TESIS DF200. C6

UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO AREA DE DERECHO ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

ARMONIZACION FISCAL EN VENEZUELA COMO PRINCIPIO TRIBUTARIO DIRIGIDO A LOGRAR LA JUSTICIA TRIBUTARIA

Trabajo Especial de Grado, presentado como requisito parcial para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero

Autor: Julio Francisco Corrales M. Asesor: Nelly Cuenca de Ramírez

BARQUISIMETO, ABRIL DE 2002

INDICE

AGRADECIMIENTO	iii
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I	4
ARMONIZACIÓN FISCAL	4
Definición de Armonización	4
Armonización Externa o Internacional	5
Armonización Interna	11
Armonización en Venezuela y su relación con	la Justicia
Tributación	13
CAPITULO II	21
BASE CONSTITUCIONAL	21
Sistema Tributario	21
Princípio de Armonización Tributación	22
Tratados Internacionales	25
CAPITULO III	29
CONSECUENCIAS DE LA ARMONIZACIÓN	29
Efectos Económicos y Fiscales	29
Incidencias sobre la Presión Tributaria	38
CAPITULO IV	42
POTESTAD TRIBUTARIA	42

Postetad Tributaria Originaria y Derivada45
Potestades Tributarias Originaria y Derivada45
Potestad Tributarias Residual
Las Potestades Tributarias asignadas al Poder Nacional52
Las Potestades Tributarias de los Estados54
Las Potestades Tributarias de los Municipios58
Jurisprudencias sobre Invasión de Competencias Tributarias62
Las Sistemas de Harmonización Tributación65
Ámbito de la Harmonización Tributación66
CAPITULO V68
DERECHO COMPARADO
Ley General Tributaria Española68
Tratado de Acuerdo de Cartagena
Acuerdo de Integración Subregional Andino78
Tratado de la Comunidad Europea80
Jurisprudencia de Tribunal Andino de Justicia81
CONCLUSIONES85
REFERENCIAS BIBLIOGRÀFICAS

INTRODUCCION

La Armonización Tributaria es prioritaria a los fines de disminuir la creciente presión fiscal que sufren los contribuyentes en la aplicación de los diferentes tributos por los distintos entes políticos territoriales y prevenir la existencia de casos de doble o múltiple imposición por un mismo hecho imponible.

En este sentido, la Constitución de 1999 establece que es competencia del Poder Nacional dictar la legislación necesaria para coordinar y armonizar las distintas potestades tributarias, la cual debe fundarse en principios como el de Justicia Tributaria, dando seguridad jurídica a los ciudadanos, e instrumentando realmente un Sistema Tributario.

Cabe agregar que la presente investigación, en cuanto a la metodología, utilizó el diseño de investigación monográfico documental y como instrumento de recolección de información se utilizó la matriz de análisis de contenido, necesaria para registrar y analizar el contenido de la información sumínistrada por las fuentes bibliográficas y documentales.

Esta investigación fue dividida en cinco capítulos. En el primer capitulo se estudió el alcance del término armonización, la armonización

tributaria tanto interna como internacional, y su relación con el principio de justicia tributaria en Venezuela.

Seguidamente, en el segundo capitulo se estudió la noción de sistema tributario, el basamento constitucional de la armonización tributaria, y la ingerencia de los tratados internacionales en dicha armonización.

Posteriormente en el tercer capitulo, se analizó las consecuencias económicas y fiscales de la armonización, así como su incidencia sobre la presión tributaria.

En el cuarto capitulo se estudió la potestad tributaria, tipos de potestades, precisando la potestad tributaria que le corresponde a los entes políticos territoriales, así como los sistemas y el ámbito de la armonización tributaria.

En este orden, el quinto capitulo fue referente al derecho comparado, y en este sentido se realizó en primer lugar un análisis de la Ley Tributaria General Española como ley de armonización fiscal, en segundo lugar se estudió normas relativas a la armonización tributaria en el Acuerdo de Cartagena, de Integración Andina y en el tratado de la Comunidad Europea y por ultimo se precisó sentencias del Tribunal Andino de Justicia.

Seguidamente se establecieron las conclusiones a las que se arribó en el curso del presente trabajo de investigación, junto con las recomendaciones estimadas pertinentes.

Finalmente, se incluyó una lista de referencias impresas y electrónicas, sistemáticamente organizada y explanada, relacionada con el estudio que se trató, con el objeto de facilitar al lector abordar el tema; todo este esquema metodológico permite darle claridad, fluidez, y coherencia al presente trabajo

and the state of the state of the

CAPITULO I

ARMONIZACION FISCAL

Definición de Armonización

De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (1992), Armonizar quiere decir: "Poner en armonía, o hacer que no discuerden o se rechacen; dos o más partes de un todo, o dos o más cosas que deben concurrir al mismo fin" (p.192).

Armonía, por su parte, significa: "conveniente proporción y correspondencia de unas cosas con otras".(p.191)

En este orden de idea, la Armonización Tributaria desde un punto de vista estrictamente jurídico significa según Sacchetto, (1998) citado por Guervós y Galán, (1996) como:

"La relación entre entidades diversas entre normas o grupos de normas, en la que se identifican los puntos de partidas y en la que se determinan las relaciones en las cuales varios grupos de normas pertenecientes a varios ordenamientos jurídicos deben encontrarse." (p. 48). Con referencia a lo anterior Shoup (1992), citado por Reig, (1996), señala en el Congreso de Luxemburgo del Instituto Nacional de Finanzas Públicas de 1963, que:

"Armonización, en un extremo, significa igualización, o sea, idénticos impuesto e idénticas alícuotas o tipos, y en otro, el más sofisticado concepto de imposición diferenciada con selección de criterio en base a los cuales la aproximación hacia la similitud, no la unificación de los sistemas fiscales se fueran logrando". (p.16)

Cabe agregar, en una primera instancia la Armonización no significa necesariamente uniformízar cada norma legislativa o administrativa relativa a un determinado tributo y menos al sistema tributario como un todo, sino adecuarlas a críterios comunes que permitan eliminar o reducir las distorsiones resultantes de las divergencias de mayor gravedad entre aquellas normas.

Armonización Externa o Internacional.

Cosciani, (citado por Guervós y Galán, 1996) definió la armonízación fiscal internacional como "El procedimiento con el cual varios países afectan de común acuerdo la modificación de un tributo adecuándolo en los elementos esenciales (base imponible, hecho imponible, tipo, etc.) a un modelo único." (p.48)

En este sentido Sierra, (citado por Guervós y Galán, 1996) señala que "la armonización fiscal surge en el seno de la Comunidad como una alternativa en la lucha contra las distorsiones fiscales". (p. 48)

Con referencia a lo anterior Casado (2001) define la Armonización Fiscal Comunitaria como:

> "El proceso de aproximación que con carácter progresivo e irreversible es llevado a cabo por la comunidad respecto a los sistemas fiscales de los Estados que la componen, con la finalidad de suprimir cualesquiera distorsiones discriminaciones de origen fiscal que pudieran producirse entre los mismos y que dificulten, en alguna medida, el advenimiento de un verdadero Mercado Común que se reconoce como el objetivo último de la CE En la construcción europea del Mercado Único, el proceso de integración fiscal adquiere un carácter fundamental como instrumento necesario para su consecución" (p. 857)

De igual forma Pita (1997,7) define la Armonización Tributaria como:

"un proceso a través del cual varios países partícipes en un acuerdo regional de integración económica efectúan modificaciones en sus sistemas tributarios por consenso para evitar que generen distorsiones que afecten las relaciones económicas entre dichos países y, eventualmente, para que puedan servir como

instrumento para la consecución de objetivos regionales".

En este orden de ideas se puede citar a Macón, (citado por Reig, 1996) que consideró la armonización fiscal internacional como "La supresión o por lo menos la reducción de las distorsiones de origen fiscal a la competencia de producto y a la circulación de factores."(p. 16)

En el marco de la observaciones anteriores se puede citar a Plazas (2001) el cual expresa:

"Es reconocido que la armonización jurídica tiene un alcance esencialmente normativo, pero no por ello pueden desatenderse una serie de consideraciones y criterios de referencia, sin los cuales carecería de sentido: en primer lugar, la armonización es un instrumento para los fines de la integración económica y, por consiguiente, debe construirse sobre la base de tales objetivos y a la luz de las peculiaridades propias de cada organización comunitaria; en segundo lugar, no se impone desde fuera sino que evoluciona al mismo ritmo en que progrese el proceso de integración para el cual se concibe; y en tercer lugar, supone la preexistencia de normativas nacionales cuya aproximación procura, motivo por el cual su relación con el poder tributario estatal es indudable." (p. 124)

Resulta oportuno agregar los Tipos o Grados de Armonización los cuales Parra (1991), clasifica en:

- a) Armonización simple o periférica: afecta principalmente los impuestos externos de cada Estado y se caracteriza por la reducción de tarifas aduaneras de importación y exportación, casi siempre con eliminación de las que gravan el tránsito de mercancías, de acuerdo al principio de concesiones tarifarias fundadas en la idea del otorgamiento de ventajas mutuas y recíprocas. Principio de la no discriminación plasmado en la cláusula de la nación más favorecida en virtud de la cual los países contratantes prometen acordarse sin más formalidad todas las ventajas presentes o futuras que cada uno de ellos ha consentido o esté llamado a consentir a una tercera potencia. Un claro ejemplo de este tipo de armonización lo suministra el G.A.T.T.
- b) Armonización avanzada: Nace de un conjunto de acuerdos generales multilaterales, que cúbren no solamente los impuestos externos sino también los internos de cada Estado contratante. En lo referente a los impuestos externos se tiende a una eliminación progresiva de las barreras aduaneras con miras a establecer un libre tráfico comercial y facilidades en el desplazamiento de los nacionales de cada uno de los Estados dentro de la comunidad. En lo que concierne a los internos, los convenios disponen tanto en materia de impuestos directos como los indirectos. Los primeros son ya

tradicionalmente los de renta y patrimonio. Los segundos son numerosos y variados: producción y consumo de bienes, circulación patrimonial de la riqueza, timbre, registro, ventas al detal, volumen y cifra de los negocios, valor añadido, entre otros.

Los convenios sobre impuestos internos tienen como propósito fundamental eliminar la doble imposición, problema abordado profunda y extensamente por la Organización de Comercio y Desarrollo Económico, la cual elaboró una convención modelo en la que se establecieron pautas para fijar posición en algunas cuestiones de principio: la determinación de la noción de establecimiento permanente, el tratamiento de dividendos e intereses, el reconocimiento, en el interior de la comunidad del régimen de empresas matrices y filiales mediante la exoneración de los beneficios transferidos de una a otra, el desarrollo del procedimiento amigable para evitar la doble imposición y la asistencia administrativa para el intercambio de informaciones.

c) Unificación: esta última podría considerarse la situación más avanzada de armonización en la cual los Estados miembros adoptan criterios comunes de la legislación tributaria para presentar las mismas características que un mercado nacional interior. Es la línea de acción que ha guiado el decurso de la Comunidad Económica Europea, en la

otros campos de acción tales como los del gasto público, la seguridad social, los transportes, el cambio monetario, la seguridad social, etc.

Según se ha visto la Armonización Tributaria constituye un medio para posibilitar que se cumplan los objetivos del proceso de integración, por tanto debe ser concebida como esencialmente dinámica. Así, la amplitud y el ritmo de la armonización tiene que acompañar el desarrollo del propio proceso de integración.

En el mismo orden de ideas Plazas (2001) manifiesta que:

"la Armonización implica un compromiso de cambios de gran alcance en la normativa interna del Estado adherente que se concreta en transponer, en lapsos relativamente breves, las disposiciones y principios que han sido fruto de una larga evolución del entorno comunitario, lo cual hace necesario que antes de que se contraiga el vínculo de integración haya una profunda reflexión sobre sus implicaciones, en el corto y en el mediano plazo, para el sistema jurídico nacional". (p.130)

Cabe agregar que la celebración de acuerdos de integración en el plano económico constituye una manifestación de la voluntad política de establecer condiciones de libre competencia y de cooperación entre los países contratantes.

Con referencia a lo anterior la libre competencia deberá estar basada en la eficiencia económica, como determinante del nível de competitividad en el mercado ampliado que propician los acuerdos de integración económica, siendo necesario remover todo tipo de trabas a la libre circulación de bienes y servicios.

De igual forma la cooperación entre países contratantes debe comprender desde el establecimiento de un arancel externo común, hasta la coordinación de sus políticas económicas, entre ellas, la política tributaria.

