

**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LA APLICACION DEL  
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS DE INDUSTRIA,  
COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA**

Trabajo Especial de Grado para optar al  
Título de Especialista en Derecho Financiero

Autor: Lic. Gustavo A. Serrano Bauza  
Asesor: Dr. Alejandro Ramírez van der Velde

Universidad Católica Andrés Bello  
Caracas, Junio del 2002

## INDICE GENERAL

	pág.
<b>RESUMEN</b>	v
<b>INTRODUCCION</b>	10
<b>CAPITULO</b>	
<b>I. EL TERRITORIO COMO ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA.</b>	<b>13</b>
Concepto de Territorio en Materia Tributaria Municipal.	15
Límites al Poder Tributario Municipal desde la óptica del Territorio.	18
<b>II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA TERRITORIALIDAD EN EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA.</b>	<b>29</b>
Consagratorias constitucionales y legales de la territorialidad en el ordenamiento jurídico impositivo venezolano.	30
<b>III. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO FACTOR DE CONEXIÓN CON EL TERRITORIO PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA.</b>	<b>34</b>
Vinculación del elemento Territorio con el Poder Tributario Municipal y el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela.	37
Concepto de Establecimiento Permanente en Materia Tributaria Municipal.	46

<b>CONCLUSIONES</b>	<b>51</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS</b>	<b>54</b>

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO  
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
FACULTAD DE DERECHO**

**EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE PARA LA APLICACIÓN  
DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS DE  
INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA**

***Autor: Gustavo A. Serrano Bauza  
Asesor: Alejandro Ramírez van der Velde.  
Año: 2002***

**RESUMEN**

Los Municipios son entes político-territoriales locales con autonomía administrativa y financiera establecida en la propia Constitución y con competencias para obtener sus propias fuentes de ingresos, siendo uno de las principales, los tributos. Uno de los ingresos tributarios originarios atribuidos a los Municipios, bajo la vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, es el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, el cual debe reunir los elementos cualitativos, cuantitativos, temporales y de territorialidad del hecho generador de la obligación tributaria, que permiten asimismo identificar la naturaleza del tributo. El elemento territorialidad establece el ámbito de aplicación de la norma tributaria, por lo cual las Municipalidades no pueden extralimitarse de los límites territoriales que los constituyen. Es por ello que el Territorio es un elemento que vincula a los posibles contribuyentes con las obligaciones tributarias que deban cumplir en las respectivas jurisdicciones. Sin embargo, es importante que exista un elemento que permita establecer si un posible contribuyente tiene vinculación o no con el ámbito territorial de los Municipios. Es por ello, que este trabajo intentó determinar cómo la tenencia de un establecimiento permanente es necesario para la sujeción al Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio bajo la vigencia de la Constitución de 1961, de los Municipios como entes político-territoriales, tomando para ello como base la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y demás leyes de la República. Fue una investigación monográfica y descriptiva, por lo que constituyó una

investigación analítica y de desarrollo conceptual y se apoyó básicamente en una amplia revisión bibliográfica y en el uso de técnicas de análisis de contenido, análisis comparativo, construcción de sistema de categorías, clasificación de casos y síntesis. El trabajo estuvo apoyado en una investigación documental. EL instrumento utilizado fue un guión que correspondió, a dos matrices, necesarias para registrar y analizar el contenido de la información suministrada por las fuentes testimoniales y extraídas de las documentales. Los resultados que se obtuvieron, evidencian que es necesaria la tenencia de un establecimiento permanente para la sujeción al Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, de los Municipios como entes políticos territoriales.

## **AGRADECIMIENTO**

Quiero inicialmente darle gracias a Dios, por haberme permitido culminar esta etapa de mi vida profesional e incentivarme a iniciar otras.

A mis padres, a quienes le debo mi existencia y los principios que rigen mi vida.

A mis hermanos, quienes son estímulo de lo que deseo lograr y alcanzar en mi vida.

A mi esposa Margarita, quien es el amor de mi vida y ha sido mi brazo de apoyo en muchos momentos difíciles y mi compañía en otros momentos alegres.

A mis hijas Valeria y Melissa, quienes son parte esencial de mi existencia y para las cuales, espero este trabajo sirva de ejemplo de lo que debe una persona emprender para lograr sus metas en la vida.

A mi amiga Georg Gina, quien me ha demostrado ser una excelente amiga y a su vez un gran apoyo en la realización de este post-grado.

A mi gran amigo Alejandro, a quien respeto y considero un ejemplo a seguir, por su amistad, gran apoyo y confianza, al aceptar ser mi asesor en la realización de este proyecto.

Por último y con enorme cariño y respeto a todos aquellos que no he mencionado en estos agradecimientos, pero a los cuales les debo mucho para la culminación de esta etapa.

A todos..... Gracias....

## DEDICATORIA

A Margarita, quien ha sido pilar fundamental en mis éxitos  
y me brindo su apoyo para culminar este proyecto.  
A mis hijas Melissa y Valeria con mucho amor y cariño.  
A ustedes papá y mamá, por haberme inculcado todo lo que  
soy hoy día y por lo maravillosos que son.  
A mis hermanos por lo que hemos vivido y viviremos.  
A mi familia política, por el apoyo y ánimo que me brindaron,  
y el cariño que me han demostrado desde que los conocí.

## INTRODUCCION

De acuerdo al Manual para la elaboración del trabajo especial de grado en el área de Derecho para optar al título de especialista (1997), la presente investigación califica como monográfica, al consistir en “el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza con apoyo, principalmente, de fuentes bibliográficas y documentales. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones, recomendaciones y en general, en el pensamiento del autor” (p.1). Igualmente fue una investigación descriptiva porque según Ary, d. (1989), se obtuvo la “... información acerca del estado actual de los fenómenos. Con ello se pretende precisar la naturaleza de una situación tal como existe en el momento de estudio” (p.308).

El trabajo estuvo apoyado en investigaciones, que permitieron interpretar no sólo las normas, sino también, documentos sobre la materia escritos por personas reconocidas, obteniéndose así una apreciación general sobre el tema en estudio.

La presente investigación planteó, como es esencial que exista un elemento de vinculo entre el ámbito territorial de los Municipios y los sujetos que

realicen actividades económicas en su territorio, para que puedan configurarse como contribuyentes del Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio.

Los Municipios han tratado de exigir el pago de este tributo, a cualquier sujeto que ellos consideren ha realizado alguna actividad económica dentro de su ámbito territorial; siendo más importante para ellos, el destino de la mercancía vendida o del servicio prestado, que el origen de los mismos, es decir, desde que territorio se realizó la venta o se prestó el servicio.

Es por esto, que los Municipios al establecer sus Ordenanzas de Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, deben incluir como elemento cualitativo esencial, para establecer la obligación del sujeto pasivo, la existencia de un establecimiento permanente, que lo relacione con el territorio en el cual estos desarrollan sus competencias tributarias.

Es por ello, que realizar un análisis sobre la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, hoy, Impuesto de las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio e índole similar, desde el punto de la existencia de un

establecimiento permanente como vinculo de conexión, con el ámbito territorial de los Municipios, constituye un aporte. Son muchos los comentarios en la doctrina y la jurisprudencia, pero en los actuales momentos en que Venezuela se encuentra inmersa en un proceso de reforma de su estructura impositiva nacional, los Municipios no pueden permanecer ajenos a todos estos avances.

