

**LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VENEZUELA
¿TRIBUTACION O CONFISCACION?**

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

Autor: Abg. Dorena L. Casinelli Rea
Asesor: Dr. Juan Cristóbal Carmona

Universidad Católica Andrés Bello
Caracas, Mayo del 2000

INDICE GENERAL

	pág.
RESUMEN	vii
INTRODUCCION	1
CAPITULO	
I. NATURALEZA JURIDICA DE LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VENEZUELA	6
Concepto	11
Características	14
Algunos Antecedentes	18
Tasas vs. Impuestos	21
II. EL PRINCIPIO DE LA NO CONFISCATORIEDAD DEL TRIBUTO	25
Límites constitucionales contra la Confiscación	28
Presión Fiscal como consecuencia de la Confiscación del Tributo	33
Referencias Jurisprudenciales	37
III. CRITERIOS PARA ESTABLECER ALICUOTAS EN LAS ORDENANZAS MUNICIPALES	43
Clasificaciones de las distintas actividades económicas del Contribuyente	45
Criterio del Municipio Girardot del Edo. Aragua	51
Otros Municipios	54

IV. NECESIDAD DE REDISTRIBUIR Y ARMONIZAR LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO.	57
El respeto a los Derechos económicos.	61
CONCLUSIONES	66
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	70

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

**LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VENEZUELA
¿TRIBUTACIÓN O CONFISCACIÓN?**

***Autor: Dorena L. Casinelli R.
Asesor: Juan Cristóbal Carmona.
Año:..2.000***

RESUMEN

Este trabajo intentó determinar como las Ordenanzas Municipales, a través de la Patente de Industria y Comercio han venido aplicando alícuotas o tipos impositivos que violan el Principio de la No confiscación del Tributo, tomando para ello como base la Constitución Nacional y demás leyes de la República. Fue una investigación monográfica y descriptiva, por lo que constituyó una investigación analítica y de desarrollo conceptual y estuvo apoyada 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 de campo, donde las fuentes fueron elegidas y seleccionadas por sus estudios, publicaciones, por los campos desempeñados y otras experiencias. Los instrumentos utilizados fueron de dos tipos: un guión para entrevistas estructuradas, dirigido a personas involucradas en los Municipios, que participan en la elaboración de las Ordenanzas que prevén la anterior Patente de Industria y Comercio, hoy impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicio e índole similar. El segundo tipo, 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 las Ordenanzas Municipales a través de la Patente de Industria y Comercio, sobrepasan los límites de la razonabilidad y la convierten en confiscatorio.

AGRADECIMIENTO

Son muchas las personas que debo y deseo agradecer, pero sobretodo a Dios, por haberme dado el don de la perseverancia, paciencia y dedicación.

A mis padres, a quienes amo y a toda mi familia por su siempre incondicional apoyo y ejemplo.

A mis compañeros y hoy amigos de la cuarta promoción de Derecho Financiero de la UCAB y especialmente a ti María Elvira por tu gran apoyo, ayuda y consideración.

Y a mis grandes amigos de toda mi vida, en especial a ustedes Natacha, Nathalia e Ingrid por la gran paciencia que me brindaron durante estos dos años y a usted Marco Araujo por su gran colaboración.

Por último y con enorme cariño y respeto a ustedes Freddy y Juan Cristóbal, sin quienes hubiese sido imposible este proyecto, por enseñarme el trabajo y la dedicación e impregnarme de su valiosa experiencia.

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

DEDICATORIA

A los Casinelli, a todos y cada uno de ustedes,
a quienes quiero y admiro tanto y de quienes estoy
tan orgullosa de pertenecer, en especial a ti papito
por confiar siempre en que llegaría a esto.

A ustedes papá y mamá por ocupar siempre
el lugar más importante en mi vida. Y a ti Mirna por
ser siempre un gran ejemplo.

A mis sobrinos adorados Claudia, Paolo y Daniela
con muchísimo cariño y amor.

Y a todos los que siempre han confiado en mi
y me han apoyado sin condición.

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 los Municipios, en el caso particular de Venezuela, han venido ejerciendo su autonomía con criterios que no se

corresponden con los lineamientos generales de la Constitución, hasta el punto de crear tributos con alícuotas impositivas que rompen los límites de la racionalidad y provocan una presión fiscal excesiva, que cercena el derecho de propiedad y el libre ejercicio de la industria y el comercio y prácticamente hacen nula la rentabilidad de las empresas, si se compara con situaciones de tributos con vocación neutral.

Esto hizo necesario analizar a través del tributo más importante a nivel de los Municipios, como las Ordenanzas Municipales han venido aplicando alícuotas o tipos impositivos que violan el principio de la no confiscación y obstaculizan el ejercicio de la libre actividad económica del contribuyente.

En este sentido se observó en las ordenanzas municipales, una clara confusión entre la base y los hechos impositivos de los distintos impuestos, que integran el sistema tributario venezolano y que distorsionan el fin de la Patente de Industria y Comercio, hoy impuesto de las actividades económicas. Esta premisa cobra importancia, cuando observamos que en Venezuela, las Ordenanzas son dictadas sin un análisis económico previo, y sin conocer la actividad económica y el alcance de los agentes que se establecen en una jurisdicción, lo que a su vez se ve reflejado en numerosas decisiones jurisprudenciales.

Es por esto, que los Municipios al establecer los clasificadores de actividades, a los cuales asignan el porcentaje con el cual gravan dichas actividades, deben utilizar una técnica adecuada para que el Impuesto de Patente de Industria y Comercio, no se base en porcentajes que impidan el libre ejercicio económico por parte del sujeto pasivo.