Armonización Interna

En este sentido Parra(1991) expresa:

"Muchas son las soluciones con que las entidades nacionales han pretendido encarar este problema de armonización interna. Tal vez la más importante es la de una adecuada distribución constitucional de la potestad de los diferentes entes públicos que pueden establecer tributos fijando el ámbito territorial en que cada uno de ellos puede crearlos y la materia imponible que cada uno puede pechar .Es cometido fundamental de la Constitución de cada Estado establecer sus dominios fiscales internos; en la medida en que su definición sea clara, precisa y perfectamente diferenciable, se producirá la armonización Complementan esta distribución de potestades, algunos de los más importantes principios generales de la imposición, tales como el de

igualdad, de la justa distribución de las cargas basada en la capacidad tributaria de los sujetos gravados, el de la no confiscación de la riqueza privada y el del "Non bis in idem" o prohibición de establecer tributos que pechen simultáneamente la misma situación juridica o económica".(p.12)

Con referencia a lo anterior Romero (2000) señala:

"La garantía de armonización y coordinación de potestades tributarias, podrá arbitrarse a través de distintas técnicas jurídicas, que van desde fórmulas (i) organizativas (creación comisiones mixtas. conferencias intersectoriales). (ii) funcionales (formas compartidas para la toma de decisión que involucren los Estados y Municipios) y (iii) incluso, normativas en la forma de imperativos unilaterales vinculantes para los titulares de las potestades sometidas a coordinación."(p.89)

Precisando de una vez, la Armonización Tributaria Interna en Venezuela puede definirse como un proceso coordinador de las distintas Potestades Tributarias (Nacional, Estadal y Municipal) mediante una legislación base, dictada por el Poder Nacional, donde se establecen principios, parámetros y limitaciones para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas en los tributos de las entidades territoriales, con el fin de evitar distorsiones fiscales en sus distintas autonomías, así como las exageradas alícuotas tributarias que impidan

el desarrollo económico y alejen inversiones en el país, constituyéndose por lo tanto en una garantía para los contribuyentes frente a la presión fiscal del Estado en sus distintas manifestaciones político territoriales.

Armonización en Venezuela y su relación con la Justicia Tributaria

La Constitución de 1999 consagra el principio de Justicia Tributaria en el Artículo 316 al establecer:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Según se ha citado, Uribe (1997) expresa:

"el Artículo 316 de la Constitución vigente consagra el principio de justicia tributaria, siendo que uno de los componentes de tal principio viene dado por la exigencia de igualdad frente a la imposición o al impacto fiscal de los contribuyentes que se encuentren vinculados a la ocurrencia de hechos imponibles similares en condiciones parecidas, de modo que no haya tratamientos o regímenes diferentes aplicables a ellos".(p.9)

La Justicia Tributaria se encuentra integrada o conformada por los siguientes principios: a) El principio de la igualdad ante el tributo, b) El principio de la generalidad ante el tributo, c) El principio de la capacidad contributiva.

a) Principio de la Igualdad:

Fonrouge expresa (citado por Villegas, 1992), que el principio de la igualdad es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en el Derecho Público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios precedente.

En este sentido el artículo 2 de la Carta Magna establece: Venezuela se constituye en un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, la igualdad, la solidaridad, la democracia, la responsabilidad social y en general, la preeminencia de los derechos humanos, la ética y el pluralismo político.

La Constitución de1999 en su Artículo 21 desarrolla este principio al consagrar: "Todas las personas son iguales ante la ley," y en el numeral 1: No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, sexo, credo, condición social o aquellas que en general tengan por objeto o por resultado anular

o menoscabar el reconocimiento, goce o el ejercicio en condiciones de igualdad de los derechos y libertades de toda persona...

En este orden de ideas Márquez (1998) expresa que el carácter discriminatorio a que la Constitución doctrinariamente interpretada hace alusión, no consiste en que no se pueda crear diversas categorías de contribuyentes, sino en que dentro de una categoría, legalmente descrita, no se pueden hacer excepciones o discriminaciones de orden personal.

Con relación a lo anterior Ruan Santos, (1998) manifiesta que todos debemos tributar por igual, con un tratamiento igual a los que son iguales, y con un tratamiento desigual a los que son desiguales.

b) El principio de la Generalidad ante el Tributo:

Este principio, tiene su consagración constitucional en el Artículo 133 de la Constitución vigente, el cual condiciona expresamente el deber de toda persona de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones, a que éstos estén precisamente establecidos en la ley.

En este sentido Sainz de Bujanda, (1993,177) expresa:

"El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas publicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de hechos imponibles tipificados en la ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva."

En relación a lo expresado anteriormente, la Constitución impone el deber de todos de coadyuvar a los gastos públicos, no de soportarlos en su totalidad; por tal motivo, la carta Fundamental exige que los tributos, como mecanismos mediante los cuales se concreta este deber de colaboración, recaigan única y exclusivamente sobre una cualidad propía de cada individuo que es la llamada capacidad de contribución.

c) Principio de la Capacidad Contributiva:

En cuanto al origen de este principio, Villegas (1992) observa que la Declaración Francesa de Derechos de 1789 y la Constitución de 1791, contenían el principio de capacidad contributiva; su evolución condujo a su consagración constitucional en la mayoría de los estados de derecho. Este principio se consideró como el paladín de los límites que enfrenta el poder de imposición del Estado.

En este sentido Rodríguez manifiesta (1998) que se debe pagar el tributo porque se tiene capacidad para hacerlo y se debe pagar tributos según la capacidad que se tiene.

El principio de la capacidad contributiva se encuentra consagrado en la Constitución de 1999 en su artículo 316 que expresa:

"El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos".

Este principio tiene un doble propósito, por una parte es el presupuesto que legitima la distribución del gasto publico y por la otra, es el limite material al ejercicio de la potestad tributaria, es decir, que constituye el mandato moral, jurídico y político constitucional de los habitantes a contribuir con los gastos públicos, pero además es la garantía individual que permite alcanzar un equilibrio de la justicia social en la distribución de las cargas publicas.

Ruan (citado por Montilla, 1999) expresa que el principio de la capacidad contributiva conduce a dos limites indispensables como son:

"a) La protección del mínimo vital; es decir, que no se tribute y no se grave sobre aquellos recursos del ciudadano que se requieran para la subsistencia; y b) Que no se destruya ni agreda la fuente de producción; que no se elimine el capital productivo o la riqueza productiva, sino que realmente se preserve, porque ella es la que va a garantizar un funcionamiento posterior no solo del Estado, sino de toda la Nación." (p.66)

En este sentido la capacidad contributiva viene dada por la potencialidad económica o de la riqueza de un sujeto que supera el mínimo vital necesario, pues no podría existir capacidad de concurrir a los gastos públicos cuando falte o se tenga solo lo necesario para las exigencias individuales, lo contrario afianzaría un sistema impositivo deshumanizado.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia dictada en fecha 21 noviembre de 2000, N° 1557, observa, que este principio debe entenderse como:

"La aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo...".

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto

legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Igualmente, la jurisprudencia foránea citada por la Sala Constitucional en la sentencia antes mencionada, el Tribunal Constitucional Español en decisión Nº 27/81 del 20 de julio de 1981 ha señalado que:

"Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica como fuente de imposición, forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen la naturaleza de la cosa y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal".

Este principio es quebrantado cada vez que el sistema tributario grava manifestaciones de riqueza que no existen, que son ficticias, producto de una norma jurídica que desconoce la realidad a la cual pretende ser aplicada y que se apoya en presunciones absolutas o ficciones artificiosas del legislador.

Como puede observarse la doctrina tributaria referente a los principios de la Justicia Tributaria, resalta el valor del principio de capacidad contributiva o de capacidad económica como principio de la Justicia Tributaria, de manera que la legitimación constitucional del tributo, su estructura y su cuantificación, requieren de tal principio, el cual en aplicación en conjunto con los principios de generalidad e igualdad buscan lograr la Justicia Tributaria.

Cabe agregar el principio de Justicia Tributaria, es el principio rector o predominante dentro de los principios fiscales básicos, tales como; legalidad, no confiscatoriedad, que rigen el sistema tributario, lo cuales deben aplicarse conjuntamente porque se complementan unos a otros. En este sentido los principios tributarios básicos serán analizados en el capitulo v, de la presente investigación.

En este orden de idea es importante destacar que la armonización de la normativa tributaria permite tener realmente un sistema justo y equitativo en donde se realice una delimitación clara y precisa de la potestades y competencia tributaria de los entes políticos territoriales.

tratar, en la secolda de lo po CAPITULO II en la un sistema l

BASE CONSTITUCIONAL

Sistema Tributario

La Constitución Nacional de 1999, en el articulo 316 establece:

"El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de la progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para le recaudación de los tributos."

En relación al artículo anteriormente citado es importante analizar la connotación de la palabra Sistema, la cual implica un conjunto racional y armónico de partes que forman un todo, en este sentido refiriéndose a un Sistema Tributario, debe entenderse como el conjunto de tributos que pesan sobre la población, los cuales es indispensable armonizar de alguna manera coherente a fin de dar cumplimiento con el principio de Justicia Tributaria.

Con referencia a lo anterior, Palacios (2001), expresa que: el desarrollo de la economía del país está en el cumplimiento de los objetivos económicos y sociales previstos en la propia Constitución, y

tratar, en la medida de lo posible, de que exista un sistema armónico del sistema tributario general y no islas que lleven a un proceso de voracidad fiscal en perjuicio del contribuyente.

Principio de Armonización Tributaria

La Armonización Tributaria está consagrada en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en la que el constituyente le atribuye competencia a la Asamblea Nacional con potestad de dictar ley que garantice la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias (Nacional, Estadal y Municipal), para definir principios, parámetros y limitaciones, específicamente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial.

En esta forma, se establece en la Carta Magna una nueva forma de limitación mediante ley nacional, de la autonomía de los Estados y Municipios a fin de lograr una coherencia en el Sistema Tributario. Tal como lo expresa el Artículo 156 numeral 13 ejusdem.

"Es de la competencia del Poder Público Nacional: 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 Estadales y Municipales así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial".

Con esta norma se abre la posibilidad de que la República garantice la equidad fiscal, mediante una legislación, el ordenamiento y delimitación del ámbito de competencias tributarias, las alícuotas y los tipos impositivos de los diversos poderes tributarios asignado a cada uno de los entes políticos territoriales del Estado venezolano, de igual forma sirve de base para homogeneizar nuestro sistema impositivo interno con el resto de los sistemas internacionales.

En este sentido se observa que constitucionalmente se ha establecido al Poder Nacional el rol de coordinador y armonizador que debe cumplir en el ámbito tributario, el cual debe ser realizado respetando el principio de legalidad, ya que si este rige para el ejercicio de la potestad tributaria, también debe regir para cualquier medida que limite o condicione dicha potestad tributaria.

En este orden de ideas, Carmona (2000) considera que las leyes que dicte el Poder Nacional con fines de coordinación y armonización pueden considerarse dentro de las que la doctrina ha calificado como "Leyes Bases", en función de las cuales entes menores ejercerán sus potestades tributarias originarias a través de "leyes de Desarrollo", debiendo aquellas,

sin embargo, respetar la esencia autonómica reconocida a los Estados y Municipios.

De igual forma considera el autor antes mencionado que las leyes a ser dictadas por el Poder Nacional con fines de alcanzar la coordinación y armonización propia de un verdadero sistema tributario, si bien son de obligatorio cumplimiento por parte de los Estados y Municipios, deben, para ser válidas, guardar proporcionalidad y ser justificadas de manera que no atenten contra la autonomía de la entidad a la que van dirigidas.

En este sentido las limitaciones que puedan establecerse al ejercicio de la misión coordinadora por parte del Poder Nacional, aplican únicamente respecto de las medidas que pretendan instrumentarse sobre potestades tributarias originarias de los Estados y Municipios, por cuanto cualquier potestad tributaria derivada que pueda ser atribuida a dichos entes estará sujeta a los términos en las que le hayan sido asignadas por el legislador nacional.

Cabe agregar el Poder Nacional ha de circunscribir su intervención, a la fijación de principios, parámetros y establecer limitaciones al ejercicio de materias a los referidos entes, es decir, restringir, circunscribir, mas no sustituir o reemplazar totalmente al titular de las mismas en su instrumentación.