Para ello, el trabajo estuvo estructurado en tres capítulos. El primero de ellos, se titula El Territorio como ámbito de aplicación del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, incluyendo el concepto de territorio en materia tributaria municipal y los límites al poder tributario municipal. Seguidamente el capítulo dos, trata los Fundamentos Jurídicos de la Territorialidad en el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, desde el punto de vista de las consagradorias constitucionales y legales que conforman el ordenamiento jurídico impositivo venezolano. El capítulo tres indica como el Establecimiento Permanente es un Factor de Conexión con el Territorio para la Aplicación del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria Comercio y Servicios en Venezuela, a través del análisis de la vinculación del elemento territorio, con el poder tributario municipal y el concepto de establecimiento permanente.

## **CAPITULO I**

### **EL TERRITORIO COMO ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA**

La Teoría General del Tributo establece que cualquier norma de carácter tributario debe contener elementos cualitativos y cuantitativos, que según MEHL, L. (1964), caracterizan la naturaleza del tributo, determinan su dominio o campo de aplicación y definen la importancia pecuniaria de la exacción, de manera de establecer, si un sujeto esta obligado a cumplir con las obligaciones formales y materiales que la norma contempla. Es así como dentro de los elementos cualitativos del tributo se encuentra el Hecho Imponible, como hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria, conforme a JARACH, D. (1982).

El Hecho Imponible se encuentra constituido por elementos objetivos y subjetivos, que a juzgar por SAINZ, F. (1993), encierran hechos, situaciones o bienes de personas, que pueden ser examinados desde los aspectos material, espacial, temporal o cuantitativo y que a su vez relacionan al sujeto

pasivo con ellos, de manera de que pueda surgir frente a él, el derecho de crédito impositivo del sujeto activo de la relación tributaria.

El aspecto espacial del hecho imponible, dice VILLEGAS, H. (1992), es el elemento que indica en que sitio o lugar, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, como destinatario legal del tributo, realiza el hecho imponible, o la ley considera por realizado o producido el presupuesto de hecho o situación, que fuera descrito en el aspecto material del hecho imponible, es decir, el elemento espacial define el Territorio en el cual se ha realizado el Hecho imponible.

Considera SAINZ, F. (1993), que “los hechos imponibles se realizan en un determinado territorio, por lo que habrá que determinar la eficacia de las normas que regulan quiénes han de ser sujetos –acreedor y deudor- de la obligación tributaria en función del territorio en el que el hecho imponible se haya producido” (p.204). Esto permite establecer, que el territorio es el elemento espacial que vincula al sujeto activo y pasivo de la relación tributaria, que a su vez, limita la actuación o exigencia que el sujeto activo pretenda demandar sobre los sujetos que se encuentren sometidos a su potestad tributaria.

La potestad tributaria de acuerdo con MOYA, E. (2000), “es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (p.90). Esta potestad tributaria tiene su origen y limitación en la propia Constitución de la República, mediante normas que recogen principios constitucionales como los de Legalidad, Capacidad Contributiva, Generalidad, Igualdad y No Confiscatoriedad.

El Impuesto Sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, anteriormente denominado en la Constitución de 1961 Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, es de naturaleza tributaria, que por consiguiente debe reunir todos y cada uno de los elementos indicados anteriormente, siendo uno de ellos, el del Territorio como ámbito de aplicación de la norma y vínculo entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación, en ejercicio su potestad tributaria consagrada en la Constitución.

### **Concepto de Territorio en Materia Tributaria Municipal**

La Ley Orgánica de Régimen Municipal (LORM), establece en su artículo 1º, que tiene por objeto “desarrollar los principios constitucionales referentes a la organización, gobierno, administración, funcionamiento y control de los Municipios y demás entidades locales determinadas en esta Ley”.

De igual forma, este cuerpo normativo establece en sus artículos 3 y 17, que “El Municipio constituye la unidad política primaria y autónoma dentro de la organización nacional establecida en una extensión determinada del Territorio...”, y que “La Asamblea Legislativa del Estado, en la respectiva Ley de División Político-Territorial, determinará el territorio que corresponda a cada Municipio y a las demás entidades locales territoriales en su jurisdicción”.

Es así como la propia LORM, como norma que desarrolla principios constitucionales, establece que los Municipios como unidad político-primaria, detentan un Territorio dentro del cual ejercerán las atribuciones consagradas en la constitución y entre las cuales, se encuentran las tributarias.

El Poder Público se encuentra distribuido en Poder Municipal, Estatal y Nacional, de acuerdo a lo establecido en el artículo 136 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) de 1999, teniendo cada uno de ellos, atribuciones que les confiere la misma Constitución y las Leyes que desarrollen los principios establecidos en la Carta magna.

Mediante las atribuciones que le asigna la Constitución, los Municipios detentan potestades tributarias originarias y residuales. Las potestades

originarias, nacen de la atribución que otorga la Constitución, para que los Municipios creen, recauden e inviertan sus propios ingresos, según los artículo 168 y 179 de la CRBV y las residuales, de la posibilidad que el Poder Nacional le otorgue permiso, para que graven ciertas actividades que son competencia de aquel ente Político Territorial.

Así vemos, como los Municipios tienen sus propias potestades tributarias, las cuales deben ser ejercidas dentro del territorio sobre el cual recae su jurisdicción, por lo cual, este elemento objetivo del hecho imponible, en el caso municipal, puede ser definido como el ámbito espacial, en el cual el Poder Municipal tiene la facultad de ejercer sus potestades tributarias.

Según ARAUJO F. y PALACIOS L. (1998), “El territorio, como elemento esencial del Municipio, configura su supuesto físico, y refiere al sitio o lugar donde se asienta su población y el ámbito espacial dentro del cual el mismo ejerce su poder...”(p.20)

En palabras de GARCÍA, H. (1956), “El Estado, como sujeto activo de la actividad financiera, ejerce el poder fiscal o financiero con el fin inmediato y directo de obtener recursos para satisfacer los gastos públicos (fin fiscal de las Finanzas Públicas). Ese poder fiscal ha de ejercerse sólo dentro de los límites territoriales del Estado y el ámbito territorial de la norma jurídica,

depende de que se trate de un orden legal centralizado o descentralizado.”(p.92).

De acuerdo a estos autores, el Estado representado en este caso por su ente político-territorial local o municipal, no puede exceder su ámbito territorial, al momento de ejercer sus potestades atribuidas por la Constitución, entre las cuales se encuentran las tributarias.

### **Límites al Poder Tributario Municipal desde la óptica del Territorio**

La forma del Estado venezolano ha sido desde 1811 la Federal, lo cual implica el reconocimiento de entidades político-territoriales dentro de la distribución del Poder Público, siendo éstas la Nación, los Estados y los Municipios; esta división es la denominada por la doctrina como distribución vertical del Poder Público.

La antigua Constitución de la República de Venezuela (1961) y la actual de la República Bolivariana de Venezuela (1999), establecen la potestad tributaria que cada uno de los entes político-territoriales tienen, representada en poderes tributarios originarios y residuales.