La Constitución Nacional de Venezuela, no establece ni establecía, cuando un tributo es confiscatorio, sino que éste se determina, cuando la alícuota rompe con la razonabilidad, criterio este que deberá ser determinado por el Tribunal Supremo de Justicia, tomando en cuenta el momento particular de la economía y cada uno de los tributos que integran el sistema tributario venezolano.

Es por ello, que realizar un análisis sobre el Impuesto de Patente de Industria y Comercio, hoy, Impuesto de las Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicio e índole similar, desde el punto de vista de la violación del principio de la no confiscación, 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.

Ciertamente los Municipios no han escapado a la crisis que vive Venezuela, hecho este que ha generado una gran voracidad fiscal, producto de la aplicación de alícuotas impositivas que traspasan los límites razonables, lo que ha ocasionado el traslado de empresas hacia municipios en los cuales se registre un uso racional y seguro de las potestades municipales.

En este sentido, analizó acertadamente Vitale, A. (1992), que para algunos economistas los impuestos, son un estímulo a la producción de la riqueza, ya que los contribuyentes para compensar la disminución de la renta producto de los impuestos, son estimulados a aumentar su actividad productiva. Sin embargo, otros economistas sostienen, que los impuestos paralizan cada inicio y son, por ello un obstáculo a la actividad y al desarrollo.

Es por esto, que considera el mismo autor, que entre el optimismo de una parte y el pesimismo por la otra, la verdad está en el medio. Si los impuestos están establecidos dentro de justos límites, estos pueden estimular la actividad del contribuyente, pero si se convierten en excesivos, sólo podrán deprimir dicha actividad, y dañar o afectar la producción municipal y nacional.

Para analizar toda esta problemática se hizo necesario, determinar cuales eran los criterios de las Ordenanzas Municipales, para crear los tipos o alícuotas impositivas, cuándo el impuesto traspasaba los límites cuantitativos

y se convertía en confiscatorio y se analizó la necesidad de una adecuada armonización del impuesto en estudio.

Para ello, el trabajo estuvo estructurado en cuatro capítulos. El primero de ellos, se titula La Naturaleza Jurídica de la Patente de Industria y Comercio, incluyendo su concepto y características, y la referencia a sus antecedentes. Seguidamente el capítulo dos, trata el Principio de la No Confiscatoriedad del Tributo, los límites constitucionales contra la confiscatoriedad, y la violación al límite cuantitativo, igualmente se explicó la presión fiscal como consecuencia de la confiscatoriedad del tributo y las respectivas referencias jurisprudenciales. El capítulo tres indica los Criterios para establecer alícuotas en las Ordenanzas municipales, refiriéndose a los clasificadores de las distintas actividades económicas del contribuyente, haciendo especial referencia al criterio del Municipio Girardot del Estado Aragua. Por último, el capítulo cuatro, son los comentarios sobre la necesidad de redistribuir y armonizar el Impuesto de Patente de Industria y Comercio, y el respeto a los Derechos Económicos.

CAPITULO I

LA NATURALEZA JURIDICA DE LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN VENEZUELA

En Venezuela las potestades tributarias se distribuyen entre el Poder Nacional, el Estatal y el Municipal. Cada una de estas potestades se encontraban atribuidas por la Constitución Nacional de 1.961 en forma enunciativa, como se evidencia en el caso del Poder Nacional, en el que la ley puede crear otros impuestos, tasas y rentas con el carácter de contribuciones nacionales, según se desprende de la amplia redacción del artículo 136 ordinal 8° de la Constitución de la República, el cual preveía que eran potestad nacional los demás impuestos, tasa y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios.

Podía ser atribuida en forma taxativa, como era el caso Municipal, que en virtud del artículo 31 ordinal 3°, podía solamente crear patente sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos, pudiendo sin embargo ver ampliado su campo de actuación pero por disposición de la Ley Nacional, como ocurrió por ejemplo con la Ley Orgánica de Régimen Municipal, en el caso del impuesto a las apuestas lícitas y a la publicidad.

Hoy, queda igualmente establecido en la vigente Constitución, esta distribución, con algunos cambios en los artículos 156, 167 y 178 respectivamente.

No obstante que la atribución de potestades tributarias es muestra de la autonomía de la que gozan los entes político- territoriales, uno de los temas más controvertidos en la ciencia del derecho, es precisamente el alcance y contenido de esa autonomía. En todo caso incluido el municipal, la autonomía debe ser entendida según Palacios, L. y otros (1996), como “la facultad y aptitud reconocida por el Poder constituyente a los entes públicos territoriales para autodeterminarse dentro de la esfera competencial señalada por la Constitución y desarrollada por la legislación” (p.5).

Con referencia a lo anterior, Temeltas, J. (1989), estableció que la intención del Proyecto de la Constitución vigente, no fue la de consagrar la autonomía municipal con carácter absoluto sino relativo, es decir, dentro del marco de los principios y limitaciones establecidos en la propia constitución y las leyes orgánicas nacionales y las leyes estatales habilitadas para desarrollar el contenido de la Constitución. Es por ello, que el artículo 34 de la Constitución Nacional de 1961 señalaba que los Municipios estaban sometidos a las limitaciones establecidas en el artículo 18, entre ellos “no crear aduanas ni

impuestos de importación, exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales, o sobre las demás materias rentísticas del Poder Nacional”.