La armonización y coordinación tributaria permite evitar la doble imposición, de manera que un hecho imponible ya sometido a tributación por el Poder Nacional no sea nuevamente gravado por un Estado o Municipio. De igual forma permite regular el ejercicio del poder tributario de los entes públicos territoriales de tal forma que se circunscriban a sus respectivos ámbitos territoriales, de modo que las cargas tributarias no se trasladen más allá de sus jurisdicciones.

Tratados Internacionales

En relación a la Armonización Tributaria tanto interna como internacional es importante resaltar el artículos 23 de la Constitución Venezolana de 1999, el cual expresa lo siguiente:

"Artículo 23. Los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, tienen jerarquía constitucional y prevalecen en el orden interno, en la medida en que contengan normas sobre su goce y ejercicio más favorables a las establecidas en esta Constitución y las leyes de la República, y son de aplicación inmediata y directa por los tribunales y demás órganos del Poder Público".

Con referencia al artículo anteriormente citado debe destacarse que los tratados internacionales ratificados por la República, son de cumplimiento obligatorio en el país y tienen aplicación prioritaria sobre la normativa interna, incluso la Constitucional, cuando establecen normas más benignas en relación a los derechos humanos.

En este orden de ideas Plazas (2001,29) expresa: "La sistemática integración de los países en comunidades supraestatales ha conducido a cambios fundamentales en la pirámide jurídica en virtud de los cuales los tratados internacionales y las normas del derecho comunitario prevalecen sobre el derecho interno".

De igual forma la Constitución Nacional en relación al derecho comunitario establece lo siguiente:

"Artículo 153. La República promoverá y favorecerá la integración latinoamericana v caribeña, en aras de avanzar hacia la creación de una comunidad de naciones. defendiendo los intereses económicos. sociales, culturales, políticos y ambientales de la región. La República podrá suscribir tratados internacionales que conjuguen y coordinen esfuerzos para promover el desarrollo común de nuestras naciones, y que aseguren el bienestar de los pueblos y la seguridad colectiva de sus habitantes. Para estos fines, la República podrá atribuir a organizaciones supranacionales. mediante tratados, el ejercicio de las competencias necesarias para llevar a cabo estos procesos de integración. Dentro de las políticas de integración y unión con Latinoamérica y el Caribe, la República privilegiará relaciones con Iberoamérica, procurando sea una política común de toda nuestra América Latina. Las normas que se adopten en el marco de los acuerdos de integración serán consideradas parte integrante del ordenamiento legal vigente y de aplicación directa y preferente a la legislación interna".

En este orden de ideas Casado (1994), citado por Plazas (2001,74), indica:

"el derecho comunitario no es derecho interno, ni derecho extranjero, ni derecho internacional. Forma parte del ordenamiento interno de los Estados miembros (...), pero no es derecho interno. Forma parte del derecho internacional lato sensu (...), pero difiere del derecho internacional clásico o interestatal. La opción estribaría, bien en dilatar el concepto de derecho interno para dar cabida a un ordenamiento creado fuera de las fronteras nacionales, o bien ampliar los contomos del derecho internacional para encajar en él a un ordenamiento jurídico que responde a fórmulas, no de cooperación, sino de integración de soberanías, de supranacionalidad. La fórmula intermedia que, al menos permite expresar la singularidad del derecho comunitario nos conduce a un tertium genus de derecho supranacional, esto es, de un ordenamiento jurídico supraestatal emanado de organismos supranacionales(...)"

Con relación a lo anterior, Plazas (2001,73) manifiesta:

"El derecho de la integración, tiene características peculiares que lo diferencian del

derecho interno: su contenido, estrechamente ligado a los planes y programas de la integración; entre sus normas, predominan disposiciones las ilustrativas orientadoras sujetas a la complementación del derecho interno; su fuerza vinculante, no reside en el poder de coacción sino en el ánimo comunitario que induce a los países miembros a respaldar y hacer viables las determinaciones de los órganos supranacionales en pro de los objetivos integracionistas; no hay aparatos represivos ni fuerzas militares comprometidas con la defensa del orden jurídico comunitario. En definitiva, como lo destaca Luis Carlos Sáchica, se trata de una nueva concepción de las normas que supera su alcance estático de defensa y prosecución del status quo para convertirse en instrumentos en procura de los fines perseguidos por la comunidad regional."

En este sentido, el principio de armonización tributaria establecido en la Constitución Nacional, atribuye al poder nacional sancionar una legislación que estimule el desarrollo sustentable e integral de la economía, tanto nacional, regional y local, permitiendo de esta forma no solo a la Nación sino también a los Estados y Municipios el desarrollo congruente de políticas tributarias.

CAPITULO III

CONSECUENCIAS DE LA ARMONIZACIÓN

Efectos Económicos y Fiscales

Con la Armonización Fiscal se fomenta y se promueven las inversiones empresariales e industriales, comerciales y de servicios, puesto que el empleo, el valor agregado del capital que ella genera contribuye de manera fundamental al mejoramiento del nivel de vida de los ciudadanos dentro de sus respectivas jurisdicciones.

En ese orden de ideas, Plazas (2001,127), expresa que:

"la Armonización de políticas económicas y sociales involucra una aproximación de las políticas financiera y fiscal que, adquiere su expresión visible en el acercamiento de las normativas nacionales sobre la materia, pero sólo se comprende en cabal forma si se vincula el instrumento de la Armonización con los fines que persigue el proceso de integración económica".

De igual forma en relación al Sistema Tributario, Bermúdez (1998,25) destaca que:

"El bienestar de un país depende en buena medida, de su capacidad para producir bienes y servicios; para lo cual se requiere empresas competitivas que, a su vez, necesitan inversiones abundantes. Por ello, el tratamiento de las inversiones es una pieza clave de todo sistema tributario".

En ese sentido, la Armonización Tributaria sirve de instrumento para desarrollar homogéneamente la economía nacional, evitar desigualdades entre las distintas regiones, generar fuentes de trabajo, elevar el nivel de vida de la población, y fortalecer la seguridad jurídica y económica de toda la Nación.

En este mismo orden de ideas, el proceso de armonización de las normas tributarias permite la disminución de las distorsiones existentes entre los distintos entes con potestad tributaria, a través de la limitación del malentendido alcance del privilegio de la autonomía financiera de que se ha revestido constitucionalmente a la Nación, Estados y Municipios.

Otra de las consecuencias o efectos de la Armonización Tributaria es el establecimiento de un tope máximo en las distintas alícuotas tributarias, como forma de control armónico entre la Hacienda Nacional y las Haciendas locales, así como la de éstas últimas entre sí, con el fin de evitar las arbitrariedades y abusos, es decir estableciéndose límites a los desmanes fiscales de los entes dotados de poder o competencia tributaria.

En el marco de las observaciones anteriores, Evans (1998, 69)

señala que:

"el impuesto de patente de industria y comercio podía generar desplazamientos indeseables en la localización de las inversiones, pues las variadas y divergentes fijaciones de las alícuotas municipales inducen a la migración de empresas hacia las localidades con bajas alícuotas o hacia comunidades rurales donde no se grava en absoluto la actividad económica. En los últimos tiempos se ha visto un importante número de empresas extranjeras cambiando sus sedes de Venezuela hacia Colombia, país donde el impacto de la tributación local está claramente delimitado, pues las alícuotas tienen un techo establecido por el legislador de ese país".

Cabe agregar, en los sectores vinculados a la producción y distribución de bienes y servicios con relación al elevado peso que su estructura de costo representa, los tributos de los diversos entes políticos territoriales y el encarecimiento que ellos representan en el precio final de las mercancías cuya carga por vía de traslación termina asumiéndolo el consumidor.

En este sentido el consumidor final termina siendo quien lo sufraga, lo que permite concluir que en aquellos entes donde se promulguen tributos elevados, no sólo se perjudica la inversión representada en comerciantes o industriales, sino al propio consumidor, es decir al común de los ciudadanos.

Como ya se ha aclarado la armonización permite el establecimiento de tarifas adecuada, que no sean punitivas ni prohibitivas para el contribuyente, es decir que la obligación de los empresarios y demás agentes económicos de contribuir a sufragar los gastos de cada ente político territorial, contemple un propósito social, con la inversión económica representada como generadora de empleo y atendiendo al principio de Justicia Tributaria.

En este mismo orden y dirección es necesario precisar que aquellos entes con poder de imposición tributaria, deben establecer tarifas impositivas racionales y moderadas, que ofrezcan a los inversionistas establecidos o en proyecto, mejores condiciones para la inversión y consolidación de capitales para la industria, el comercio y los servicios.

En este mismo sentido, Rousse (1996, 59) expresa que:

"la suma total que va a parar a manos del fisco asciende al 20% de los ingresos brutos de la compañías, lo que equivale a decir que por cada 100 bolívares que se cancelan en la factura, 20 van a manos de los distintos gobiernos".

La consecuencia más importante de esta situación es que quienes finalmente tienen que soportar esas altas tasas son los propios usuarios. Para el sector productivo, el problema es que cada vez es menos viable

que algunas empresas piensen instalar sus plantas en las áreas donde se cobran esos altos impuestos.

Por otra parte, González (1998) señala que los municipios han decidido explotar y centrar sus esfuerzos casi exclusivamente en aumentar la recaudación de la patente de industria y comercio, mediante el incremento de tarifas, pasando por alto otras posibilidades (ampliando la base tributaria, mejorando el registro de contribuyentes, mejorar la fiscalización de las declaraciones, mejorar la cobranza). El riesgo de esta estrategia es asfixíar a los buenos contribuyentes y agotar su única fuente significativa de ingresos.

En este mismo orden de ideas, el economista Faría (1998) expresa que:

"...cuando el estado se vuelve avaricioso termina siendo castigado. Cuando los impuestos son muy altos, los ciudadanos modifican su comportamiento y los ingresos descienden. Este fenómeno tan antiguo se conoce modernamente como "la curva de Laffer"...Tasas altas inducen a evitar y evadir impuestos, además, desestimulan el trabajo, la producción y el ahorro. (p.12)".

Lo ideal con la Armonización Tributaria es establecer las tasas de impuestos moderadas para estimular la inversión y el trabajo, e instituciones que protejan el derecho de propiedad, fomenten la libertad

de los mercados y estimulan los avances tecnológicos y la provisión de servicios de infraestructura.

Como salida a esta situación fiscal, la Armonización Fiscal es la vía que permite lograr la racionalidad y equilibrio de las aspiraciones de los entes públicos territoriales en materia de impuestos, en relación a la Justicia Tributaria y estabilidad de condiciones que otorguen seguridad jurídica a los contribuyentes y estimulen la inversión en las distintas regiones.

Por otra parte, Bermúdez (1998) señala que los inversionistas tienden a establecer sus empresas en el Municipios donde se apliquen las alícuotas tributaria más bajas y no en el que impone tarifas elevadas, en consecuencia, esto se traduciría en menos inversión para el Municipio, con la consiguiente caída del empleo perjudicando a la ciudadanos en general, habitantes de la jurisdicción.

Pero el problema no es tan simple, los Municipios imponen esas desmesuradas alícuotas en forma selectiva; es decir desconociendo los principios de igualdad, neutralidad y generalidad que debe observar un sistema tributario. Imponiéndoles las alícuotas más elevadas a las industrias ya establecidas y que difícilmente pueden mudarse o las que deben forzosamente radicarse allí; así ocurre en las regiones donde se

ejecutan proyectos para producir y refinar hidrocarburos o en otros sectores intensivos en capital (tales como petroquímica, hierro, aluminio, cemento, generación eléctrica y turismo), precisamente donde Venezuela ostenta ventajas comparativas.

Se observa claramente, que las consecuencias de la armonización de los tributos, son las reglas claras, alícuotas moderadas, limitaciones determinadas. Esto facilita el control, ayuda a sacar a flote buena parte de la economía formal y eleva la base de contribuyentes y por ende la recaudación. En lugar de que pocos empresarios paguen mucho, muchos pagarán poco y se estimulará el crecimiento económico y la generación de empleos.

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando una de las consecuencias de la armonización es la de evitar distorsiones en los distintos entes político territoriales, al expresar Parra (1991) que el sistema fiscal de cualquier país, conformado por el conjunto de impuestos, y tasas y otras contribuciones, sin duda alguna, influyen consciente o inconscientemente el medio económico, condicionando y modificando las relaciones de mercado. Aún los impuestos con marcada vocación de neutralidad económica, diseñados por los países que se oponen al dirigismo fiscal, hacen sentir sus efectos en los costos, los precios, las

inversiones, la oferta y la demanda de los productos. Estos efectos causan una turbulencia en el cuadro de la economía nacional, más o menos acentuada, desviándola de los propósitos o metas que el país se ha trazado.