Dentro de los poderes tributarios que se le atribuyen a cada uno de estos entes, se encuentra el de crear tributos como fuentes de ingresos que les permitan asumir y cumplir los roles que cada uno de ellos deben realizar, siendo factor importante en la creación de estos tributos, el que no se invadan esferas competenciales de los otros entes políticos territoriales .

Los entes locales o Municipios, definidos por nuestro Texto Constitucional como “la unidad política primaria de la organización nacional” (artículo 168 de la Carta Fundamental), tienen atribuidas un conjunto de competencias que le permiten satisfacer los intereses colectivos de sus ciudadanos, entendidos como los servicios públicos que le han sido encomendados, dentro de las limitaciones constitucionales que lo regulan.

Para ello, gozan de personalidad jurídica propia y autonomía funcional, esto es, capacidad de autorregularse con independencia de los demás entes político-territoriales, sobre la cual, la autonomía municipal es contemplada como un sistema de distribución vertical del poder y, por tanto, como un principio organizativo del Estado, lo cual ha conducido al legislador constitucional a configurar su naturaleza jurídica como garantía institucional.

En este orden de ideas, y como manifestación concreta de la autonomía municipal general, las Municipalidades están dotadas de un poder tributario

originario, siendo que sus competencias emanan en forma directa de la Constitución de la República, no sólo en forma genérica (Artículos 168 y 178), sino específica, en cuanto a los ingresos que los mismos pueden percibir y el ámbito de ejercicio de la potestad tributaria de los mismos, en armonía con el Poder Tributario Nacional y Estadal.

Así, si bien la autonomía tributaria local es parte o contenido de un atributo genérico mayor, esencial a su existencia como entidad político-territorial con capacidad general para administrar los intereses que le son propios o peculiares, que se resume en la autonomía financiera, la cual, a su vez, consta de dos vertientes, la autonomía en el ámbito del gasto público y la autonomía en el ámbito de los ingresos (autonomía tributaria *persé*), dicha autonomía, que en última instancia es sólo una manifestación de la autonomía local, debe ser concebida como capacidad limitada de autorregulación, sujeta a parámetros precisos definidos no sólo en la Constitución sino en la leyes.

Es sabido que sólo los entes territoriales -entre ellos los Municipios- pueden crear tributos, pero deben hacerlo de conformidad con la potestad que la Constitución les asigna.

Así, todos los entes territoriales venezolanos -República, Estados y Municipios- tienen potestad tributaria originaria, pero cada uno dentro de sus límites. En el caso concreto de los Municipios, éstos pueden tener como uno de los ingresos expresamente señalados en el artículo 179 de la Constitución, el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio. De esta manera, hay tributos enunciados con nombre propio en la Constitución y sobre los cuales no puede presentarse duda alguna sobre la potestad de los Municipios para exigirlos. Cualquier disposición legal o sublegal que los niegue o desconozca en cualquier forma sería violatoria de la Carta Magna.

Existen tributos que los Municipios pueden crear si una ley se los permite, como lo hace, por ejemplo, la Ley Orgánica de Régimen Municipal y lo hacen otras leyes especiales. Por tanto, aparte de las materias constitucionalmente asignadas dentro de la potestad tributaria municipal, la ley puede atender éstas, en cuyo caso tal potestad no será originaria sino derivada. Ahora, tal posibilidad de extensión por vía legal de la potestad tributaria municipal también encuentra límites: la no invasión de la potestad tributaria de los otros niveles, particularmente el nacional, pues es sabido que la potestad tributaria originaria estatal -que existe- es verdaderamente escasa si se compara con la del resto de los entes territoriales.

Así las cosas, no debe quedar duda en cuanto a que la independencia del Municipio en el ejercicio de sus competencias , sin injerencia de los demás entes político-territoriales, se encuentra limitada, en primer lugar, por la propia distribución vertical del Poder Público en los términos previstos en la Constitución (límites directos derivados de la asignación de competencias tributarias a cada uno de los entes de la organización nacional); en segundo lugar, por aquellas normas constitucionales y legales que establecen expresamente principios generales de tributación de necesaria observancia para los sujetos que detentan poder tributario (límites directos derivados del establecimiento de principios básicos de tributación); entre los cuales se encuentra el principio de territorialidad y por último, por aquellas normas que prevén derechos y garantías a favor de la generalidad de los administrados (límites indirectos a la tributación).

La conclusión, por tanto, es que en casos de ejercicio del poder autonómico en general, o del poder tributario en particular, por parte de los entes locales, en que se concrete un distanciamiento de tales entes respecto de los principios básicos de tributación, cuyo pilar, la legalidad, requiere el establecimiento de obligaciones tributarias y sus elementos integradores a través de leyes, e incluso demanda la aplicación de las mismas dentro del ámbito territorial sometido a su potestad (artículo 11 del Código Orgánico

Tributario); invada competencias reservadas de forma exclusiva al Poder Nacional; o afecte derechos y garantías constitucionales particulares, implica una trasgresión inaceptable en el ordenamiento jurídico venezolano, específicamente de las disposiciones contenidas en los artículos 156, 179, 183, 316 y 317 de la Constitución y 3 y 11 del Código Orgánico Tributario, que viciaría tales actuaciones de inconstitucionalidad e ilegalidad, por mandato expreso del artículo 25 del propio texto constitucional.

La doctrina y la jurisprudencia que nos permitimos transcribir han sido prolijas al establecer, en cuanto al principio de territorialidad en materia de tributos municipales, lo siguiente:

“La potestad tributaria de las Municipalidades está sujeta a varias categorías de limitaciones. La primera deriva del hecho de asignarles, como ya se dijo, no un potestad genérica, sino limitada a tributos identificados directamente -como en el caso de los impuestos- o indirectamente -como en el de las tasas. La segunda proviene de las prohibiciones contenidas en el artículo 34 de la Constitución vigente y, por remisión de éste, en el artículo 18. La tercera, las que derivan de los preceptos constitucionales sobre la igualdad ante las cargas públicas y las prohibiciones de retroactividad y de aplicación inmediata del impuesto. La cuarta, las que resultan de la naturaleza de las Municipalidades y de la de los impuestos que pueden crear: dado que las Municipalidades ejercen su autonomía sobre un territorio determinado, los impuestos municipales no pueden desconocer ni manipular el principio de la territorial, el cual se aplicará, sin necesidad de declaratoria, tanto al elemento objetivo del hecho generador como a la base imponible. De igual manera, en la creación de los impuestos que les asigna la Constitución, o la Ley, las Municipalidades están vinculadas por la naturaleza misma del impuesto de que se trate: por ejemplo, no podría una Municipalidad

cobrar impuesto inmobiliario sobre inmuebles no urbanos -lo cual es obvio- pero tampoco puede calificar un inmueble como urbano a los efectos de su sujeción a impuesto o tasa”. Becobhlom Puerto Cabello, C.A. (1983).