En este punto es necesario advertir, que si bien han sido superadas algunas discusiones referentes a la invasión de la competencia exclusiva del Poder Nacional, a través de la autonomía de los Municipios, con la nueva redacción de la norma que consagra el Poder Municipal, donde queda claro que se está en presencia de un verdadero impuesto sobre las actividades económicas, de industria, comercio, servicio e índole similar y no de una simple tasa o patente, como se desprendía del artículo 31 de la anterior Constitución, también es cierto, que el problema de los límites cuantitativos, desde su violación hasta la conversión en confiscatorio e irracional no fueron aclarados.

En efecto, estas limitaciones a la autonomía municipal, dice Palacios, L. y otros (1996), pueden ser directas o indirectas, siendo las directas aquellas que derivan del propio texto de la Constitución, y las indirectas aquellas que se imponen por fuerza de la razón. Como limitaciones más resaltantes señaló entre otras el mismo autor, las que se desprenden de la determinación de las fuentes del poder tributario local, que provienen de la Constitución Nacional (1.961), en la que se atribuyen directamente al municipio los impuestos de patente de industria y comercio.

Existen igualmente otros importantes límites de esta autonomía, entre ellos el principio de legalidad tributaria, establecido en el artículo 224 de la Constitución Nacional, el cual señala:

“No podrá cobrarse ningún impuesto u otra contribución que no estén establecidas por Ley, ni concederse exenciones ni exoneraciones de las mismas sino en los casos por ella previstos”

En los mismos términos quedó establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en el artículo 137.

Cabe agregar, que el primer gran corolario de la legalidad, es la prohibición de *impuestos confiscatorio*, por lo tanto los Municipios tendrán como límite de imposición, el evitar la confiscación y la irracionalidad no sólo por la vía del establecimiento de alícuotas o tipos impositivos desproporcionados, sino por la manipulación, de las magnitudes económicas que sirven de base de cálculo de los distintos tributos, al aumentar o incluir conceptos ajenos a la materia rentística del poder municipal.

Es importante señalar, como límite adicional a la autonomía municipal, el principio de igualdad, el cual se traduce en la prohibición de las Ordenanzas Tributarias Municipales, de hacer discriminaciones en beneficio o perjuicio de uno o varios sujetos pasivos, en otras palabras, debe darse igual tratamiento a todos aquellos que se encuentren en iguales circunstancias.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, la Ley Orgánica de Régimen Municipal, expresa el principio de la legalidad del tributo, en el artículo 114, el cual establece:

“No podrá exigirse el pago de impuestos, tasa o contribuciones municipales especiales, que no hubieren sido establecidas 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 se cause y se haga exigible, las demás obligaciones a cargo de los contribuyentes, los recursos administrativos a favor de éstos y las penas y sanciones pertinentes”.

En efecto el artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal, prevé el requisito de la existencia de la Ordenanza municipal, como instrumento legal para la creación, recaudación y organización de los tributos municipales, al indicar que, “Los actos que sancionen los Concejos para establecer normas de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local se denominarán Ordenanzas”.

Para Ruiz, J. (1998), estas Ordenanzas como actos jurídicos normativos (es decir, contienen normas), pueden ser clasificadas de diversas maneras, según la materia que tratan. Las Ordenanzas Hacendísticas, son unas de estas formas de clasificación, siendo aquellas que regulan las materias de la hacienda pública Municipal, es decir, el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones del municipio. Deben destacarse en este rubro las que conjunta

o separadamente regulan los seis impuestos municipales entre ellos “La Patente de Industria y Comercio”.

Concepto del Impuesto de Patente de Industria y Comercio

Hechas las consideraciones anteriores, se puede hacer entonces, una aproximación al concepto de Patente de Industria y Comercio, como producto de la autonomía municipal en el ejercicio de su potestad tributaria.

Si se parte del análisis literal o gramatical de la norma constitucional que preveía la Patente de Industria y Comercio, como un ingreso municipal, se observa que el artículo 31 indicaba: Los Municipios tendrán los siguientes ingresos, ordinal 3º: “Las patentes sobre industria, comercio y vehículos y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos”. En este sentido se podía interpretar que a los Municipios le habría sido otorgado como ingreso el producto de la Patente, entendida ésta como una autorización o licencia, a diferencia de los inmuebles urbanos y espectáculos públicos en donde si se indicó la potestad para cobrar impuestos.

Discusión esta que fue superada, con la redacción del artículo 179 de la nueva Carta Magna, en donde quedó claramente indicado, la aparición del nuevo impuesto a las actividades económicas de industria, comercio,

servicio y de índole similar, disipándose así cualquier duda respecto de la concepción de la Patente de Industria y Comercio como un tributo distinto a los impuestos.

Es así como Ruiz, J. (1998), ha indicado que en Venezuela este tributo ha sido denominado en el artículo 31, ordinal 3° de la Constitución Nacional de 1.961, como Patente de Industria y Comercio, incurriéndose en una evidente contradicción toda vez que confunde el término “patente”, con el impuesto propiamente dicho, lo cual ha generado confusiones, en el tratamiento de este ingreso municipal, ya que en principio no quedaba claro en la norma constitucional, si el ingreso del municipio es el derivado del otorgamiento del permiso “patente”, o si con éste también es ingreso municipal, el impuesto derivado de la actividad industrial y comercial que ha de realizarse con la obtención del permiso. Es por ello, que ha sido tan necesario el pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, para aclarar esa evidente confusión. (p.389).

