unidades Tributarias o el IPPC no se causa por ausencia de base imponible?

En este caso el impuesto no se causa, toda vez que para ello es imperativo que se verifique el hecho imponible y también se cumplan los parámetros legalmente establecidos para la base imponible. Si la norma legal únicamente establece la base para una unidad de medida y no una para la “fracción”, es claro que el impuesto únicamente se causa por la unidad de medida que tiene base, sin que las porciones menores o mayores a esa unidad causen el impuesto.

En el ejemplo referido, una valla de 15 metros o un lote de 1.500 volantes causarían el mismo impuesto de 6 Unidades Tributarias que una valla de 8 metros y un lote de 1.000 volantes, dado que la fracción superior no está legalmente establecida como base imponible del impuesto. Ello así, visto que conforme al principio de legalidad tributaria, el impuesto y sus elementos fundamentales deben estar establecidos en el texto de la Ley y, adicionalmente, dado que el método de interpretación literal-gramatical previsto en el artículo 4 del Código Civil es el primero que debe aplicarse.

Esto determinar que, en primer lugar, es necesario atribuir a las palabras el significado que se desprende directamente de ellas, tomando en consideración a tales efectos: (i) su conexión

(19) Sentencia del Tribunal Superior Sexto Contencioso Tributario, de fecha 27/5/2009, caso: Corporación Industrial Class Ligth, C.A. (consultada en original).

(20) RANGEL. *Ob. cit.* p. 777.

entre sí y (ii) la intención del legislador. Como ha reconocido la jurisprudencia, lo primero que debe revisarse conforme a éste método entonces es el sentido literal que tiene la norma, dentro de lo que se incluye considerar su contexto. Si acaso el texto mismo de la norma no es lo suficientemente claro para brindar al intérprete cuál es su sentido y alcance, deberá recurrirse en segundo lugar a establecer la intención del legislador⁽²¹⁾.

De esta forma, al no existir en el ejemplo referido descripción legal sobre la base imponible de la “fracción”, la conclusión debe ser que, conforme al principio de legalidad tributaria y el método de interpretación literal-gramatical, esa fracción no está sujeta al IPPC porque el legislador no le asignó base imponible.

5. Conclusiones

- a. De acuerdo con los artículos 202, 203 y 204 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el Impuesto sobre Publicidad y Propaganda Comercial está dirigido a las actividades que tienen como finalidad realizar promoción de bienes, servicios y sus vendedores y prestadores, a través de medios exteriores y/o visibles al público en general. El sujeto pasivo del tributo es el anunciante (beneficiario de la actividad publicitaria) pero es posible nombrar a las empresas de publicidad como agentes de percepción.
- b. En nuestro criterio, el uso de los logos y nombres de un comercio, marca o producto con el único objetivo de identificar el producto o su fabricante, no constituye publicidad comercial, siempre que no se invite al consumo de estos bienes.
- c. A pesar de la existencia de fallos judiciales con criterio distinto, consideramos que el impuesto no se causa en espacios interiores de establecimientos en los que se comercializan bienes o servicios, visto que el carácter de exterioridad de la publicidad gravable es esencial al tributo.
- d. En los casos en que la base imponible se establece por ciertas unidades o su fracción, sin que la Ordenanza respectiva especifique el alcance del concepto de fracción, el impuesto no se causa por la fracción, toda vez que para ello es imperativo que se verifique el hecho imponible y también se cumplan los parámetros legalmente establecidos para la base imponible. Si la norma legal únicamente establece la base para una unidad de medida y no una para la “fracción”, es claro que el impuesto únicamente se causa por la unidad de medida que tiene base, sin que las porciones menores o mayores a esa unidad causen el impuesto.

(21) Sentencia de la Corte Federal y de Casación en Sala de Casación, de fecha 07/03/1951, en Gaceta Forense Nº 7, p. 301: “Cuando la ley es diáfana, muestra su propia transparencia; cuando la ley es clara, ella misma refleja la imagen de su contenido de una manera sencilla y natural, sin un gran trabajo de la mente, sin mayor esfuerzo de raciocinio, por lo cual el Juez la aplica sin propiamente interpretarla según las reglas clásicas de interpretación, pues en este caso es cuando se entiende mejor el adagio que dice cuando la ley es clara no necesita interpretación”.

6. Bibliografía

- EVANS MARQUEZ, Ronald. *Introducción al régimen impositivo municipal venezolano*. McGraw-Hill. Caracas. 1998.
- NUÑEZ, Roberta. *Hecho Imponible del Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial*. En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. AVDT. Caracas. 2013.
- PALACIOS, Leonardo. *Propaganda Comercial y Espectáculos Públicos*. En *Tributación Municipal en Venezuela. II*. Prohombre P.H. Editorial, C.A. Caracas. 1998.
- RANGEL, Héctor. *Reseña Histórica del Impuesto sobre Propaganda y Publicidad Comercial*. En *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Tomo II. AVDT. Caracas. 2013.