En ese mismo sentido la distorsión es un fenómeno que podría dañar la realización de la finalidad de un sistema económico integrado, cualquiera que sea su aspiración o justificación, y por tanto la distorsión sólo puede apreciarse y determinarse en el marco de los objetivos generales que se ha trazado un determinado país o una determinada mancomunidad internacional.

Otra de las consecuencias de la armonización es evitar la doble tributación por la cual se analiza en la siguiente forma:

La coexistencia de multiplicidad de entes fiscales en el interior de cada país, plantea problemas de carácter jurídico a la vez económico; no solamente existe una gran variedad de impuestos establecidos por el propio gobierno central cuyos efectos se superponen sobre las economías privadas, sino que los entes descentralizados, dependiendo del grado de autonomía o federalismo, establecen también sus propias exacciones.

Por una parte, puede aparecer internamente el fenómeno llamado doble tributación, de evidente implicación jurídica, puesto que se

manifiesta cuando un mismo sujeto resulta gravado dos o más veces por un mismo hecho imponible, riesgo que se produce debido a la concurrencia, de las diferentes potestades tributarias dotadas muchas veces de un alto grado de autonomía.

En efecto, se considera doble tributación según los Manuales Universitarios (1970), el hecho de que el fisco nacional establezca un impuesto, luego otro Estado establezca otro impuesto sobre la misma materia, hay doble imposición por que hay dos poderes fiscales: Nacionales y Estadales gravando por ser un país federal.

Según se ha visto, el problema de la doble o múltiple tributación se origina, cuando un mismo sujeto es gravado por dos o más entes territoriales por poseer poder de imposición, conforme al mismo presupuesto de hecho dentro de un mismo periodo fiscal, resultando en un complejo problema de doble o múltiple imposición. Esto trae como consecuencia inmediata que se produzca una carga fiscal excesiva en los contribuyentes pudiendo repercutir en la localización de la inversión.

La consecuencia entonces, de la armonización y coordinación del sistema tributario, es brindar garantía a los inversionistas nacionales y extranjeros, a través de la existencia de una legislación coherente que elimine o evite la doble tributación, establecer competencias y potestades

tributarias claramente definidas y delimitadas para otorgar de esta forma seguridad jurídica a las inversiones y prevenir la múltiple imposición por un mismo hecho imponible y la invasión de competencias en el ámbito tributario entre los distintos entes políticos territoriales.

Impuestos Iamo Incidencia sobre la Presión Tributaria

Como ya se ha agregado, que la inexistencia de una armonización y coordinación del sistema tributario en Venezuela ha traído como consecuencia la alta presión fiscal considerada por Villegas (1992) "La relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física un grupo o colectiva." (p. 526).

Según Fariña (1986) "El impuesto es un traslado de parte de la riqueza del campo privado al campo público; esto por tanto merma la capacidad de consumo, de inversión y de ahorro del contribuyente, en la medida en que paga el impuesto." (p.81)

Por otra parte Brewer (1994) señala que la aplicación de los principios de justicia fiscal, la posibilidad de proceder a una confiscación impositiva por ser injusta, puede resultar de la acumulación de varios impuestos de manera tal que perjudiquen la capacidad económica del contribuyente.

La carga fiscal puede llegar a ser confiscatoria cuando varios impuestos, que aisladamente no tiene efecto confiscatorio, debido a su acumulación, ejercen ese efecto en el contribuyente.

En este mismo sentido, el autor antes mencionado señala que los impuestos tampoco pueden establecerse de forma tal que dificulten excesivamente o hagan imposible el ejercicio de una actividad económica.

El impuesto debe ser soportable para una empresa, impidiéndole llevar acabo su actividad económica, en principio deberá entonces ser considerado confiscatorio.

Por consiguiente, la garantía de la libertad económica como límite al ejercicio del poder tributario del Estado, implica que no puede existir impuestos cuyo objetivo sea el impedir una actividad económica. Es decir, se considera confiscatorio aquellos impuestos que impidan el ejercicio de actividades económicas.

Por otra parte Villegas (1992), establece que en el caso de la economía descentralizada, existen, sin embargo, límites que no deben sobrepasarse para no provocar una presión tributaria excesiva. Al respecto, se señala que la presión tributaria excesiva produce evasión tributaria, emigración de capitales y decaimiento de la producción.

Entre otra palabras, De la Cruz (1998) manifiesta que la creciente presión tributaria crea condiciones adversas para la inversión y el crecimiento de la economía.

De los anteriores planteamientos se deduce, que el sistema tributario y hacendístico en general, lejos de responder a un programa maestro de racionalización es el producto de la adicción de exacciones tributarias que reflejan una superposición económica en sus efectos que atentan contra el desarrollo y protección de la economía nacional, la atracción y promoción de inversiones, la elevación del nivel de vida del pueblo y la exacerbación de exacciones negativas y de incidencia irracional que, en algunos casos, hacen nugatorio el derecho de propiedad y otros desconocerí que los sujetos imponibles tienen una capacidad contributiva única sobre la cual recae el poder tributario reconocido a los distintos entes políticos de base territorial.

En otras palabras, es un aluvión de tributos sin coordinación alguna, una adicción caprichosa de exacciones que buscan cubrir un déficit producto, entre otras, de insuficientes asignación de recursos o, en el peor de los casos de una negligente, administración de los mismos.

En ese mismo sentido, Evans (1998) considera que la creación de impuestos debe ser examinada a la luz de unos postulados básicos

insoslayables en toda hacienda pública, los cuales aseguren que las exacciones del Estado a los particulares no se conviertan en una camisa de fuerza para el desarrollo de la economía del país y generen gravísima distorsiones en la economía nacional, o incluso hagan inoperante o poco atractiva la inversión, tanto nacional como extranjera, en nuestro país.

Por último, es indispensable que la tributación no restrinja el desenvolvimiento de las empresas ni comprometa su expansión, dado que ellas son las fuentes de empleo realmente efectivas y por ende el camino para asegurar el bienestar de la población.

rensmas o bienos que se inflience a su pansió como de se inflience a su pansió como de se inflience en se inflie

Becign de Estado de no legislador y como administració de la

journe expensión de su seconaria y en el se el su el la el la

CAPITULO IV

POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria, ha sido definida por el diccionario de la Lengua Española (1992) como "dominio, poder, jurisdicción, facultad que se tiene sobre una cosa". (p.1170)

Con referencia a lo anterior, Alessi (1989) citado por Villegas, (1992) considera la potestad tributaria en un plano abstracto, significa, por un lado supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior.

En ese mismo sentido, expresa Fonrouge (citado por Belisario, 1999) la potestad tributaria o poder tributario, es visto como la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción.

Con base en las consideraciones anteriores, el autor antes mencionado, manifiesta que cuando se habla de potestad tributaria se suele hacer en dos sentidos distintos, como es el que está referido a la acción de Estado como legislador y como administrador. En el primer caso, el Estado actúa con base a su poder legislativo que le corresponde como expresión de su soberanía; y en el segundo el Estado actúa como

administrador, lo hace como sujeto que tiene la facultad de aplicar las normas tributarias, que han sido creadas en materia fiscal.

Esta diferencia es lo que hace que algunos autores, prefieren utilizar los términos poder tributario o potestad tributaria como sinónimo, mientras que para otros autores existen sutiles diferencias tales como lo expresa Plaza (1995,274) al señalar que:

"El poder tributario tiene su fundamento en el poder de imperio, en virtud del cual, en interés de los asociados, el Estado queda investido de la facultad de imponer reglas de forzoso acatamiento en el orden interno. [Mientras que potestad la define como] la potestad reglamentaria a lo que atañe a los tributos."

Con base a lo expuesto, la potestad tributaria es una de la manifestaciones más típicas del poder estatal, se le ha distinguido con varias expresiones que, sustancialmente, no tienen diferencia, como son poder fiscal, potestad de imposición, supremacía fiscal, poder de imposición y poder tributario, todas ellas unidas a la idea de soberanía; en atención a esto, se adoptará la expresión potestad tributaria por ser la de uso más común en la legislación venezolana.

En otro orden de ideas, el poder tributario es inherente a la República, Estados y Municipios, nace, permanece y se extingue con él.

En efecto, el poder tributario no puede ser objeto de cesión o delegación, como no podrían serlo respecto a las personas físicas, los derechos connaturales a la persona. Lo que si puede transferirse es la llamada competencia tributaria, entendida según Plaza (1995,280) como ... "la titularidad del derecho de exigir el pago del gravamen."

En relación al poder tributario, Romero (2000) expresa:

"...la Constitución distribuye el Poder Tributario entre los distintos entes políticos territoriales y reconoce la autonomía tributaria de los Estados Municipalidades. incluso en materias concurrentes enfatizando la "corresponsabilidad" como principio de organización del Estado, esto es, propiciar que los entes menores generen sus propios ingresos tributarios para permitir a los residentes de cada estado o municipio controlar el costo del gasto público respectivo y concientizar a los gobernantes correspondientes del costo político del gasto. Aunque el Poder Nacional concentra las atribuciones respecto de los tributos de mayor rendimiento y con bases imponibles globales, los Estados y Municipios, tienen atribuidas materias tributarlas propias, esto es, tienen atribuido un poder tributario originario nivel como máximo corresponsabilidad fiscal. Aunque se pudiera afirmar que existe una concentración de las fuentes tributarias a nivel central, el Poder Tributario de los entes menores, por disposición constitucional y con el propósito de profundizar la descentralización y el grado de autonomía financiera, puede verse ampliado por vía derivada, a través de la cesión por el Poder Nacional de la facultad de legislar concurrentemente con los Estados y Municipios

o simplemente encargar a éstos la gestión y el rendimiento de tributos también Nacionales, aunque esto implique un nivel inferior de corresponsabilidad fiscal."(p.85)

La potestad tributaria tiene su origen en la Carta Fundamental, en el deber de todos los venezolanos y extranjeros residentes a contribuir con la gasto público, tal como lo expresa el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela al señalar: "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley".

Otro tipo de potestades que la doctrina y la legislación nacional han abordado en la distribución de competencia vertical son las siguientes, y las cuales se señala en esta investigación:

Potestad Tributaria Originaria y Derivada

Según Crespo (2000) la potestad tributaria se encuentra clasificada fundamentalmente desde dos puntos de vista: entre la potestad tributaria originaria y la potestad tributaria derivada, siendo la primera, la establecida por la Constitución de acuerdo con la asignación de competencias para cada una de las entidades territoriales que forman el Estado; y la segunda, reconocida por normas subordinadas a las leyes orgánicas y leyes ordinarias, a los entes menores, es decir, hay una

atribución otorgada por el legislador.

En otras palabras, la potestad tributaria es originaria cuando se ejerce mediante una ejecución inmediata o directa de la Constitución; mientras que es derivada, cuando el establecimiento y recaudación de los tributos por los otros entes políticos territoriales (Estados y Municipios) están condicionados a una atribución por parte del poder nacional, o en otros términos, cuando el municipio ejecuta indirecta o mediatamente la Constitución; es decir, supone la existencia de un ente dotado de potestad tributaria originaria (poder nacional), quien en lugar de establecer el tributo, opta por delegar o transferir esa potestad a otro ente político territorial (Estados y Municipios).

En ese mismo sentido Romero (citado por Naime y Diniz, 2000) distingue el poder tributario en originario o derivado, conforme emane directamente de la Constitución o mediante delegación del ente con potestad originaria al expresar: que el poder tributario consiste en la facultad de establecer tributos y se dice que es originario como se ha visto cuando procede de la propia Constitución. Y es derivado cuando el ente público lo posee por delegación de la entidad pública con poder originario.