Por su parte el autor Brewer, A.(1981) señala que los Municipios solamente pueden gravar con la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, las actividades realizadas dentro del ámbito territorial que lo constituyen,

“En consecuencia y ello es evidente, la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio sólo puede tener el ámbito de aplicación territorial correspondiente al territorio del Distrito Federal y, por consiguiente, sólo puede gravar la actividad industrial ejercida en el territorio del Distrito Federal y la actividad comercial ejercida en el territorio del Distrito Federal. Por el contrario, la Municipalidad del Distrito Federal no puede gravar ni las actividades industriales ni las actividades comerciales ejercidas fuera del territorio del Distrito Federal. El ámbito de competencia territorial es una de las características esenciales de las Municipalidades. En efecto, éstas, dentro de la clasificación general de las personas de derecho público, son catalogadas dentro de las personas político-territoriales, pues su existencia está condicionada por el ámbito especial de ese mismo territorio”. (p.205-206)

Expone Urdaneta, J. (1984), que “Resulta claro que el Municipio no puede actuar o ejercer su poder tributario sino dentro del ámbito de la jurisdicción o demarcación territorial que se le ha atribuido. Es un principio general y fundamental en el Derecho Tributario, el que la legislación impositiva, cualquiera que sea la materia regulada, tiene vigor y se aplica en el territorio bajo potestad del legislador, sin más limitaciones que las derivadas del

ordenamiento constitucional o legal: es lo que doctrinariamente se ha llamado <<principio de territorialidad>>”. (p.946-947).

Sin embargo, el referido principio de territorialidad de la competencia municipal no ha sido expresamente consagrado en el texto fundamental y pareciera que esta circunstancia fortuita es suficiente para que las diversas Municipalidades se hayan propuesto someter a gravamen con la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, hoy Impuesto sobre las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en forma indiscriminada, a personas que no son contribuyentes en sus respectivas jurisdicciones por no ejercer allí actividad comercial o industrial alguna o pretender extender su poder de disposiciones a otros dominios públicos que no les corresponde.

Tal iniciativa municipal implica que el hecho de que un producto se comercie en la jurisdicción de un Municipio determinado o sea transferido a una persona que sí tenga domicilio fiscal (léase: establecimiento o sede física operativa) en su jurisdicción, el fabricante de dicho producto se convierte en contribuyente sujeto al pago de Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, hoy denominado Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, en dicho Municipio, sin que se tome en cuenta cómo dicho producto llegó a su jurisdicción, pretendiéndose así gravar empresas establecidas en otros Municipios.

A las Ordenanzas Municipales les ha sido atribuido el carácter de leyes locales emanadas de los concejos municipales en ejercicio de la función legislativa.

Pese a ello, no son completamente soberanas en la regulación de las materias que competen a las Municipalidades. Estas deben someterse y adecuarse a otras normas legales emanadas de los poderes Estatal y Nacional, que determina, de alguna manera, el ejercicio de las competencias locales. Tenemos por caso las leyes estatales de la entidad federal donde se encuentra circunscrita cada Municipalidad. También existen leyes nacionales de mayor rango, como las orgánicas de ordenación del territorio y de ordenación urbanística, las cuales, cada una en su respectiva especialidad, condicionan el ejercicio de las competencias municipales. Sin embargo, predomina la Ley Orgánica de Régimen Municipal que, según las normas contenidas en los artículos 25, 26 y 27 de la Constitución, está llamada a regular diversos aspectos de la organización y administración municipales. La Ley Orgánica de Régimen Municipal establece en su artículo 114:

Artículo 114.- No podrá exigirse el pago de impuestos, tasas o contribuciones especiales municipales que no hubieren sido establecidos por el Concejo o Cabildo mediante la promulgación de

una ordenanza. La ordenanza que lo establezca o modifique deberá determinar la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, el término y la oportunidad en que éste se cause y se haga exigible, las demás obligaciones a cargo de los contribuyentes, los recursos administrativos en favor de éstos y las penas y sanciones pertinente.

La Ordenanza a que se refiere este artículo entrará en vigencia en un plazo no menor de sesenta (60) días continuos a partir de su publicación.

Lo no previsto en esta Ley ni en las ordenanzas, regirán las disposiciones del Código Orgánico Tributario que le sean aplicables.

El Alcalde será el órgano competente para conocer del recurso jerárquico.

En virtud de la disposición transcrita, el Código Orgánico Tributario se convierte en fuente directa de Derecho en materia municipal. A esto lo hemos denominado norma de demarcación territorial, la cual, de acuerdo con su rango orgánico y con el de su remitente, prevalece sobre las disposiciones de las ordenanzas locales en lo que sea aplicable al ámbito municipal.

Así, entre las disposiciones del Código Orgánico Tributario que regulan los aspectos fundamentales de los sistemas tributarios nacional y municipal está la norma contenida en su artículo 11, según la cual: *“Las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas...”*.

La norma citada, aplicada al escenario municipal, determina que las Municipalidades están imposibilitadas para extender su poder tributario a

personas, naturales o jurídicas, que no sean contribuyentes en jurisdicción del respectivo Municipio por no ejercer en él las actividades que generan el hecho imponible de las diversas contribuciones municipales. En tal sentido, cualquier regulación municipal que establezca obligaciones tributarias sobre personas o bienes que no estén físicamente ubicados en jurisdicción del respectivo Municipio, estarán viciadas de nulidad por ilegalidad puesto que infringen el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, aplicado en concordancia con el artículo 114 de Ley Orgánica de Régimen Municipal. (Araujo, F. y Palacios, L., 1998, p.57-61).

Lo expresado pone de relieve que el Municipio asume la función política de primer orden en cuanto a un real ejercicio del poder que originalmente le corresponde al Estado federado, debiendo ser ejercido en su base territorial como asiento de ese ejercicio de poder y, específicamente, de la facultad de creación, modificación o supresión de tributos a cargo de todas aquellas personas que realizan actividades económicas o mantienen relaciones posesorias en una determinada jurisdicción territorial.

## **CAPITULO II**

### **FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA TERRITORIALIDAD EN EL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA**

Por cuanto el ejercicio del poder tributario se materializa en leyes, que crean los tributos, impuestos, tasas y contribuciones especiales, es requerido el análisis de las fuentes normativas que determinan el territorio, tanto en lo referido al ámbito de eficacia de la norma como al ámbito territorial, y que permiten el ejercicio de esa potestad por el Estado, en este caso representado por el Municipio, para imponer por sí mismo, sin atadura a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. De allí se deriva el principio de legalidad tributaria, del cual se deriva una serie de consecuencias que constituyen como limitaciones explícitas o directas al ejercicio de ese poder tributario y que establecen, además, garantías de los administrados frente al ejercicio de ese poder. (ARAUJO F. y PALACIOS L.,1998, p. 34)

## **Consagratorias constitucionales y legales de la territorialidad en el ordenamiento jurídico impositivo venezolano**

La CRBV establece en su artículo 168, que “Los Municipios constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la Ley. La autonomía municipal comprende...3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos....”.

De igual forma, la CRBV establece en sus artículos 169 y 179, las fuentes normativas que regirán a los Municipios y las fuentes de ingresos que están atribuidas a ellos, siendo su texto el siguiente:

“Artículo 169. La organización de los Municipios y demás entidades locales se regirá por esta Constitución, por las normas que para desarrollar los principios constitucionales establezcan las leyes orgánicas nacionales, y por las disposiciones legales que en conformidad con aquellas dicten los Estados.