En este mismo orden de ideas, Ramírez de, N. (1996), estableció que, la Patente de Industria y Comercio, es la licencia, habilitación o autorización por cuyo otorgamiento el Municipio puede, mediante Ordenanza, exigir el pago de una tasa, pero esa competencia no comprende la facultad de gravar con impuestos la actividad que autoriza (p.10).

Sin embargo, indicó Briceño, H. (1998), que es un impuesto atribuido por la Constitución a la competencia del Municipio. El impuesto de Patente de Industria y Comercio tiene una dual característica, por una parte, es una licencia o autorización que otorga el municipio por el ejercicio de una actividad comercial o industrial dentro de su jurisdicción y por la otra, es un impuesto causado por la práctica de dichas actividades, por lo que asegura:

“El impuesto de patente de industria y comercio, es un impuesto al ejercicio de la actividad comercio industrial o actividad lucrativa en la respectiva jurisdicción territorial. El impuesto de industria y comercio no es un impuesto a las ventas, al consumo o al capital, porque si así fuera invadiría esferas del Poder Tributario Nacional que le están expresamente vedadas por mandato constitucional” (p.6).

Resulta oportuno hacer referencia, a alguno de los conceptos indicados por la Corte Suprema de Justicia, en la jurisprudencia nacional. Así fue considerada en el caso Divenca, (1976), la Patente de Industria y Comercio, como “una contribución municipal que grava específicamente el establecimiento y el ejercicio de la actividad económica industrial o de la actividad económica comercial de una empresa, en una determinada jurisdicción distrital”. Indicó en este caso la Corte que aún cuando se utilice el monto de las ventas para cuantificar la patente comercial, no por ello debe considerarse a este tributo como un impuesto a las ventas, o sea, al consumo, el cual es también un gravamen reservado constitucionalmente a la competencia del Poder Nacional.

Significa entonces, que se ha establecido que la Patente de Industria y Comercio es, como señala Mizrachi, E. (1998), un impuesto cuyo hecho generador consiste en el ejercicio de la industria y el comercio, es en técnica tributaria, un impuesto objetivo a la utilidad. La finalidad de este impuesto es gravar el *beneficio hipotético* derivado del ejercicio de una actividad, acudiendo a indicios para determinar la magnitud de dicho beneficio.

Características del Impuesto de Patente de Industria y Comercio

Es necesario destacar, la importancia de entender las características de este impuesto, para evitar que otros tributos disfrazados puedan gravar la misma materia económica que aquél persigue, como es la actividad lucrativa en determinada jurisdicción y evitar que este impuesto municipal invada a su vez, materias propias de otros tributos que son competencia exclusiva del Poder Nacional.

Resulta oportuno entonces citar alguna características del tributo objeto de estudio. Es así como Araujo, F. (1992), señaló, entre las características que son propias e inherentes a este impuesto, las siguientes:

- Es un impuesto eminentemente circunscrito a la jurisdicción del municipio que se trate.

- Es un impuesto al ejercicio de la actividad comercial o industrial en la respectiva jurisdicción territorial.
- Es necesario que para que se determine la existencia del tributo, el sujeto pasivo cuente con un establecimiento en la jurisdicción que pretende gravar con el impuesto en comento. Es decir, la existencia de una sucursal, oficina o sitio físico, de no ser así el presupuesto de hecho sería la venta o el tránsito.

Con respecto a esta particular característica se ha observado reiterada jurisprudencia en donde se ha decidido, gravar a una misma empresa en dos jurisdicciones por mantener esta su actividad industrial en un municipio y la actividad comercial en otro municipio distinto. Con respecto a este elemento consideró Farias, M. (1985), que, dado que las Municipalidades ejercen su autonomía sobre un determinado territorio, los impuestos municipales no pueden desconocer ni manipular el Principio de la Territorialidad, el cual se aplicará sin necesidad de declaratoria, tanto al elemento objetivo del hecho generador, como a la base imponible. Por ello señaló Brewer, A.(s/a), que el ámbito de competencia territorial es una de las características esenciales de las municipalidades (p.205).

- Otra de las características que debe ser analizada es, que en teoría no es un impuesto a las ventas ni al consumo, porque de ser así invadiría esferas del poder tributario nacional.

Para Goñi, B. citado por Ruiz, J. (1998), en el impuesto de industria y comercio, el hecho imponible y la base imponible, aparecen conceptualmente separados de manera total. El primero, es decir, el hecho, está constituido por el ejercicio habitual de la industria y el comercio, el segundo, es decir, la base, es utilizada para medir monetariamente la obligación tributaria, que en la mayoría de los casos son los ingresos brutos o las ventas (p.456).

Igualmente ha señalado la Corte en este punto, que no constituye una doble imposición que la Patente de Industria y Comercio tenga como base imponible los ingresos brutos o el volumen de ventas de una determinada empresa. Así fue señalado en Divenca, (1976), al establecerse que aun cuando se considere a las ventas para cuantificar la patente, no debe considerarse un impuesto a las ventas. En este tributo nacional, las ventas mismas constituyen la base del impuesto, no un simple elemento de cuantificación de una determinada actividad, el impuesto nacional a las ventas lo paga directamente el consumidor, mientras la patente municipal la paga el comerciante.

En opinión de Temeltas, J. (1985), debe advertirse que el hecho imponible en la patente es la realización de actividades lucrativas, y la base es el monto de las ventas, operaciones o ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, por lo que indicó que, es totalmente diferente la actividad que da origen al impuesto de la forma de calcular el monto del mismo.