Por otra parte Vigilanza (2000) señala:

"tampoco coincidimos con la mayoría de la doctrina nacional en identificar poder tributario originario con la mera atribución de tributos determinados a los entes político territoriales en la Constitución, o dicho en otra forma, no consideramos útil reservar el calificativo de "originario" sólo para referirnos a atribución Constitucional de tributos. Para nosotros, repetimos, lo que debe caracterizar al poder tributario originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de crear tributos (poder tributario) se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a gravar y a no aceptar una potestad superior que limite o condicione esa escogencia, a excepción de la propia Constitución, como es obvio. Es en este sentido que nos hemos atrevido a afirmar que en Venezuela, incluso desde antes de la Constitución de 1999 sólo el Poder Nacional goza de ese atributo."(p.255)

Potestades Tributarias Concurrentes

Según Moya (2000) son todas aquellas materias que de acuerdo con la Constitución pueden ser ejercidas por todos los niveles del Poder Público. Están consagradas en ella. Son competencias propias u originarias del poder nacional y que por disposición expresa de la Carta Fundamental puede ser transferida a los Estados con el fin de lograr la descentralización administrativa, tal como lo expresa el Artículo 165:

"Las materias objetos de competencias concurrentes serán reguladas mediante leyes de bases dictadas por el Poder Nacional, y leyes de

desarrollo aprobadas por los Estados. Esta legislación estará orientada por los principios de la interdependencia, coordinación, cooperación, corresponsabilidad y subsidiariedad. Estados descentralizarán y transferirán a los Municipios los servicios y competencias que gestionen y que éstos estén en capacidad de prestar, así como la administración de los respectivos recursos, dentro de las áreas de competencias concurrentes entre ambos niveles del Poder Público. Los mecanismos transferencia estarán regulados el por ordenamiento jurídico estadal".

El Artículo antes citado está concatenado con el Artículo 158 ejusdem que expresa: "La descentralización, como política nacional, debe profundizar la democracia, acercando el poder a la población y creando las mejores condiciones, tanto para el ejercicio de la democracia como para la prestación eficaz y eficiente de los cometidos estadales".

En lo que respecta a las materias concurrentes Romero (2000) expresa:

"entre los distintos niveles territoriales, la competencia coordinadora permitirá al Poder Nacional delimitar el ámbito preciso de la concurrencia en lo que a la tributación se refiere. con el objeto de evitar múltiple imposición de una misma materia imponible correspondiente a un mismo sujeto por distintos entes exactores. creando preferencias exclusivas para un nivel territorial respecto de otro creando mecanismos que permitan evitar sobrevenidamente la doble tributación, mediante técnicas neutralizadoras como el crédito de impuestos, deducciones o exenciones, que eliminen o morigeren la doble tributación. Son emblemáticas las materias relativas a alcoholes, tabacos, hidrocarburos y minas, telecomunicaciones, servicio eléctrico y otras que son materias concurrentes objeto de regulación y gravamen mediante los tributos de niveles territoriales distintos."(p.91)

Por otra parte, Brewer (citado por Naime y Diniz, 2000) indica que la competencia concurrente, es la que la Constitución no atribuye específicamente a alguna de las ramas del Poder Público, igualmente aquellas que no se reserven a ninguna de las ramas del Poder Público en sentido vertical, sino que se atribuyen en genérico al Estado.

Potestad Tributaria Residual

A tal efecto Romero (2000) expresa:

"Aunque los Estados son titulares de un Poder residual, somos de la opinión que no está claro si en materia tributaria, la especial redacción del Artículo 156, Ord. 12, hace exclusiva a favor del Poder Nacional la atribución del Poder Tributario residual a este último. Por esa razón, podría pensarse que los Estados siguen siendo titulares de un poder tributario originario y residual sobre el consumo, lo cual quedaría confirmado, por argumento al contrario, del texto del Artículo 183 de la nueva Constitución, que al igual que el Artículo 18 del Texto Fundamental de 1961, hacía referencia a varias prohibiciones

a la imposición sobre bienes de consumo. En consecuencia, creemos que existe un poder concurrente sobre la materia de imposición al consumo (quedando a salvo las modalidades al valor agregado y ciertos consumos específicos expresamente referidos en el artículo 156, Ord. 12; como alcoholes y tabacos) entre el Poder Nacional y el de los Estados, sin menoscabo del ejercicio de potestad armonizadora del Poder Nacional, a este respecto que reserve la residualidad a favor del Poder Nacional." (p.97)

Con referencia a lo anterior, Carmona (2000) señala:

"... es a la República a quien corresponde la residualidad de la materia tributaria, por cuanto ésta le ha sido asignada de manera expresa al simplemente reconocer como suyos, todos los tributos que constitucional o legalmente no hayan sido atribuidos o transferidos a los estados o municipios."(p.319)

En cuanto a la potestad tributaria residual, el constituyente venezolano optó por establecer una potestad concurrente entre los tres entes políticos territoriales, tal como lo señala la Constitución en las disposiciones siguientes:

Artículo 156 numeral 33 en el caso del Poder Nacional, el cual establece: "Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Público Nacional, o que le corresponda por su índole o naturaleza."

El Artículo 164 numeral 11 en el caso de los Estados que señala: "Todo lo que no corresponda, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal." Y el Artículo 179 numeral 6 en el caso de los Municipios que reza "Los demás que determine la Ley".

No obstante, a los fines de conciliar esta concurrencia de potestades sobre la materias residuales, el constituyente consideró establecer diversas prioridades u órdenes en que éstas pueden ser ejercidas de una manera coherente.

En este mismo orden de ideas, Italiani, (citado por Evans, 1998) establece que la potestad residual debe ser establecida por las siguientes premisas:

- "1. La República puede ejercer libremente su potestad tributaria" en materia residual estableciendo o creando un tributo nacional, en cuyo caso, los Estados y Municipios, quedarían imposibilitados de ejercer su potestad tributaria sobre la materia residual que ha sido reservada por el Poder Nacional.
- 2. Los Estados están autorizados para ejercer sus potestades tributarias en materias residuales hasta tanto la República no limite tal ejercicio mediante la promulgación de una ley nacional, reservándose para sí determinados tributos.
- 3. Los Municipios están autorizados para ejercer potestades tributarias residuales siempre y cuando sean autorizados por ley especial emanada del Poder Nacional. En este supuesto sucede todo lo contrario a lo explicado respeto

a los Estados; a los Municipios les está vedado ejercer la potestad tributaria residual mientras no sean autorizados por una ley nacional. (p.33)."

Las Potestades Tributarias asignadas al Poder Nacional

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, Gaceta Oficial N° 36.860 del 30 de Diciembre de 1999, en su artículo 156 establece en los numerales 12, 13 y 14, lo siguiente:

Es de la competencia del Poder Público Nacional:

"12. La creación, organización, recaudación y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones. donaciones v demás conexos, el capital; la producción, el valor agregado, hidrocarburos y minas. gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes, y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco. V los impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la Ley."

Con base a lo anterior, se puede mencionar como primera fuente atributiva de competencia tributaria del Poder Nacional lo establecido en el numeral antes citado el cual determina que todo lo concerniente a los impuestos sobre la renta, sucesiones, minas y los que gravan las importaciones y exportación de bienes y servicio, valor agregado, son

competencia exclusiva e indiscutible del poder público nacional atribuido por la Carta Fundamental.

En perfecta sintonía con lo anterior, la segunda fuente de competencia es las contribuciones que recaigan sobre la producción y el valor agregado de bienes tales como: alcoholes, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco que es asignada en su creación, organización, recaudación y control por la ley que la establezca al poder nacional.

Seguidamente, la tercera fuente se ubica en la parte final del numeral 12 del artículo 156 eíusdem, cuando establece los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, corresponde exclusivamente al Poder Nacional, es una disposición que establece la competencia de carácter residual al Poder Nacional en el área tributaria.

Continuando con las ideas anteriores, el numeral 13 del artículo en comento, será citado como cuarta fuente atributiva de competencia del Poder Nacional, el cual es la norma angular o el eje pilote sobre el cual se quiere desarrollar en esta investigación, sobre la construcción de una plataforma de armonización de los distintos entes federales como garantía del contribuyente; en tal sentido el Texto Fundamental de 1999 establece lo siguiente:

Es de la competencia del Poder Público Nacional:

"13. 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 impositivo o alícuotas de los tributos estadales y municipales, así como para crear fondos especificos que aseguren la solidaridad interterritorial."

Basándose en esta norma, el Poder Nacional tiene potestad para que a través de una ley garantice la adecuada coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias y pueda definir, principios, parámetros y limitaciones especiales para determinados tipos impositivos.

Finalmente, la última fuente de competencia del Poder Nacional se ubica en el numeral 14 del Artículo que se está analizando que establece la competencia de: "la creación y organización de los impuestos territoriales o sobre predios rurales, y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control correspondan a los Municipios, de conformidad con esta Constitución."

Las Potestades Tributarias de los Estados

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contempla

el régimen tributario estadal y los ingresos estadales en su artículo 164 al establecer en los numerales 5,7,9 y 10 que:

Es de competencia exclusiva de los Estados:

- "5. El régimen y aprovechamiento de minerales no metálicos, no reservados al Poder Nacional, las salinas y ostrales y la administración de las tierras baldías en su jurisdicción, de conformidad con la ley.
- 7. La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos del papel sellado, timbres y estampillas.
- 9. La ejecución, conservación, administración y aprovechamiento de las vías terrestres estadales.
- 10. La conservación, administración y aprovechamiento de carreteras y autopistas nacionales, así como de puertos y aeropuertos de uso comercial, en coordinación con el Ejecutivo Nacional".

Igualmente, es competencia originaria de los Estados lo establecido en el Artículo 167 de la Constitución al señalar en los numerales 2 y 3 lo siguiente: 2 "Las tasas por el uso de sus servicios, multas y sanciones, y las que le sean atribuidas." 3 "El producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales." Categorías estas que están contempladas por lo dispuesto en el numeral 4 del Artículo 164 eiusdem, al considerar como competencia de los Estados, "La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones

de las leyes nacionales y estadales.

La Ley Orgánica de la Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencia del Poder Público (1989) en su Artículo 11 expresa igualmente, las materias transferidas a los Estados con el fin de promover la descentralización administrativa de la manera siguiente:

organización, recaudación. "La control administración del ramo del papel sellado; (....) El régimen, administrativo y explotación de las piedras de construcción y de adorno o de cualquier otra especie, que no sean preciosas, conservación. administración La aprovechamiento de las carreteras, puentes y autopistas en sus territorios. Cuando se trate de vías interestatales, esta competencia se ejercerá mancomunadamente, a cuyos efectos celebrarán los convenios respectivos; (...) La administración y mantenimiento de puertos y aeropuertos públicos de uso comercial (...)."

Según lo citado anteriormente, el constituyente de 1999, tomó la atribución de competencia a los Estados establecidas en el artículo 11 de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder Público antes citado, y las plasmó en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, otorgándole competencia originaria a los Estados, sobre la base de la potestad derivada establecida en dicha ley.

En este mismo orden de ideas, es competencia residual de los Estados todo lo que no corresponda, de conformidad con la Constitución a la competencia nacional o municipal. Tal como lo expresa el numeral 11 del Artículo 164 de la Carta Fundamental: "Es competencia exclusiva de los Estados: ...Todo lo que no corresponda de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal."

Por otra parte la disposición transitoria cuarta, numeral seis de la Constitución señala que:

"Dentro del primer año, contado a partir de su instalación, la Asamblea Nacional aprobará: 6. Una ley que desarrolle la hacienda pública estadal estableciendo, con apego a los principios y normas de esta Constitución, los tributos que la componen, los mecanismos de su aplicación y las disposiciones que la regulen".

Sobre la base de lo anterior el Poder Legislativo presentó el anteproyecto de la Ley de Hacienda Pública Estadal, elaborado por la Oficina de Asesoría Económica de la Asamblea que según Rojas (2001) desglosa las competencias tributarias que tendrán los Estados en la forma siguiente:

Tributos constitucionales tales como el de la renta de timbres fiscales, tasas de bienes de usos y servicios;

- 2. Tributos delegados a las regiones: Creación de contribuciones especiales por mejoras o servicios públicos estadales, los impuestos de exploración y explotación de minerales no metálicos no reservados por la Constitución al Gobierno Nacional, salinas, ostrales de perlas, impuesto al consumo de combustibles, sobre tasa sobre el impuesto sobre la renta de personas naturales que vivan en la región, impuestos sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, cesión parcial del impuesto del valor agregado;
- 3. Participación en los tributos nacionales: otra porción del impuesto al valor agregado, impuesto al consumo de fósforos, licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco.

Las Potestades Tributarias de los Municipios

Seguidamente, se señalará la competencia tributaria municipal consagrado en el Texto Constitucional como límite del poder de exacción en el Artículo 179, el cual expresa lo siguiente:

Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:

"1. Los procedentes de su patrimonio e incluso el producto de sus ejidos y bienes.