La legislación que se dicte para desarrollar los principios constitucionales relativos a los Municipios y demás entidades locales, establecerá diferentes regímenes para su organización, gobierno y administración, incluso en lo que respecta a la determinación de sus competencias y recursos, atendiendo a las condiciones de población, desarrollo económico, capacidad para generar ingresos fiscales propios, situación geográfica, elementos históricos y culturales y otros factores relevantes. En particular, dicha legislación establecerá las opciones para la organización del régimen de gobierno y administración local que corresponderá a los municipios con población indígena. En todo caso, la

organización municipal será democrática y responderá a la naturaleza propia del gobierno local.”

“Artículo 179. Los municipios tendrán los siguientes ingresos:

1. Los procedentes de su patrimonio, 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 establecidos en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios 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 estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales;
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 determine la ley.”

Por otra parte, la LORM en desarrollo del principio establecido en el artículo 169 indicado *supra*, establece en su artículo 14, las fuentes normativas que van a regir a los Municipios como entidades político-territoriales, siendo el texto de este artículo el siguiente:

“Artículo 14. Los Municipios y demás Entidades Locales se regirán:

1. Por la Constitución de la República;
2. Por la presente Ley Orgánica;

3. Por las Leyes Orgánicas que les sean aplicables conforme a la Constitución;
4. Por las Leyes que dicten las Asambleas Legislativas en desarrollo y ejecución de la Constitución y de la presente Ley Orgánica;
5. Por lo establecido en las Ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales.”

De acuerdo a esta norma, los Municipios deben considerar los principios y preceptos establecidos en cada uno de estos cuerpos normativos al momento de desarrollar sus atribuciones y potestades tributarias.

El principio de territorialidad de la competencia municipal viene del texto de la Constitución de 1961 y se mantiene en la Constitución de 1999; ambos textos normativos contemplan los principios integradores y armonizadores de la tributación, que atienden y cuidan los derechos constitucionales tributarios de los contribuyentes, como son los de capacidad contributiva y no Confiscatoriedad y a su vez, resguardan el marco de legalidad legitimadora de la tributación misma.

La LORM incluye en el artículo 17 el principio de territorialidad al establecer, que “La Asamblea Legislativa del Estado, en la respectiva Ley de División Político-Territorial, determinará el territorio que corresponda a cada Municipio y a las demás entidades locales territoriales en su jurisdicción”.

De igual forma este cuerpo normativo, reconoce expresamente la aplicación supletoria del Código Orgánico Tributario, mediante su consideración en el artículo 114, con lo cual se atrae el principio de territorialidad comprendido en el texto del artículo 11 y se deriva que la potestad tributaria que detentan los Municipios como entes político-territoriales, solamente tienen vigencia en el ámbito territorial atribuido a ellos.

## **CAPITULO III**

### **EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE COMO FACTOR DE CONEXIÓN CON EL TERRITORIO PARA LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO Y SERVICIOS EN VENEZUELA**

En Venezuela se ha evidenciado una inmensa voracidad fiscal por parte de los Municipios, al querer gravar con la Patente de Industria y Comercio, hoy día denominada Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, a los sujetos económicos que de alguna forma tienen una relación con éstos entes políticos territoriales; bien sea por que las actividades que éstos realicen, tengan como destino su territorio, o en su defecto, por que deban transitar por ellos para proveer a sus clientes de los bienes o servicios que estos necesiten, sin importarles si el sujeto que realiza la actividad, detenta algún vinculo permanente dentro del territorio atribuido a las Municipalidades, de manera de verse subsumido en el elemento de territorialidad que define al hecho imponible de este Tributo.

Es por ello que el principio de la territorialidad del tributo es de singular importancia en lo que se refiere a impuestos municipales, debido a que existe la posibilidad de que se produzcan situaciones impositivas de carácter confiscatorio por la yuxtaposición de tributos de diversas Municipalidades sobre un mismo contribuyente. En efecto, la promulgación de normas locales

de alcance extraterritorial o la emanación de actos administrativos que pretendan extender el ámbito de aplicación de dichas normas a sujetos no asentados en el respectivo Municipio, pueden conducir a la extralimitación de la tributación municipal a personas establecidas fuera de su respectivo ámbito territorial de competencias, lo que supondría una presión fiscal de carácter confiscatorio en los contribuyentes y una violación al principio de la territorialidad del tributo en materia municipal.

La imposición por parte de las Municipalidades a personas naturales o jurídicas que por no ejercer en sus respectivas jurisdicciones actividad comercial o industrial, no son contribuyentes de dichos Municipios, constituye una flagrante violación al principio de territorialidad del tributo en materia municipal.

El elemento territorial del tributo, con el fin de evitar la doble o múltiple imposición económica a la cual estaban sometidos los distintos contribuyentes que realizaban actividades económicas en diversas jurisdicciones territoriales, así como extralimitaciones de los entes locales -en ejercicio de sus competencias tributarias- dirigidas a extender el ámbito de aplicación de sus normas a sujetos no asentados o domiciliados en su respectiva jurisdicción municipal, la jurisprudencia de nuestra extinta Corte Suprema de Justicia, y de la actual Tribunal Supremo de Justicia y la doctrina

Patria, ha creado la tesis del establecimiento permanente, de tal modo que para ser contribuyente en un Municipio, se debe estar asentado en él. Esto para las personas jurídicas implica la posesión de un establecimiento dentro de la jurisdicción territorial del respectivo Municipio.

Es así, como a los fines de este Tributo Municipal, la cualidad de contribuyente de un Municipio está forzosamente determinada por la existencia de un establecimiento permanente en jurisdicción del territorio del ente local, en el cual o desde el cual se realiza la respectiva actividad lucrativa cuyos resultados están sometidos a gravamen. Sólo puede ser contribuyente a los fines del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicio, quien tiene una presencia permanente en el territorio del Municipio correspondiente, revelada a través de un establecimiento que le sirva para ejercer en forma habitual y reiterativa las actividades lucrativas gravadas.

La figura del establecimiento permanente surge, entonces, sin lugar a dudas, como sustento territorial y factor de conexión necesario para el nacimiento de este Impuesto Municipal, hasta el punto que su inexistencia, bien por no haber una estructura física propiamente dicha, bien por no servir como base efectiva para el desarrollo de actividades económicas, impide la verificación

del hecho imponible y por tanto el nacimiento de la obligación tributaria por tal concepto.

Así las cosas, insistimos (aún con prescindencia de una definición legislativa -nacional- aceptada de “Establecimiento Permanente”), cualquier pretensión del ente local de establecer obligaciones de pago del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios a sujetos no domiciliados o que realizan actividades fuera de la jurisdicción territorial de ese Municipio, esto es, que carezcan de establecimiento en dicha jurisdicción territorial, no sólo contraría abiertamente los principios constitucionales de legalidad y territorialidad, previstos en los artículos 317 de la Constitución, 3 y 11 del Código Orgánico Tributario, sino que constituye una presión fiscal de carácter confiscatorio en los contribuyentes que implica un gravamen a sus ventas o ingresos brutos, en abierta trasgresión a lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 156 de nuestra Carta Magna.