Para Mizrachi, E. (1998), carecen de sentido y utilidad práctica algunas de las sentencias citadas, puesto que si no existe vinculación entre los ingresos brutos, o las ventas y el hecho generador, es decir el ejercicio de una actividad lucrativa, el objeto de esta actividad carecería de relevancia, lo que haría imposible verificar el respeto de las prohibiciones que establece la Constitución a los Municipios.

Así mismo indicó Farías, L. (1985), que si no hay relación, como estableció la mayoría en esa sentencia, entre el hecho generador de un impuesto y la base para su cálculo, sería imposible al juez constitucional inquirir cual es el verdadero hecho generador en casos en donde bajo la cubierta de un impuesto o tasa, se establece un tributo prohibido a las Municipalidades.

Algunos Antecedentes del Impuesto de Patente de Industria y Comercio

El Impuesto objeto del presente estudio, ha recibido distintas denominaciones. Como dice Ruiz, J., (1998), en algunos países traduce como impuesto a las cifras de los negocios y en otros al monto de los ingresos (p.389).

La Patente de Industria y Comercio, es un impuesto objetivo a las utilidades, calculada mediante signos externos y sobre declaraciones de ingresos brutos. Por ello es considerada, como una técnica para gravar las utilidades, cuya evolución lleva al impuesto sobre la renta de las personas y al gravamen de la renta de las sociedades.

Para Evans, R. (1997), el origen de esta potestad tributaria de las patentes, si se desea hallar un origen remoto, proviene de la propia Edad Media. Era una especie de privilegio que acordaba el señor feudal con algunos vasallos que querían hacer algún tipo de negocios o algún tipo de comercialización.

Con referencia a lo anterior, algunos autores latinoamericanos, como es el caso de Villegas, H. (1992), opina que, el origen de la Patente de Industria y Comercio se remonta a la época medieval, cuando los señores feudales otorgaban una carta-patente, que consistía en una autorización para que el

súbdito ejerciera determinada actividad, ya fuera un comercio, una industria o un oficio. Esta carta-patente, se consideraba una verdadera tasa, ya que era la contraprestación por un servicio. En tiempos modernos, opina el mismo autor, que este tributo deja de ser una tasa, ya que el ejercicio de cualquier actividad lícita es libre, y se transforma en un impuesto que se paga, en virtud de la capacidad económica del contribuyente.

Es así como en casi todos los países, la Patente de Industria y Comercio tiene como antecedentes, la imposición sobre utilidades, sobre actividades lucrativas. El Congreso de Colombia, por ejemplo en 1981, estableció con el nombre de “contribución directa”, un impuesto sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos, variando el porcentaje de acuerdo al capital, al tipo de actividad, y a la renta.

Para Jarach, D. (1993), en Argentina, este impuesto fue reconocido por la ley de coparticipación federal, que reconoció el derecho de las provincias y de la municipalidad a establecer y mantener un impuesto autónomo sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades con fines de lucro en sus territorios respectivos (p.821).

Cabe agregar entonces, que en los países que adoptaron la Patente de Industria y Comercio, se ha pasado de una imposición por caracteres a un

tributo cuya base de cálculo son los ingresos brutos. Planteando la interrogante, como dice Mizrachi, E. (1998), “si se ha cambiado la naturaleza del impuesto, pasando de un gravamen sobre base presuntiva, a un impuesto sobre base cierta, es decir, los ingresos brutos”.

En el caso particular de Venezuela, el concepto de Patente aparece por primera vez en la Constitución de 1925 y la mayoría de las Ordenanzas toman como base de cálculo, los ingresos brutos obtenidos por determinado contribuyente, sin derecho a ningún tipo de deducción, siendo este un tributo que grava la renta bruta, por lo que muchas veces se están pechando ganancias ya pagadas a través de otros tributos, como es el caso del impuesto sobre la renta.

A título de ejemplo, se puede citar, la evolución en el Distrito Federal, cuando en 1904, las Ordenanzas gravaban sobre el ingreso bruto, únicamente a los agentes o compañías de seguro, en tanto que los demás contribuyentes tributaban en atención a la naturaleza de su actividad. Posteriormente en 1919, eran gravados sobre ingresos brutos, exclusivamente las mercancías importadas, y finalmente en 1946, se abandona el gravamen fijo, elemento que se utiliza tan solo para modular la alícuota aplicable, situación que se mantiene hasta la actualidad.

Actualmente, la Patente de Industria y Comercio, es cobrada por los Municipios, basados en las Ordenanzas Municipales como un impuesto a las actividades lucrativas, incurriéndose en una evidente confusión, y a la falta de un estudio económico previo, para evitar la excesiva presión fiscal a la que se ven sometidos los contribuyentes, por el pago de un tributo ya cobrado en virtud de otros impuestos. La patente por lo tanto como dice Ruiz, J. (1998), debe ser entendida como la licencia que se obtiene mediante el pago de una tasa, que según las Ordenanzas de Patente sobre Industria y Comercio, se calcula aplicando un porcentaje al capital del sujeto solicitante (p.390).

Tasa vs. Impuesto

De acuerdo con los razonamientos que se han venido realizando, se puede definir entonces, las diferencias entre estos dos tributos, para comprender entonces si la Patente puede o no ser considerada como un impuesto tal como en la actualidad es tratada o si por el contrario, indiscutiblemente y apoyando a gran parte de la doctrina, es únicamente una tasa o licencia que debe ser cobrada para permitir o autorizar el inicio de determinadas actividades en el marco de una jurisdicción.