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 establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

- 3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme a las leyes de creación de dichas tributos.
- 4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estadales.
- 5. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.
- 6. Los demás que determina la ley."

De la enumeración anterior, resalta el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, el impuesto sobre los inmuebles urbanos y el impuesto a los vehículos como fuentes importantes de obtención de recursos por parte de los Municipios.

Con base a lo anterior, es necesario que los órganos locales se sujeten a las competencias atribuidas por el Texto Fundamental antes mencionado, para evitar la invasión recíproca de competencia, que puedan originar supuesto de doble tributación produciendo efectos económicos indeseados.

Cabe agregar, como fuente de ingresos Municipales se encuentra en la Ley Orgánica de Régimen Municipal, (Gaceta Oficial N° 4.409 Extraordinario de fecha 15 /06/89). En su artículo 113 esta ley expresa: El Municipio, además de los ingresos que señala el artículo 31 de la Constitución derogada (hoy artículo 179 vigente) tendrá lo siguientes ingresos:

- "1. El gravamen sobre los juegos y apuestas lícitas que se pacte en su jurisdicción...;
 - El producto del impuesto sobre la publicidad comercial realizada en su jurisdicción;
 - 3. Las contribuciones de mejoras sobre los inmuebles urbanos que directa o indirectamente se beneficie con la construcción de obras o servicios por el Municipio y que sean de evidente interés para la comunidad...;
 - 4. La participación en el producto del impuesto territorial rural, la cual se determinará en la Ley que establezca dicho impuesto".

Es la potestad residual, consagrada en el artículo 179 numeral 6 otra potestad tributaria municipal: "Los municipios tendrán los siguientes ingresos: ... Las demás que determine la ley" podrá el Municipio ejercer dicha potestad siempre y cuando sea autorizatorio por ley especial emanada del Poder Nacional. En este supuesto sucede todo lo contrario a lo explicado con respecto a la potestad tributaria residual a los Estados, ya que a los Municipios les está vedado ejercer la potestad residual

mientras no sean autorizados por una ley nacional.

Son también limitaciones explícitas de la potestad tributaria municipal, aquellas que están señaladas en las leyes o la Constitución y que son competencias de los Estados o del Poder Nacional y aunque no son señaladas taxativamente como prohibidas a los Municipios, no pueden ser ejercidas por estos. Ejemplo: el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado, peaje por uso de carreteras, timbres fiscales, etc.

Igualmente, son limitaciones implícitas de las potestades tributarias Municipales y Estadales aquellas materias que están limitadas al Municipio taxativamente en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su Artículo 183 al expresar lo siguiente:

Los Estados y 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".

La norma antes citada, además de señalar los límites del poder de imposición de los Estados y Municipios, por otra parte reconoce en su parte final del numeral 3 la gravabilidad de la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal, sólo que en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional.

En virtud de lo expuesto, Spisso (citado por Vigilanza, 2000) expresa que:

"el ejercicio concurrente de facultades tributarias por la Nación. las Provincias Municipalidades. indispensable sin una coordinación entre ellas, puede transformar una estructura constitucional ideada en resguardo de la libertad individual, en un engendro perverso en que el empleo de múltiples fuentes tributarias por diversos planos de gobierno, que suele desentenderse de la intensidad o presión global del conjunto de los tributos, conlleva a la destrucción de la riqueza nacional, (p.239)."

Jurisprudencia sobre Invasión de Competencias Tributarias

A continuación se comenta una de las sentencias del máximo Tribunal Supremo de Justicia, en el cual se han presentado conflictos de competencia tributaria entre el Poder Nacional y el Poder Municipal. Asimismo, el contenido de ésta decisión es considerada de vital importancia, a los efectos de delimitar el poder tributario.

El caso se trata de la Compañía Anónima Nacional de Teléfonos de Venezuela (CANTV) y la empresa Telecomunicaciones Movilnet C.A., contra la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Valencia del Estado Carabobo. Tribunal Supremo de Justicia, Sala Constitucional, 6 de Diciembre del año 2000. N° 1519.

La compañía telefónica interpuso una acción de nulidad, por razones de inconstitucionalidad conjuntamente con solicitud de amparo constitucional y subsidiaria medida cautelar innominada contra la ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Valencia del Estado Carabobo, que se refiere a la explotación de la actividad de las comunicaciones y la fijación de cargas impositivas para tal fin.

El principal fundamento de inconstitucionalidad, según los demandantes, es que dicha ordenanza pretende imponer un gravamen sobre actividades cuya gravabilidad está exclusivamente reservada al Poder Público Nacional.

En este caso, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia consideró, como ha sido el criterio reiterado de esa instancia, la inaplicación de la norma denunciada por colidir con la Constitución y violar los derechos constitucionales del accionante en cuanto a su libertad económica y los principios relativos a las limitaciones del poder tributario

local

Agrega la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia, que adicionalmente la Ley Orgánica de Telecomunicaciones contempla en su Artículo 156 "Que de conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela la actividad de las telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estadales o municipales."

En este mismo orden de ideas, Sánchez (2001) expresa respecto a la norma antes transcrita que de esta forma queda establecido que los ingresos brutos generados por las actividades de telecomunicaciones no caen en el ámbito de gravabilidad del impuesto sobre actividades económicas, es decir, del tributo local que grava la actividad comercial, industrial, de servicios o de índole similar al municipio, en o desde donde se realicen las actividades.

Esto en virtud de que se fundamenta en el hecho de que esta actividad es competencia exclusiva del Poder Nacional y que está consagrada en el artículo 156 numeral 28 de la Constitución que reza lo siguiente: "Es de la competencia del Poder Público Nacional: ...numeral 28. El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético."

Finalmente, la sala advierte que el presente mandamiento de amparo constitucional debe ser acatado por todas las autoridades de la República, pena de incurrir en desobediencia de la autoridad.

En virtud de lo expuesto, se aclara el panorama económico del país al otorgársele seguridad jurídica a los inversionistas nacionales y extranjeros y se evita incertidumbre en materia tributaria por la falta de precisión, en otras palabras, se fortalece el principio y distribución del poder público y de la separación de las funciones, lo cual contribuye a la consolidación de un estado de derecho para garantizarle al contribuyente sus garantías, por lo menos en dicha materia.

Los Sistemas de Armonización Tributaria

Siendo la armonización tributaria un medio idóneo para lograr la coordinación fiscal entre los diversos entes políticos territoriales que forman parte de un proceso de integración federal, es necesario analizar previamente los mecanismos por los cuales se puede lograr ese objetivo.

Tomando lo señalado por Montero (1998), adaptando los Sistemas de armonización internacional a la interna, se consideran como mecanismos para lograr la armonización, la igualación o uniformalización y como coordinación del sistema tributario.

Con base a lo anterior, la armonización como uniformalización o

igualación, consiste en imponer a todos los entes políticos territoriales, la obligación de utilizar igual presión fiscal cuando acaezca el mismo hecho generador. Es decir, que supone la existencia de idénticos tributos en todos los niveles horizontales del poder público, lo que implica un sistema tributario rígido y con pérdida de autonomía tributaria.

En cambio, la armonización como coordinación del sistema tributario, consiste en sancionar una ley homogénea que establezca principios, topes, limitaciones entre las distintas potestades tributarias, lo cual en definitiva constituye una garantía para el contribuyente respecto a la incidencia fiscal de las distintas personas jurídicas territoriales.

Ámbito de la Armonización Tributaria

En referencia a las acciones para lograr la Armonización Tributaria se debe acotar que estas pueden darse en tres planos:

- 1. En la estructura formal de los tributos. Significa actuar en las opciones técnicas sobre las que los tributos se encuentran estructurados. Se trata de acciones que persiguen "alinear" los tributos, mediante la aplicación de mecanismos compensatorios que posibiliten armonizar las diferencias de niveles de tributación en los países, sin tener que llegar a la igualación de los mismos.
 - 2. La Armonización de los niveles de tributación. Implica modificar los

elementos de los tributos que determinan el nível de la carga tributaria para aproximarlos. Fundamentalmente, se refiere a las definiciones de la materia imponible y de las alícuotas aplicables. En este caso, la armonización introduce un alto grado de rigidez en la utilización del sistema tributario.

3. La administración y aplicación efectiva de la tributación. Para que cualquier esfuerzo en el campo de la armonización tributaria cumpla con sus finalidades, es necesario que se equipare el grado de eficacia de las administraciones tributarias. De lo contrario, las diferencias en los niveles de evasión existentes, harán que los níveles de tributación efectivos sean notoriamente disímiles.

A mintinuación se analiza el Principio de Justicia Tributaria ill.

mbutano en Venezuela CAPITULO V

DERECHO COMPARADO

Ley General Tributaria Española

La Ley General Tributaria Española en su título preliminar contiene los principios generales de orden tributario en donde destaca el principio de justicia tributaria objeto de análisis en la presente investigación. Se observa en esta Ley General Tributaria que tanto el sistema tributario del Estado Español como los de las Corporaciones locales y los de las provincias con regimenes fiscales especiales consecuencia, alterados en sus fundamentos, ya que la Ley no afecta a su estructura ni sus respectivas facultades, sino que, al contrario, el establecimiento de un orden general común para todos los tributos proporciona a los entes regionales y locales nombrados una consolidación y fortalecimiento en su actividad fiscal, dentro de un cuadro igualmente general de garantías para el contribuyente.

A continuación se analiza el Principio de Justicia Tributaria, de gran relevancia entre los principios básicos de orden tributario establecidos en la Ley General Tributaria Española a fin de ser tomado junto con otros principios como el de legalidad, no confiscatoriedad, como posibles modelos para la Ley de Armonización y Coordinación del Sistema

Tributario en Venezuela.

El Principio de Justicia Tributaria está consagrado en el Artículo 3 de la Ley General Tributaria Española al expresar lo siguiente: "La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad."

En sentido análogo la Constitución Venezolana de 1999 establece dicho principio en la forma siguiente: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas...", Este principio está inspirado en los principios de igualdad, generalidad y capacidad contributiva, en el sentido de que en la tributación no se pueden establecer discriminaciones ni privilegios, todos están obligados a colaborar con el Estado en cualquiera de sus manifestaciones político territoriales y este debe tomar en cuenta la capacidad económica del ciudadano al establecer la tributación.

Con base a lo anterior, se puede considerar que la Ley General Tributaria Española y la Constitución Venezolana, tienen en común la obligación de todos las personas de colaborar con el Estado, el derecho del contribuyente de tributar en forma semejante a los demás personas

que se encuentren en las mismas condiciones y el derecho a que sea tomada en cuenta la capacidad económica, todo lo cual conforma el Principio de Justicia Tributaria.

Cabe agregar, que el principio de capacidad contributiva se encuentra establecido en la Ley General Tributaria Española, específicamente en el artículo 3, antes mencionado, que expresa: "La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos..." y en el artículo 26.1 letra c de Ley mencionada, cuando al definir a los impuestos hace mención a... "la capacidad contributiva del sujeto pasivo..."

En este sentido, la Constitución Nacional de Venezuela consagra en el artículo 316, el principio de capacidad contributiva al señalar que: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente..."

Relacionado con el principio de la capacidad contributiva está el principio de la progresividad establecido en el artículo 4 de la Ley General Tributaria Española, el cual expresa: "...atender a la exigencias de estabilidad y progresos sociales..." Concatenado con el artículo 54 ejusdem que expresa: "Tendrán la consideración de tipo de gravamen los de carácter proporcional o progresivo que corresponda aplicar sobre la

respectiva base liquidable para determinar la cuota."

Este principio, también se encuentra consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 316, estipulando que "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas.....atendiendo al principio de progresividad..."

En virtud de lo expuesto, la progresividad tributaria implica que a medida que aumenta la renta y riqueza de cada sujeto, la aportación contributiva se incrementa. A través de la progresividad del sistema tributario mejora la distribución de la renta teniendo esta como límite la no confiscatoriedad.

En consecuencia se observa que el principio de Justicia tributaria se encuentra consagrado tanto en la Ley General Tributaria Española, como en la Constitución de La República Bolivariana de Venezuela, y debe ser uno de los fundamentos de la futura Ley de Armonización y Coordinación del Sistema Tributario Nacional, a fin de lograr una imposición uniforme y equitativa en todos los niveles de los entes públicos territoriales.

En este mismo orden de ideas se ha establecido otro principio que es el político y económico, igualmente consagrado en el Artículo 4 de la Ley General Tributaria Española al expresar: "Los tributos, además, de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como

instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional."