**Vinculación del elemento Territorio con el Poder Tributario  
Municipal y el Impuesto a las Actividades Económicas  
de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela.**

Ha sido suficiente y pacíficamente aceptado por la doctrina y jurisprudencia patria, que la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio es un gravamen cuya previsión, regulación y recaudación están reservadas originariamente a

los Municipios en la Constitución (actualmente bajo la denominación de Impuesto a las Actividades Económicas, en el artículo 179, numeral 2), en concordancia con el artículo 111, ordinal 1º, de la Ley Orgánica de Régimen Municipal. El hecho imponible lo constituye el ejercicio de actividades económicas, comerciales o industriales, en una jurisdicción municipal determinada, en forma habitual y con fines meramente lucrativos. La base imponible, por su parte, estará representada generalmente por el monto de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior; todo ello en el entendido de que debe existir una necesaria vinculación entre hecho y base imponible, que asegure la efectiva medición de la capacidad económica del contribuyente, y dentro del contexto de los principios constitucionales que rigen la tributación, aplicables al resto del ordenamiento jurídico, cualquiera sea su jerarquía.

La base imponible debe tener conexión con el hecho generador, ya que precisamente este último encuentra a través de la base imponible la medida de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del tributo. Debe existir una necesaria correspondencia entre el presupuesto objetivo del impuesto y los criterios necesarios para cuantificarlo, reducirlo a una magnitud sobre la cual vaya a aplicarse la tarifa.

Lo expuesto anteriormente evidencia que, aún cuando el hecho imponible de la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, hoy denominado Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, debe encontrarse tipificado en las Ordenanzas Municipales, a fin de dar cumplimiento al principio fundamental de la legalidad tributaria (artículos 316 de la Constitución y 3 del Código Orgánico Tributario), su caracterización y elementos trascienden lo meramente previsto en los cuerpos normativos locales, configurándose conforme a los criterios jurisprudenciales y doctrinales arriba esbozados en forma autónoma y común, aplicable a la generalidad de este tipo de contribuciones de los entes municipales.

En este sentido la Corte Suprema de Justicia en Sala Político-Administrativa, caso Divenca (1976) señala lo siguiente:

“Así pues lo importante más que el destino de la mercancía vendida que bien puede estar fuera de los límites territoriales del Distrito Sucre en el caso concreto contemplado, lo determinante a los fines de la imposición de la patente comercio-industrial es la ubicación del establecimiento comercial del contribuyente, donde éste ejerce esa actividad.” (Negrillas de la recurrente)

En este mismo orden de ideas se pronunció el Máximo Tribunal en sentencia caso Ensambladora Carabobo (1986), en la cual, ratificando el criterio de la sentencia antes citada, señaló:

En relación con el alcance de la competencia territorial de los Municipios para recaudar el impuesto de Patente de Industria y Comercio, tiene asentado esta Corte que lo importante a los fines de la imposición de la Patente de Industria y Comercio, más que el destino de la mercancía vendida, es la ubicación del establecimiento comercial del contribuyente donde éste ejerce esta actividad....De manera pues, que el hecho generador del impuesto municipal que grava la actividad comercial es el ejercicio de esa actividad lucrativa no sólo en, sino desde la localidad donde se rija la ordenanza que lo establece. Lo determinante a los fines de la imposición, no es que las ventas se realicen en jurisdicción del legislador municipal que estableció el impuesto sino que se generen desde el establecimiento comercial ubicado en dicha jurisdicción”.

Y ratificadoras de las anteriores sentencias dictadas bajo la vigencia de la Constitución de 1961, existen numerosas decisiones emanadas de los órganos jurisdiccionales a la luz de la Constitución de 1999, entre las cuales destacamos, la dictada por el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, en el caso: NOBLE DRILLING DE VENEZUELA, C.A. (2000), en la cual se sostuvo:

“Además como bien se expresara en las IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Puerto La Cruz, 1998, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario; a los fines del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio la cualidad de contribuyente de un Municipio está forzosamente determinada por la existencia de un establecimiento permanente en jurisdicción del territorio del ente local, en el cual o desde el cual se realiza la respectiva actividad lucrativa cuyos resultados están sometidos a gravamen. Sólo puede ser contribuyente a los fines del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio quien tiene una presencia permanente en el territorio del Municipio correspondiente, revelada a través de un establecimiento que le

sirva para ejercer en forma habitual y reiterativa las actividades lucrativas gravadas. Y este Tribunal mediante las Inspecciones Judiciales evacuadas en fecha tres (3) de Julio de 1998 pudo constatar que la empresa “NOBLE DRILLING DE VENEZUELA, C.A.” no posee un establecimiento permanente en jurisdicción del Municipio La Cañada de Urdaneta, al menos en los que respecta a los lugares en los cuales se constituyó el mismo....De allí que, la fórmula del denominado contribuyente transeúnte, constituya un mecanismo inconstitucional que viola el principio de territorialidad y que encubre el gravamen clandestino del tránsito, la venta, la producción o el consumo de bienes y servicios o, simplemente, la imposición de manifestaciones de capacidad contributiva extraterritoriales, materializadas en ciertas actividades ocasionales que, aun cuando pueden guardar relación o ser realizadas con ocasión de la efectiva actividad industrial o comercial gravable, no pueden ser identificadas con esta última a los efectos espaciales de su tributación...”

Así, si bien algunas de las ordenanzas locales pueden definir formalmente como hipótesis de incidencia, la realización de actividades económicas comerciales o industriales, con carácter lucrativo y de manera habitual, tal hipótesis de incidencia no podría llegar a verificarse como hecho imponible (concebido como la concreción de aquél supuesto hipotético), en ausencia del elemento territorial o jurisdiccional, vale decir, la eficacia de la norma dentro del territorio al cual se le pretende aplicar.

Nos referimos entonces a un hecho imponible complejo, que abarca distintos elementos o factores que permiten darle un tratamiento unilateral, y los cuales obligatoriamente tienen que estar referidos a ese presupuesto normativo, a las hipótesis de incidencia que lo conforman. Ese mismo hecho

imponible no se podrá verificar si alguno de los elementos que lo integran no tiene vinculación directa con él o, por lo menos, no se encuentra bajo el Poder Tributario o potestad de imposición de los Municipios, entendiendo uno y otro como conceptos distintos: el primero, referido a la creación del tributo y, el otro, a las facultades legales que permiten su exigibilidad y cobro una vez que se verifica el hecho imponible. (Araujo, F. y Palacios, L., 1998, p.68-69).

La importancia del establecimiento permanente como factor de conexión en el elemento territorial de la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio puede apreciarse aún más si se atiende al principio general contenido en el artículo 11 de nuestro Código Orgánico Tributario, según el cual los entes dotados de potestad tributaria no pueden, en principio, extender tal potestad a supuestos que excedan su dominio fiscal; ya que el sistema normativo de Ordenanzas municipales de Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio en Venezuela, consagra el principio de la fuente, en el que el impuesto se causa en el lugar donde se efectúa la actividad. (Garánton , J.,1996, p.256.)

Es así como puede entenderse que el establecimiento permanente, en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, como materialización de la presencia física del contribuyente en una jurisdicción municipal determinada, está íntimamente relacionado con el

nacimiento de la obligación tributaria por tal concepto: por una parte, como estructura física o material (asiento geográfico efectivo), concretiza la existencia del elemento territorial del hecho imponible, por la otra, se concibe como aspecto inherente al elemento objetivo de ese hecho imponible, a tal extremo que en ausencia de establecimiento no podrá entenderse realizada la actividad y, al contrario, al no haber actividad o de no ser esta lucrativa (aun siendo comercial o industrial), no habrá establecimiento a los efectos de la causación de este Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio.