Tal como se observa, existía una grave confusión con la Patente de Industria y Comercio, entendida como tasa o como impuesto, por lo cual dice Sainz, F. (1993), que las tasa son tributos cuyo hecho generador consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho Público, mientras que son impuestos, los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza económica o jurídica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Dada la relevancia que tiene en el caso del impuesto, la capacidad contributiva del sujeto pasivo y su minusvaloración o inexistencia en el caso de la tasa, su evaluación resulta de gran importancia para la calificación de la Patente de Industria y Comercio en una u otra categoría.

Es importante resaltar, que el principio de capacidad contributiva, según Valdés, R. (1992), va a depender de cada Constitución, mientras para algunas todos los ciudadanos tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos según sus facultades, para otras todos los individuos son iguales ante la ley, entendida como una igualdad ante las cargas fiscales. Como dijo D'Albergo (1931), citado por Valdés, R. (1992), es "la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales"(p.447).

Es por todo lo anteriormente señalado, que se puede afirmar que las Ordenanzas Municipales a través del Impuesto de Patente de Industria y Comercio no han venido estudiando la capacidad contributiva de cada uno de los sujetos a imposición, aplicando alícuotas que no se corresponden con la situación personal o la riqueza del sujeto pasivo, afirmación que será demostrada a lo largo del presente estudio a través de porcentajes analizados en determinados Municipios.

Cabe agregar, que al omitirse el estudio de la capacidad contributiva de la persona jurídica sometida a imposición, se está faltando a un requisito indispensable para considerar este tributo como un impuesto, lo cual hace suponer que se está en presencia de una tasa o licencia, agotándose en su otorgamiento la potestad del Municipio de gravar la actividad lucrativa de determinado sujeto. Por ello afirma Ruiz, J. (1998), que en Venezuela, se ha denominado al tributo en cuestión, Patente de Industria y Comercio, incurriéndose en una evidente contradicción, ya que se confunde el término de patente con el impuesto propiamente dicho.

Con la C.R.B.V., se ha visto superado en parte esta disyuntiva, en el sentido que desaparece el término Patente y aparece el impuesto a las actividades económicas, es decir no queda duda que se está en presencia de un verdadero impuesto y no de una tasa como indicaban anteriormente los

autores. Sin embargo, el problema de la confiscatoriedad aunque fue indicado en la nueva Constitución, no fue superado en su totalidad, al no haberse indicado ni constitucional ni legalmente los límites cuantitativos que hacen presumir que a través de la fijación de las alícuotas impositivas, se esta cercionando el libre ejercicio de la actividad comercial y el derecho de propiedad, los cuales si fueron ratificados como principios en la nueva Carta Magna.

CAPITULO II

EL PRINCIPIO DE LA NO CONFISCATORIEDAD DEL TRIBUTO

En toda imposición, existe un gran dilema entre los requisitos de la justicia tributaria y el derecho a la protección de la Esfera privada. Por esto, dice Neumark, F. (1994), que en su carácter de contribución que ha de pagar obligatoriamente sin derecho a contraprestación, todo impuesto afecta a la esfera privada y cercena la libertad personal de los individuos (p.270).

Es evidente entonces, que los principios de la imposición deben estar relacionados, así es como se observa que en la mayoría de las constituciones se prevé el respeto, de la capacidad económica y contributiva del sujeto para evitar que el tributo exceda de su función recaudadora y se convierta en confiscatorio. Es necesario indicar entonces como dice Villegas, H. (1992), que “la capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad”

En el caso de Venezuela, este límite a la imposición estaba previsto en la Constitución Nacional (1961), punto de partida para analizar la prohibición de un impuesto confiscatorio, cuando establece en el artículo 223: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad

económica del contribuyente...”. es decir, debe existir una igualdad fiscal para aquellos que se encuentren en iguales circunstancias. Hoy en día desarrollado en el artículo 316 de la Constitución Nacional vigente.

Para Valdés, R. (1992), el criterio de la capacidad contributiva, sirve de fundamento a la limitación de la tributación. Existe acuerdo en la Doctrina y en el derecho comparado en que la agravación de la carga tributaria cuando excede determinados niveles se torna ilegítima (p.479).

En tales casos se invoca como principio el de la no confiscatoriedad, que como dice el mismo autor es la expresión más generalizada en la doctrina, la legislación y la jurisprudencia. Por tanto el problema está en que la imposición se mantenga dentro de límites compatibles con la justa distribución de las cargas fiscales, que tiene como fundamento proteger otros derechos y principios establecidos por el ordenamiento jurídico como son, la igualdad, la equidad y la propiedad.

Este principio nace como un reflejo del derecho de propiedad, que como afirma Ruan, G. y otros (1998), la confiscatoriedad puede ocurrir no solamente por acto expreso del Estado dirigido a privar de un bien a un ciudadano para llevarlo al patrimonio público, sino también, de una manera indirecta, cuando se le imponga una obligación de tributar, que exceda los

límites razonables de la tributación, por ser una carga irrazonable, que vaya mucho más allá de la posibilidad económica de gravamen a un ciudadano o una empresa.

Con respecto a este importante principio de la no confiscación del tributo, Villegas, H. (1992), ha dicho que es confiscatorio lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, e indicó que “se puede sostener que la confiscatoriedad originada en tributos puntuales se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del sujeto, disminuyendo su patrimonio e impidiéndole ejercer su actividad”(p.209).