Al igual que el principio antes expuesto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela lo consagra en el Artículo 316 al señalar que: "El sistema tributario procurará... la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población..." como objetivo del sistema tributario venezolano.

De igual forma el principio de Legalidad lo consagra la Ley General Tributaria Española en su artículo 2, que expresa "La facultad originaria de establecer tributos es exclusiva del Estado y se ejercerá mediante ley votada en Corte."

De manera semejante, el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece "No podrá cobrarse impuestos que no estén establecidos en la ley..."

En virtud de lo expuesto, el principio de la legalidad establece la exigencia de que los tributos deben ser aprobados por los representantes de quienes lo tienen que pagar, igualmente, la Ley General Tributaria establece en el artículo 9 las fuentes normativas de los tributos, fijando que los mismos se regirán por la Ley General

Tributaria Española y por las leyes propias de cada tributo; al expresar dicha norma:

- Los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y carácter, se regirán:
- a. Por la presente ley en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.
 - b. Por las leyes propias de cada tributo.
- c. Por los Reglamentos generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial lo de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económicos-administrativa y por el propio de cada tributo.
 - d. Por los Decretos, por las Ordenes acordadas por la Comisión Delègada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las órdenes del Ministro de Hacienda publicado en el Boletín Oficial del Estado.
 - 2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho Administrativo y los preceptos del Derecho común.

En este mismo orden de ideas, este principio está estipulado en el artículo 5 de la Ley General Tributaria Española, al establecer lo siguiente: "Las provincias y Municipios podrán establecer y exigir tributos dentro de los límites fijados por las leyes. Las demás Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero sí exigirlos, cuando la ley lo determine."

En base al artículo anterior, todos los entes políticos territoriales podrán establecer tributos dentro de los límites de su competencia,

mientras que las Corporaciones y Entidades de Derecho Público no podrán establecerlos, pero si exigirlos cuando así este facultado por ley.

Finalmente, respecto del contenido de los tributos, el artículo 10 de la Ley General Tributaria Española delimita los elementos esenciales del tributo que, en todo caso, se regulan por ley, al establecer dicha norma en comento lo siguiente:

"Se regulan, en todo caso, por ley:

a)La determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, salvo lo establecido en el Artículo 58.

b)El establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

c)La modificación del régimen de sanciones establecidas por la ley.

d)Los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

e)Las consecuencias que el incumplimiento de las obligaciones tributarias pueden significar respecto a la eficacia de los actos o negocios jurídicos.

f)La concesión de perdones, condonaciones, rebajas, amnistía o moratorias.

g)La fijación de los supuestos de hechos que determinen las competencias de jurados tributarios.

h)El establecimiento y la fijación de las condiciones esenciales de los monopolios fiscales.

i)Las prohibiciones de localización en ciertas zonas del territorio nacional por motivos fiscales,

de determinadas actividades o explotaciones económicas.

j)La implantación de inspecciones o intervenciones tributarias con carácter permanente en ciertas ramas o clases de actividades o explotaciones económicas.
k)La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria".

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, es necesario tomar en consideración para la Armonización Tributara en Venezuela, el principio de la Legalidad no solamente en cuanto a la creación del tributo previsto en el Texto Fundamental, sino también mediante el establecimiento por ley de la definición precisa de los elementos fundamentales del tributo que sirven para individualizarlos y sus límites para evitar de un lado toda posible discrecionalidad de la Administración, al regular lo citados elementos, y favorecer de otros, la exacta determinación de la prestación impuesta al sujeto pasivo.

En este mismo sentido, el principio de ser juzgado por un juez natural que está establecido en artículo 163 de la Ley en comento y establece "El conocimiento de las reclamaciones tributarias, con la sola excepción de aquellas cuya resolución está reservada al Ministro de Hacienda, corresponderá a los órganos de la jurisdicción económico-administrativa." Esta norma está referida al principio o garantía de ser juzgado por jueces naturales, que se relaciona significativamente con el

elemento de competencia; elemento por el cual toda persona tiene derecho a ser juzgada por los Tribunales llamados por el ordenamiento jurídico a juzgar o conocer un caso particular.

De manera semejante, el artículo 49 numeral 4 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela expresa que "Toda persona tiene derecho a ser juzgada por sus jueces naturales en las jurisdicciones y en la ley. Ninguna persona podrá ser procesada por tribunales de excepción o por comisiones creadas para tal efecto."

En consecuencia, una vez analizados los principios básicos en materia fiscal, entre los cuales se encuentra el principio de Justicia Tributaria como principio rector, consagrados todos en la Ley General Tributaria Española, así como en la Constitución Venezolana de 1999, lo que se pretende es tomar como modelo estos principios para ser establecidos y desarrollados en una futura Ley de Armonización y Coordinación del Sistema Tributario Venezolano.

Tratado del Acuerdo de Cartagena

Es de destacar para cuanto atañe al desarrollo de las disposiciones comunitarias andinas sobre Armonización Tributaria el artículo 4 del Tratado del Acuerdo de Cartagena, modificado por el Protocolo de Cochabamba, del 28 de mayo de 1996 el cual establece:

"los países miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina" y "se comprometen, así mismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación".

En este sentido considera Plazas (2001) lo que disponga la Comisión de la Comunidad Andina, o en su caso el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, en materia de Armonización Jurídica, compromete a los países miembros y no constituye una simple sugerencia cuyo acatamiento dependa de la buena voluntad de sus destinatarios. Por consiguiente, si las decisiones andinas regulan el tema de la armonización y reclaman de los Estados la transposición de sus determinaciones a sus normativas nacionales, o su desarrollo, con el concurso del Parlamento, los países quedan obligados a hacerlo dentro de los plazos y en las condiciones que al efecto se establezcan.

En ese orden de ideas, la prosecución del proceso de Armonización en el orden interno dentro del marco de la Comunidad Andina no se separa en mucho de lo que ha sido en Europa la relación entre las directivas del Consejo y las leyes nacionales.

Acuerdo de Integración Subregional Andino

Los países miembros de una comunidad supranacional, pueden y deben realizar acuerdo de integración como instrumento para lograr la armonización gradual de las políticas económicas y sociales, la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes

En este sentido, es conveniente observar que el artículo 51 del Acuerdo de Integración Subregional Andino, suscrito por Venezuela el cual concreta la estrategia de la armonización de las políticas sociales y económicas en los siguientes términos:

"ART. 51.-Los Países Miembros coordinarán sus planes de desarrollo en sectores específicos y armonizarán gradualmente sus políticas económicas y sociales, con la mira de llegar al desarrollo integrado del área, mediante acciones planificadas.

Este proceso se cumplirá paralela y coordinadamente con el de formación del mercado subregional mediante los siguientes mecanismos, entre otros:

- a) Programas de desarrollo industrial;
- b) Programas de desarrollo agropecuario y agro industrial;
- c) Programas de desarrollo de la infraestructura física;
- d) La armonización de las políticas cambiaria, monetaria, financiera y fiscal, incluyendo el tratamiento a los capitales de la Subregión o de fuera de ella;
- e) Una política comercial común frente a terceros países, y

f) La armonización de métodos y técnicas de planificación".

Se observa claramente, del artículo citado que la Armonización Tributaria es una de los objetivos fundamentales de la integración entre los países que conforman la comunidad andina.

Con referencia a lo anterior, Plazas (2001,124) expresa:

"es necesario advertir que las similitudes que puedan observarse entre los ámbitos subnacionales de creación y aplicación del derecho y los supranacionales, no pueden como criterio de referencia incuestionable para conformar la normativa comunitaria, en particular en lo que atañe a la Armonización Tributaria. Porque las diferencias de regimenes previstas en el orden subnacional para los impuestos locales. provinciales. departamentales o regionales son admisibles en condiciones distintas a las que puedan presentarse en las normativas de los países miembros de la organización comunitaria. Basta observar, al respecto, que mientras el ámbito subnacional de los tributos supone siempre una concurrencia con los tributos nacionales dentro de lo que se conoce como sistema tributario, el ámbito supranacional trasciende las fronteras del país para comprometer a varias naciones integradas y si bien no debe ignorar los principios que informan a los sistemas nacionales, en los cuales encuentra un entorno necesario de referencia, no lo hace a la luz del principio de concurrencia que informa a las jurisdicciones que participan en el conjunto de la Nación desde el centro y la periferia.".

Tratado de la Comunidad Europea

Entre las normas que han servido de base para la Armonización Tributaria en Europa se encuentra, en primer lugar el articulo 99 del Tratado de la Comunidad Europea, cuyo texto expresa lo siguiente:

"ART. 99.- "El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos especiales y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el articulo 7".

En segundo lugar, del mencionado Tratado debe hacerse referencia al siguiente articulo:

"ART. 100.- "El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o el funcionamiento del mercado común".

Con respecto al primer articulo citado, se observa la expresa y enfática referencia de la norma a la armonización en materia de

impuestos indirectos y su necesaria relación con el funcionamiento del mercado común; en relación a la segunda norma citada, establece claramente que el órgano competente para la armonización es el Consejo, y este acude a las directivas como instrumento normativo de obligatorio cumplimiento para ese efecto.

Jurisprudencia del Tribunal Andino de Justicia

En relación a la armonización jurídica y la aplicación de normas previstas en tratados supranacionales, el Tribunal Andino de Justicia en sentencia del 26 de octubre de 1989, proceso 5-ip-89 ha sido enfático al manifestar:

"Los Estados miembros frente a la norma comunitaria no pueden formular reservas ni desistir unilateralmente de aplicarla, ni pueden tampoco escudarse en disposiciones vigentes o prácticas usuales de su orden interno para justificar el incumplimiento o la alteración de resultantes del derecho obligaciones comunitario. No debe olvidarse que en la por las normas regida integración ordenamiento jurídico andino. los países miembros están comprometidos a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a que de algún. dichas normas obstaculicen su aplicación, como de modo expreso lo preceptúa el artículo 5°, segunda parte, del Tratado del 26 de mayo de 1979, constitutivo de este Tribunal. "Las medidas de simple ejecución que en casos concretos pudiera adoptar un país miembro tampoco pueden servir de excusa válida para alterar el efecto directo y uniforme propio de tales regulaciones. La entrada en vigor de éstas, por tanto, ha de determinar automáticamente la inaplicabilidad del derecho interno que sea contrario a sus determinaciones o que, de alguna manera, las desnaturalice, y ello en virtud de la primacía que tiene la norma comunitaria. La posible colisión de normas, en consecuencia, ha de resolverse sin vacilaciones ni reticencias a favor del derecho de la integración". "(...) En cuanto al efecto de las normas de la integración sobre las normas nacionales, señalan la doctrina y la jurisprudencia que, en caso de conflicto, la regla interna queda desplazada por la comunitaria. la cual se aplica preferentemente, ya que la competencia en tal caso corresponde a la comunidad. En otros términos, la norma interna resulta inaplicable, en beneficio de la norma comunitaria".

En este orden de ideas, la sentencia del 10 de junio de 1987, proferida dentro del proceso número 2-N-86, relacionado con el régimen de cláusulas de salvaguarda, de la cual son los siguientes apartes:

"(...) el ordenamiento jurídico del Acuerdo de Cartagena imperativo, de aplicación es obligatoria en los países miembros y debe ser respetado y cumplido por todos ellos y por supuesto por los órganos del Acuerdo, lo mismo que por todos los organismos y funcionarios que atribuciones conforme eiercen ordenamiento, el cual regula el proceso de la integración que se cumple en una comunidad de derecho, cual es la constituida en el Pacto Andino".