En respaldo del criterio sostenido en cuanto al establecimiento permanente como factor de conexión del hecho imponible en materia de Impuesto sobre patente de industria y Comercio, nos aportan los autores Mónica Viloria Méndez y Humberto Romero Muci, (1998) las siguientes consideraciones:

...el establecimiento permanente no se configura por la simple posesión de un local o el emplazamiento en un determinado territorio para confirmar a este como lugar permanente de la actividad mercantil gravable. Se requiere que el establecimiento en cuestión sea sede de un negocio o de una actividad mercantil efectiva. No basta la simple posesión o la propiedad de un inmueble en un territorio municipal. Es requerido que el establecimiento sea el asiento efectivo de la actividad objeto de imposición. Por ello, no configura un establecimiento permanente la posesión o tenencia de un depósito de mercancías. Tampoco el poseer cuentas bancarias en un establecimiento financiero en jurisdicción de un determinado municipio; el embarque de bienes o personas a través de un puerto, o aeropuerto, el alojamiento en un hotel o la ubicación de bienes o personas en el local o instalaciones de un cliente. Tampoco la recepción de órdenes de compra mediante fax, teléfonos, agentes vendedores.

Ninguno de los casos anteriores supone la realización de una actividad lucrativa en forma efectiva; que contribuya a configurar un establecimiento permanente, que vincule espacialmente al sujeto con el territorio del municipio exactor.

En efecto, el carácter efectivo de la actividad gravable supone que esta no solo tenga una ubicación plausible en el municipio impositor, sino que la misma tenga un resultado mensurable económicamente, que es la contraprestación onerosa producto de la actividad. El simple local, aun con actividad, pero sin resultado lucrativo, hará inefectiva la presencia y, por lo tanto, inmune a toda exacción de especie.( p.147-148).

En este mismo orden de ideas, atendiendo a las anteriores consideraciones, la incorporación de una definición legislativa de “Establecimiento Permanente” fue propuesta por la Comisión de Política Interior (Sub Comisión de Estados y Municipios) de la Cámara de Diputados del Congreso de la República, dentro del proceso iniciado para la reforma de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, a través del Proyecto de Reforma -Capítulo: Hacienda Municipal- de fecha 21 de mayo de 1998, partiéndose para ello “no sólo de la noción de factor de conexión territorial, sino además de la propia esencia sustantiva del impuesto de patente de industria y comercio, cuya génesis está condicionada a la noción y desarrollo de una actividad”; teniéndose en cuenta, fundamentalmente, mecanismos de armonización de nivel internacional suficientemente acogidos por nuestra Corte Suprema de Justicia, reflejados y contenidos en cada uno de los Tratados para Evitar la Doble o Múltiple Imposición celebrados por la República de Venezuela.

Igualmente, se incorporó la noción de establecimiento permanente en materia de Impuesto sobre la Renta, con la reforma de la correspondiente Ley impositiva acaecida en el año 1999, en cuyo artículo 7, párrafo tercero, se consagra:

“Artículo 7º.- (...)

Parágrafo Tercero.- A los fines de esta Ley, se entenderá que un sujeto pasivo realiza operaciones en Venezuela por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o por medio de apoderado, empleado o representante, posea en el territorio venezolano cualquier local o lugar fijo de negocios, o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad o cuando posea en Venezuela una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a seis meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre o por cuenta del sujeto pasivo, o cuando realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales o realice actividades profesionales, artísticas o posea otros lugares de trabajo donde realice toda o parte de su actividad, bien sea por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin. Queda excluido de esta definición aquel mandatario que actúe de manera independiente, salvo que tenga el poder de concluir contratos en nombre del mandante. También se considera establecimiento permanente a las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional, a los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios y a los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Tendrán el tratamiento de establecimiento permanente las bases fijas en el país de personas naturales residentes en el extranjero a

través de las cuales se presten servicios personales independientes. Constituye base fija cualquier lugar en el que se presten servicios personales independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, entre otros, y las profesiones independientes.”

Esta norma permite establecer el vínculo de conexión entre el contribuyente extranjero que posee un establecimiento en el país, a través del cual realiza una actividad económica y el sujeto activo, que tiene la facultad de cobrar el tributo, por estar el contribuyente dentro del ámbito territorial que establece su potestad tributaria. De esta forma, se puede evidenciar como la norma nacional, reconoce la necesidad de la existencia de un establecimiento permanente, como vínculo de conexión con el ámbito territorial, potestad del poder público nacional, lo cual es un ejemplo más de la necesidad de que exista este vínculo de conexión con el territorio.

### **Concepto de Establecimiento Permanente en Materia Tributaria Municipal**

El Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios en Venezuela, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, según palabras de BRICEÑO, H. ( 1998), “es un impuesto municipal que tiene como característica ser eminentemente territorial, por lo que las actividades que pueden causar tal impuesto deben realizarse en o

desde la jurisdicción territorial que pretende el gravamen. La doctrina más calificada señala que la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio está estrechamente vinculado a la noción de <<establecimiento>>, entendiéndose por éste, la existencia de una agencia, sucursal, oficina o hecho generador del impuesto...”(p.72).

Por su parte, MIZRACHI, E. (1998) considera que el principio de territorialidad establece que sólo es gravable la actividad ejercida dentro del territorio del Municipio y que a su vez, la territorialidad tiene una doble vertiente que consiste, en la necesidad de que exista un establecimiento que enlace a determinada persona o sujeto con el Municipio y que los ingresos brutos deben corresponder a la actividad desarrollada desde ese establecimiento. (p. 69).

No es sujeto de impuesto quien no tenga un establecimiento dentro de los límites territoriales del Municipio, pues el vender a personas domiciliadas en jurisdicción del Municipio, no constituye el ejercicio de una actividad perse, desde el ámbito territorial del Municipio, según palabras de MIZRACHI, E. (1998).(p.70).

En párrafos anteriores hemos destacado, como la doctrina y la jurisprudencia patria ha establecido, la necesidad de la existencia del establecimiento

permanente como un elemento necesario, que vincule al sujeto con el territorio en el cual puede realizar una actividad económica susceptible de ser gravada con el Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio.

En palabras de EVANS, R.(1998), la potestad de los Municipios para gravar con la Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, hoy día Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios, esta sujeta a la presencia física del contribuyente en el Municipio de que se trate.(p. 103).

La antigua Corte Suprema de Justicia ha señalado que, lo esencial en materia de Patente (Impuesto) de Industria y Comercio, es que la actividad lucrativa gravable sea desarrollada en o desde el establecimiento permanente, como vinculo entre el territorio y la actividad, de forma de que el lugar se convierta en una sede de imputación impositiva.

En palabras de ROMERO, H. y VILORIA, M. (1998), un establecimiento permanente no necesariamente presupone como sustrato un inmueble, aunque seguramente este es el caso más generalizado. Pudiera entonces pensarse en que el establecimiento permanente tiene que ser un lugar fijo de negocios, siendo probablemente la forma más usual; pero no la única

posible. Lo importante es que exista una conexión material con el suelo del lugar en que se realiza la actividad lucrativa.