Para Brewer, A. (1994), la noción de confiscatoriedad es mucho mas amplia. Para el reconocido jurista basta que un impuesto esté configurado sin base legal, o sea injusto o desigual, o de otra manera excesivo, para que por irrazonable, deba ser estimado por el juez como confiscatorio, esto es, que lesione de forma ilegítima o impida el ejercicio de los atributos de propiedad, de la actividad económica o de cualquiera de las actividades públicas.

Límites Constitucionales Contra La Confiscación

Por lo anteriormente expuesto, las Ordenanzas Municipales deben al momento de aplicar los tipos y alícuotas impositivas, analizar y respetar cada uno de esos principios y evitar que la tributación sea el punto de partida de una confiscación.

Significa entonces, como dice Garantón, J.(1996), que los Municipios son entes que gozan de autonomía, pero ésta no es absoluta, sino relativa y se encuentra limitada por los términos previstos en la Constitución. Es decir, los Municipio al redactar las Ordenanzas que prevén la Patente de Industria y Comercio deben estar conscientes de los límites tanto cualitativos como cuantitativos a los cuales están sometidos. Estos límites cuantitativos dice el mismo autor, se refieren fundamentalmente a los principios relacionados con el derecho constitucional a la propiedad, como son el de igualdad ante las cargas públicas y el principio de la no confiscación del tributo.

Esta premisa ha quedado establecida igualmente en la jurisprudencia venezolana, así expresó Farías, L. (1987), que si la prohibición contenida en la Constitución aplicable a los municipios, se considera solamente para los impuestos sobre bienes y no a toda la potestad impositiva, carecería de sentido dicha prohibición. Estas limitaciones para poder tener algún sentido

en la formulación misma del texto constitucional, debe considerarse aplicable no sólo a los impuestos sobre bienes, sino también a aquellos impuestos que indirectamente gravan los bienes, como es el impuesto denominado Patente de Industria y Comercio.

Con referencia a todo lo expuesto anteriormente, en Venezuela y específicamente en el caso de la Patente de Industria y Comercio para poder respetar el límite cuantitativo al que están sometidos los municipios en virtud del principio de la no confiscación, es indispensable considerar la norma constitucional que lo preveía, en su artículo 99, según el cual, se garantiza el derecho de propiedad. En virtud de su función social la propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública e interés social". Actualmente desarrollado en el artículo 115 de la nueva Carta Magna.

Señaló en este punto específico Andreozzi, M. (1951), que los órganos del Poder Tributario, deben tener siempre presente que "una cosa es que la propiedad tenga función social y otra muy diferente es que la propiedad sea una función social"(p.108). Este principio entonces, del derecho de propiedad ha dado lugar al primer gran corolario de la legalidad tributaria y es justamente la prohibición de crear impuestos confiscatorios.

Es evidente como señala Jarach, D. (1993), “que no se puede admitir que por vía del impuesto el Poder Público o el Poder Legislativo venga a privar a los ciudadanos del derecho de propiedad” (p.328). Los impuestos no pueden ser confiscatorios, es decir, que no se quite al derecho de propiedad su contenido.

Cabe señalar que para Luqui, J. (1989), “es confiscatorio, lo que excede del límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático de gobierno, que ha organizado la propiedad, con límites infranqueables que excluyen la confiscación de la fortuna privada, ni por vía directa ni valiéndose de los impuestos”.

Otros importantes límites han de ser respetados al momento de indicar las alícuotas y los tipos impositivos en las Ordenanzas Municipales, entre estos el artículo 96 de la Constitución Nacional de 1961 señalaba: “ todos pueden dedicarse libremente a la actividad lucrativa de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes por razones de seguridad, sanidad u otra de interés social”, es decir, se establece el Principio de la Libertad Económica. En los actuales momentos dicho principio se encuentra consagrado en términos similares en el artículo 112 de la C.R.B.V.

En virtud de este dispositivo constitucional, Evans, R. (1998), señaló que, no puede el Poder Nacional, ni los Estados, ni los Municipios, ejercer su potestad tributaria en detrimento del derecho de propiedad, por medio de tributos que establezcan alícuotas excesivas y onerosas que se erijan en una privación ilegítima de su propiedad, impidiéndole el ejercicio de la actividad lucrativa de su preferencia.

Con respecto a la norma indicada, comentó Briceño, H. (1998), que:

“ Los ciudadanos tienen el derecho de dedicarse a la actividad lucrativa de su preferencia y obtener el margen de ganancia razonable que le permitan las condiciones del mercado, sin otras limitaciones que las establecidas en la Ley, pero esta obligación no supone que los órganos del Poder Tributario, tengan potestad para desconocer esta garantía, mediante la imposición de tributos excesivamente onerosos, que configure una carga para el patrimonio de las personas dedicadas a ejercer las labores de su preferencia, que priven de toda rentabilidad la actividad económica objeto de gravamen y por consiguiente, impidan su ejercicio por parte de los particulares”(p.10).

Por lo tanto, las posibilidades que en materia tributaria se produzca un impuesto confiscatorio son elevadas, más aún si se considera que en Venezuela no existe en términos claros un límite en la aplicación de los porcentajes para gravar cada actividad económica en una determinada jurisdicción, lo cual va a depender del criterio particular de cada municipio.

Indica el mismo autor que el Estado venezolano debe resguardar la propiedad privada de los ciudadanos, la cual está sometida a las condiciones que creare la Ley con fines de utilidad pública o interés general, pero atendiendo a la justa distribución de las cargas públicas. De no ser así, el impuesto tendría naturaleza confiscatoria, que es “cuando no permite al contribuyente, obtener un margen de ganancia justo o razonable, libre o neto de impuesto, entendiendo por razonable aquel gravamen que no sustraiga o afecte una parte preponderante de la renta o del patrimonio de los contribuyentes”(p.15).