En ese mismo sentido, la sentencia del 25 de mayo de 1988, dentro del proceso número 2I-P-88, relacionada con propiedad industrial, establece:

"(...) En cuanto al efecto de las normas de la integración sobre las normas nacionales. señalan la doctrina y la jurisprudencia que, en caso de conflicto, la regla interna queda desplazada por la comunitaria, la cual se aplica preferentemente, ya que la competencia en tal caso corresponde a la comunidad. En otros términos, la norma interna resulta inaplicable en beneficio de la norma comunitaria. Así lo ha señalado reiteradamente el Tribunal de Justicia Europeas de las Comunidades principalmente sentencias Costa / Enel. de 15 de junio de 1964, y la sentencia Simmenthal, de 9 de marzo de 1978) en concordancia, en este punto, con las normas de la integración andina. Este efecto de desplazamiento de la norma nacional, como resultado del principio, de aplicación preferente, resulta especialmente claro cuando la ley posterior que ha de primar sobre la anterior de acuerdo con principios universales de derecho es precisamente la norma comunitaria ". "No se trata propiamente de que la norma posterior derogue a la norma nacional preexistente, al igual que ocurre en el plano del derecho interno, puesto que son dos ordenamientos jurídicos distintos, autónomos y separados, que adoptan dentro de sus propias competencias formas peculiares de crear y extinguir el derecho que, por supuesto, no son intercambiables. Se trata, más propiamente, del efecto directo del principio de aplicación inmediata y de la primacía que en todo caso ha de concederse a las normas comunitarias sobre las internas."......"La derogación propiamente

dicha de una norma interna, por ser contraria a comunitaria. puede una norma resultar indispensable para efectos prácticos, determinados casos. Pero como tal derogación habría de ser decidida por el derecho interno y no por el comunitario, el derecho integracionista, en principio, se contenta con la aplicación preferente. Su efecto inmediato y directo no sería compatible con la condición de que las nacionales normas contrarias expresamente derogadas por el legislador nacional, ya que ello dependería de éste y no de la comunidad".

Como se observa de la Sentencias anteriormente citadas, el ordenamiento jurídico comunitario es de aplicación obligatoria para los Estados miembros. En este sentido Venezuela es un Estado integrante de la Comunidad Andina y la normativa jurídica que rige la Comunidad así como las Sentencias dictadas por este órgano supranacional es decir, el Tribuna Andino de Justicía son de obligatorio cumplimiento en nuestro país.

CONCLUCIONES

El derecho tributario está sujeto a los principios de derecho constitucional que gobiernan la relación entre el ciudadano y el Estado. Los principios de derecho constitucional representan la principal fundamentación sobre la cual se construyen los ordenamientos jurídicostributarios. De esa manera, tales principios rigen el sistema jurídico de la tributación

En este sentido, los Principios de Armonización Tributaria y Justicia Tributaria se encuentran consagrados en la Constitución Nacional de 1999 en los artículos 316 y 156 ordinal 13, y sirven de fundamento para toda la normativa tributaria Nacional, Estadal y Municipal.

Cabe destacar que los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica, denominados por la doctrina como principios materiales de Justicia Tributaria deben interpretarse conjuntamente y han de aplicarse tanto en el plano interno como externo, en este orden, mantiene la doctrina que todos ellos constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo.

Con relación a lo anterior, la legislación que debe ser dictada por el Poder Publico Nacional conforme y en desarrollo del principio de Armonización Tributaria, como por ejemplo la futura Ley Orgánica de Hacienda Publica Estadal y la Ley de Armonización y Coordinación del Sistema tributario, deben delimitar claramente las competencias y potestades tributarias de los entes políticos territoriales, establecer parámetros en cuanto al régimen de imposición, además de desarrollar el principio de Justicia Tributaria establecido en la Constitución Nacional.

Es de destacar, que la armonización no se circunscribe al ámbito nacional, ya que conforme se observa en la investigación, la Constitución establece que los tratados internacionales ratificados por la Republica son de aplicación preferente a la normativa interna, inclusive la constitucional cuando en materia de derechos humanos, que establezcan normativas mas benignas.

En este mismo sentido, destacan las sentencias del Tribunal Andino de Justicia, órgano supranacional a cuyas decisiones Venezuela esta sujeta, que establecen que el ordenamiento jurídico de la comunidad andina es de aplicación obligatoria de parte de los países miembros.

En definitiva, la mejor forma de lograr la armonización fiscal es en primer lugar a través de una delimitación clara y precisa de competencias y potestades tributarias a fin de evitar casos de doble o múltiple imposición tanto a nivel nacional como internacional, y en segundo lugar creando y adaptando nuestra normativa interna a los principios universales de la tributación, entre los cuales destaca el principio de justicia tributaria.

al "Like rise becommade in Fig. 436 his (University 1991).

Bellsario I 1999: La Potestad Fributana de la Municipio y les

Nacionales de 1961 , 1999 "El estere a processial exteriores.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFÍA

- Aroca Pellico (Comp.) **Método de Investigación I.** Caracas: Imprenta Universitaria. U.C.V.
- Agencia Estatal de Administración Tributaria Española. (s.f) /Página Web en línea/ Disponible: www.aeat.es/ Consulta: 2000, Agosto 20/.
- Álvarez, G; y Alviarez, J. (1.999). Análisis de la presión que ejercen los tributos sobre los contribuyentes del sector industrial y comercial del Municipio Iribarren del Estado Lara. Trabajo de grado para optar al titulo de Licenciado en Contaduría. Universidad Yacambu. Cabudare, Venezuela.
- Arias, F. (1997). El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.(2ª. ed.). Caracas: Episteme.
- Ataliba, G. (1989, Septiembre). Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente. Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Atchabahian, A (1996). El Impuesto a la renta de las empresas en las zonas de Integración. Tributum II, p.13. San Cristóbal: UCAT.
- Belisario, J. (1999). La Potestad Tributaria de los Municipios y las Potestades Regulatorias del Poder Nacional en las Constituciones Nacionales de 1961 y 1999. Un estudio jurisprudencial y doctrinal. Caracas: Editorial Librosca.
- Belisario, J. (2000), La Potestad Tributaria de los Municipios y las Potestades Regulatorias del Pode Nacional en las Constituciones Nacionales del 1961 y 1999. V Jornadas Venezolana de Derecho Tributario. Aspecto Tributario de la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca, C.A.
- Bermúdez, J. (1998) El inversionista y las tributaciones de la tributación. Debates del IESA. p. 32.
- Bidart Campos, G. (1980). Manual de Derecho Constitucional Argentino. Buenos Aires: Ediar.
- Bielsa, R. (1952). Derecho Fiscal. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Brewer- Carías, A. (2000). La Constitución de 1999. Caracas: Arte.

- Carmona, J. (2000), Viabilidad de la Descentralización Fiscal Estadal en el Marco de la Constitución de 1999. V Jornadas Venezolana de Derecho Tributario. Aspecto Tributario de la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca, C.A.
- Casado, G. (2001), El Ordenamiento Comunitario y el Ordenamiento Tributario Interno. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. Editorial Temis, S.A.
- Casás, J. (1992). Presión Fiscal e Inconstitucionalidad. Buenos Aires: Depalma.
- Casas, J. (1994) Estudio de Derecho Constitucional Tributario en homenaje al profesor: Dr. Juan Carlos Luqui. Buenos Aires: Depalma.
- Chiappe,G. (1996 Noviembre) Fedecámaras solicita a la Corte tope para patente municipales. Denuncian excesivos incrementos municipales. El Universal [periódico en linea] Disponible: http://archivo.eluniversal.com/1996/11/14/S14FED.shtml./ Consulta:2000, Agosto 24/.
- Código Orgánico Tributario. (1994). Gaceta Oficial de la República de Venezuela. Nº 4.727 (Extraordinario), Mayo 27 de 1994.
- Constitución. (1961). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 662 (Extraordinario), Enero 23, 1961.
- Constitución. (1999). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 36.860, Diciembre 30, 1999.ortázar, J. (1983). Elementos e Importancia de un Plan de Investigación. E
- De la Cruz, R. (1998, enero-marzo) La revolución federal de las finanzas públicas. Debates del IESA, p.47.
- Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. (1981) Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L. pág. 162.
- **Diccionario de la Lengua Española.** (1992). Madrid. Edición Real Academia Española. págs. 135, 721, 1170.
- Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. (1997). Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L. pág. 285
- Diccionario Jurídico Espansa (1999). Madrid: Editorial Espansa Calpe, S.A. p. 146

- Evans, R (1996). La Armonización Tributaria en el marco de la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena. Tributum II. p.23. San Cristóbal: UCAT.
- Giuliani Fonrouge, C. (1993). **Derecho Financiero**. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- González, R. (1998) Autonomía y dependencia fiscal en los gobiernos locales. Debates del IESA. p. 60
- Guervós, M y Galán, R. (1996). Evolución y Resultados del Proceso de Armonización Fiscal Comunitaria. Tributum. p. 43-48.
- Hernández Berenguel, L., y Vidal Henderson, E. (1989, Septiembre). Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente. Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1998). Metodología de la Investigación (2ª. ed.). México: McGraw Hill.
- Jarach, D. (1980). Curso de Derecho Tributario (3ª ed.). Buenos Aires: Cima.
- Lang, J. (2001), Los Presupuestos Constitucionales de la Armonización del Derecho Tributario en Europa. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. Editorial Temis, S.A.
- León, A. (1996). La Imposición de las Rentas de las empresas en las Zonas de Integración. Tributum II, p.105.San Cristóbal: UCAT
- Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder Público y su Reglamento N° 1 (1989). Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4.133 (Extraordinario), Diciembre 28, 1989.
- Ley Orgánica del Régimen Municipal (1989) Gaceta Oficial de la República de Venezuela, 4409 (Extraordinario), Junio 15, 1989.
- Marín Arias, M. (1989, Septiembre). Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente. Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Martin, J., Lozano, C., Casado, G. y Tejerizo, J. (1996). Curso de Derecho Financiero y Tributario (7ª ed.). Madrid: Tecnos.

- Mizrachi, E. (2000), Reparto de Potestades Tributarias. V Jornadas Venezolana de Derecho Tributario. Aspecto Tributario de la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca, C.A.
- Montero (1998). Armonización Tributaria en los Procesos de Integración. Caracas: Editorial Librosca.
 - Palacios, L. y Otros. Tributación Municipal en Venezuela I. Aspectos Jurídicos y Administrativos. PH editorial C.A. Caracas Venezuela. 1996.
- Perdomo, R. (1988). Metodología Pragmática de la Investigación. Con Aplicaciones en las Ciencias Jurídicas. Mérida: Consejo de Publicaciones ULA.
- Pérez de Ayala, J., y González, E. (1991). Curso de Derecho Tributario (6ª ed., Vol. 1). Madrid: Derecho Reunidas.
- Plazas, V. (2001), Derecho Tributario Comunitario. La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración. Bogotá. Legis Editores S.A.
- Ramírez Van der Velde. (2000). Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución. Caracas: Torres Plaz & Araujo.
- Romero Muci, H. (2000). La distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución. Revista de Derecho Tributario, numero 89. Caracas. AVDT.
- Romero, H. (1997) Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Romero, H. (2000), La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución. Revista de Derecho Tributario 89. Caracas. Legis Lec Editores C.A.
- Rosemberg J.M. (1994). Diccionario de administración y finanzas. Madrid, España: Océano.
- Sabino, C. (1979). El Proceso de Investigación. Buenos Aires: El Cid.
- Sainz, F. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. (10ª ed.). Madrid: Universidad Complutense.
- Sánchez, B., y Guarisma, J. (s/f). Métodos de Investigación. Caracas: UBA.

- Sánchez, L. (1997) Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional. Madrid: Editorial Macial Pons ediciones jurídicas y sociales, S.A.
- Sánchez, S. (2001 Marzo) Armonización tributaria y telecomunicaciones.

 El Universal [periódico en línea]
 Disponible:http://noticias.eluniversal.com/2001/03/06/OP15.shtml./
 Consulta:2001, Marzo 12/.
- Tribunal Supremo de Justicia. (2000, Diciembre 6). /Página Web en línea/ Disponible:www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Diciembre/1519-061200-00-1242%20.htm/ Consulta: 2000, Diciembre 18/.
- Tribunal Supremo de Justicia. (2000, Noviembre 21). /Página Web en línea/ Disponible: http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1397-211100-00-1557%20.htm / Consulta: 2001, Febrero 20/.
- Uckmar, V. (2001), Los Tratados Internacionales en Materia Tributaria. Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. Editorial Temis, S.A.
- Universidad Católica Andrés Bello. (1997). Manual para la elaboración del Trabajo Especial de Grado en el Área de Derecho para Optar al Título de especialista. Caracas: Impresos U.C.A.B.
- Valdés Costa, R. (1992). Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires: Depalma.
- Valdés, N., y Villanustre, H. (1989, Septiembre). Las Garantías Constitucionales ante la Presión del Conjunto de Tributos que Recaen Sobre el Sujeto Contribuyente. Ponencia Presentada en la XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Buenos Aires.
- Vigilanza, A. (2000), El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999. V Jornadas Venezolana de Derecho Tributario. Aspectos Tributarios de la Constitución de 1999. Caracas. Livrosca, C.A.
- Villegas, H. (1992) Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina: Editorial Depalma.