Por eso, la permanencia no presume necesariamente la fijeza; es posible la movilidad del establecimiento dentro de un territorio o ámbito espacial, pero para que tal actividad pueda ser acreditada como vinculación permanente requiere que se extienda en el tiempo. Esto conlleva a que la actividad no puede ser incidental o esporádica, requiere ser reiterada en el tiempo y, por lo tanto, en el espacio.

Sólo si existe un lugar de negocios, en un determinado territorio desarrollando allí una actividad lucrativa que permita afirmar una vinculación con el mismo, es lógico que el propio desarrollo de la actividad en ese lugar conduzca a una relación de carácter permanente, aunque no se derive única y exclusivamente de un lugar fijo.(p.150).

Igualmente señalan estos autores, que para la configuración del establecimiento permanente, no sólo es necesaria la instalación en el territorio o ámbito espacial atribuido a municipio, sino que en ese o desde ese establecimiento se realice la actividad lucrativa gravable. A su vez, a parte de la fijeza del lugar de negocios, es requerida la continuidad o prolongación de la actividad lucrativa en o desde ese establecimiento como

extensión temporal para configurar la permanencia del establecimiento y su configuración como vínculo territorial con el municipio exactor. (p. 151).

Es por todo lo antes expuesto, que la figura de establecimiento permanente viene a conformarla no sólo la presencia o existencia fija en un territorio, sino que adicionalmente se requiere que se desarrolle una actividad económica en o desde ese establecimiento que sea continua y extensible en el tiempo, de forma de poder considerar que un sujeto tiene presencia permanente en la jurisdicción de un Municipio.

## CONCLUSIONES

Los Municipios como unidades político-territoriales primarias, detentan como una de sus autonomías constitucionales, la de crear, recaudar e invertir sus ingresos, siempre dentro del marco o potestad que le confiere la propia Constitución. Una de las fuentes de ingresos que la atribuye la Carta Magna a los Municipios, es la tributaria, siendo una de ellas la del Impuesto a las Actividades Económicas de industria, Comercio y Servicios en Venezuela, anteriormente denominado Patente (Impuesto) de Industria y Comercio.

Este tributo, debe poseer los elementos cualitativos, cuantitativos, temporales y de territorialidad del hecho generador de la obligación tributaria, que son los que permiten identificar la naturaleza del tributo. El elemento territorialidad establece el ámbito de aplicación de la norma tributaria y constituye una limitación para el ejercicio de la potestad que detentan los Municipios dentro de la jurisdicción asignada a ellos, mediante la Constitución y las Leyes que desarrollan los principios en ella establecidos.

El Territorio es un elemento necesario para poder vincular al sujeto que realiza la actividad económica, con el Municipio que esta llamado a exigir el pago del Impuesto a las Actividades Económicas de Industria, Comercio y

Servicios, estableciendo los límites jurisdiccionales en el cual puede o no ejercer su potestad el Municipio.

El elemento territorio tiene su base en la norma constitucional que establece la organización político-territorial del estado y a su vez en los instrumentos legales que desarrollan los principios constitucionales que rigen a los Municipios, por mandato expreso de la Constitución.

Para que un sujeto que realice la actividad económica de Industria, Comercio o Servicios, sea llamado a contribuir en un determinado Municipio, es necesario que el mismo realice esa actividad, en o desde el ámbito territorial que demarca la jurisdicción del Municipio. El elemento que va a vincular al sujeto con el territorio a efectos de establecer si éste realizó la actividad económica en o desde esa jurisdicción, es la existencia de un establecimiento permanente dentro de ese territorio

Para que se considere que existe un establecimiento permanente, es necesario que concurra la presencia fija del sujeto, a través de cualquier medio y a su vez, que la actividad se realice de manera prolongada o extensible en el tiempo, dentro de la extensión territorial del Municipio, con lo cual los elementos de estabilidad y continuidad, son los que establecen la

existencia de un establecimiento permanente en el Municipio y por consiguiente se es contribuyente de este Impuesto.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Araujo, F. Y Palacios L. (1998). ***El Territorio como ámbito de eficacia y validez de la tributación municipal venezolana.*** Caracas: Ediciones Torres, Plaz & Araujo.
- Ary, D., Jacobs, L. y Razavieh, A. (1989). ***Introducción a la investigación pedagógica.*** México: McGraw-Hill.
- Brewer, A. (1981). ***Comentarios sobre el Impuesto Municipal de P.I.C..*** Caracas: Revista de Derecho Público N° 6, Editorial Jurídica Venezolana.
- Briceño, H. (1998). ***El Impuesto Municipal de Patente de industria y Comercio en Venezuela.*** Caracas: McGRAW- Hill interamericana de Venezuela.
- Constitución de la República de Venezuela (1961). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela*** N°662 (Extraordinario), Enero 23 de 1961.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela*** N° 5.453 (Extraordinario), Marzo 24 de 2000.
- Código Orgánico Tributario. 2001. ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*** N° 37.305, Octubre 17 de 2001.
- Evans, R. (1998). ***Introducción al Régimen impositivo municipal venezolano.*** Caracas: Mc graw Hill.
- Garánton, J. (1996). ***La jurisprudencia de los órganos de la jurisdicción contenciosa administrativa y contenciosa tributaria y el impuesto de patente de industria y comercio.*** Caracas. Tributación Municipal en Venezuela I, PH Editorial, C.A., Colección Técnica.
- García, H. (1956). La distribución de los poderes impositivos. ***Estudios presentados a las Primeras Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.*** Montevideo.

Jarach, D. (1982). ***El Hecho Imponible***. Buenos Aires: Abeledo Perrot S.A, Editora.

Ley de Impuesto sobre la Renta. ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela*** N° 5.390 (Extraordinario). Octubre 22 de 1999.

Ley Orgánica de Régimen Municipal. (1989). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela*** N° 4109. Junio 15 de 1989.

Mehl, L. (1964). ***Elementos de Ciencias Fiscal***. Barcelona: Bosch, Casa Editorial.

Mizrachi, E. (1998). ***La Patente de Industria y Comercio***. Caracas: Ediciones FUNEDA.

Moya, E. (2000). ***Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario***. Caracas: Ediciones Mobil-Libros.

Sainz, F. (1993). ***Lecciones de Derecho Financiero*** (10ma ed.). Madrid: Sección de Publicaciones de la Universidad Complutense. Facultad de Derecho.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno. Fecha: 29 de diciembre de 1983. Caso: ***BECOBHOLM PUERTO CABELLO, C.A.*** Voto Salvado del Magistrado Luis H. Farias Mata.

Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Fecha: 5 de agosto de 1976. Caso: ***Divenca***.

Sentencia del Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. Fecha: 30 de noviembre del 2000. Caso: ***NOBLE DRILLING DE VENEZUELA, C.A.***

Sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia. Fecha: 20 de marzo de 1986. Caso: ***Ensambladora Carabobo, C.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.

- Urdaneta, J (1984). ***La Figura del Transeúnte como sujeto pasivo del impuesto municipal sobre actividades comercio-industriales***, en ***Homenaje al doctor Eloy Lares Martínez***. Caracas. UCV, T.II.
- Viloria, M. y Romero, H. (1998). ***El caso del Lago de Maracaibo***. Caracas. IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT, Livrosca.
- Villegas, H. (1992). ***Cursos de Finanzas, derecho Financiero y Tributario*** (5° ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.