Con referencia a lo anterior estableció Quintana, L. citado por Briceño, H.(1998), que “es la regla que un tributo es confiscatorio cuando su tasa es irrazonable y ese quantum es razonable cuando equivale a una parte sustancial del valor del capital o de su renta o de su utilidad, o cuando ocasiona el aniquilamiento del derecho de propiedad”(p.15).

Según se ha visto, estos límites de la imposición indicó Gerloff, W. (1994), citado por Plaz, R. (s/a), “equivalen a aquella medida que al traspasarse, produce consecuencias indeseables o imprevisibles, de tal modo que produce efectos que menoscaban la imposición. Suele hablarse de límites de la imposición cuando su medida influye sobre la conducta del contribuyente y produce efectos indeseables”(p.3).

No puede dejar de mencionarse, que muchas veces se ha observado que estos límites se ven traspasados y por lo tanto convertido en confiscatorio el impuesto en análisis, cuando es empleada una base imponible que no se corresponde con el hecho, lo que quiere decir, que no solamente el empleo de una alícuota excesiva puede generar la confiscación del tributo, sino también la existencia de este tipo de bases imponibles que han venido desvirtuando el tributo en estudio.

En otros países se ha intentado corregir estos errores, y es cuando han surgido los impuestos sobre la renta local, que como en el caso de Italia con el impuesto regional sobre las actividades productivas (imposta regionale sul reddito), se permite para ello que se hagan las deducciones necesarias para evitar la confiscación de este impuesto municipal.

La Presión Fiscal como consecuencia de la Confiscación del Tributo

En Venezuela, los Municipios han venido ejerciendo su autonomía, con criterios que van más allá de los límites expresados en el texto constitucional, lo que ha ocasionado la creación de un impuesto que no se corresponde con la razonabilidad del tributo. Esto trae como consecuencia la

existencia de una presión fiscal excesiva, que impide el derecho de propiedad y el ejercicio de la libre industria y el comercio.

En efecto señala Casás, O. (1992), que “estos derechos producen la violación, quebrantamiento o supresión, ya por el camino de la aplicación de un solo impuesto exorbitante, ya por la vía de acumular en el contribuyente la obligación de afrontar un sinnúmero de tributos, quizás individualmente moderados pero que en conjunto acarrearán del mismo modo el despojo sustancial del beneficio, afectando incluso, en algún caso, el propio capital que lo produce”(p.181).

Por lo tanto, es necesario evitar que la voracidad fiscal de los Municipios traiga como consecuencia, una presión fiscal irremediable, que desvirtúe el fin de la tributación. Señala Jarach, D. (1993), que se debe establecer algún límite a la imposición de tributos y comparar la presión en un determinado país en diferentes períodos o la presión en diferentes países en un período determinado.

Esto indica que las Ordenanzas Municipales deben seguir un estudio económico basado en lo que se ha llamado la presión fiscal producto de la imposición tributaria. Es decir, el establecer un porcentaje no puede ser aleatorio, como ha venido siendo hasta la actualidad, sino que debe haber

armonía entre los distintos tributos a los cuales se ve sometido un mismo contribuyente en un momento determinado, para prohibir que la presión fiscal evite el libre ejercicio, que es una garantía constitucional y como tal debe ser respetada.

En este orden de ideas, se puede citar lo dicho por Villegas, H. (1992), según el cual la confiscatoriedad se produce por la presión que ejerce sobre el contribuyente el conjunto de tributos que lo alcanzan. Considera el mismo autor que, “un contribuyente afectado por una presión insoportable de gravámenes debe tener acción para defenderse, pudiendo argumentar que la aplicación sobre él de múltiples gravámenes que afectan su capacidad contributiva exceden esa capacidad, detraen su patrimonio y le impiden ejercer su actividad” (p.210).

Significa entonces, como señala Luqui, J. (1989), que “la presión que el tributo produce sobre la riqueza debe guardar, según la naturaleza de la riqueza y características del tributo, una cierta medida que, para ser justa, no debe exceder lo que aconseje una buena prudencia. Presión tributaria y proporcionalidad son conceptos que marchan unidos y se armonizan. La Proporcionalidad podría equipararse al grado o medida con que se determina la presión tributaria” (p.106).

En el caso venezolano la presión fiscal, deriva en materia de patente de industria y comercio, del desconocimiento de que las empresas son centros únicos de imputación de obligaciones tributarias, que según Plaz, R. (s/a),

“ es producto no solo del conjunto de tributos existentes en el país, sino de la irracionalidad en la fiscalidad particular de cada Municipio, que ha pretendido gravar la actividad comercial e industrial con alícuotas o tipos impositivos, que van mucho más allá de la razonabilidad que deriva del conjunto de derechos previstos en la Constitución y que, prácticamente hacen nula la rentabilidad de las empresas, si se les compara con situaciones de tributos neutrales y razonables” (p.2).

Así las cosas según el mismo autor, los Municipios han venido, a través del proceso de exacción, acabando con la rentabilidad y generación de riqueza de los particulares, evitando la multiplicación o desarrollo económico sostenido mediante el aporte de las economías privadas.

Según todo lo anterior y siguiendo la doctrina italiana, es necesario evitar entonces que se ocasione a través de la imposición municipal, una verdadera presión fiscal, que llevaría como señala el Ministerio de la Finanza italiano (1996) a la manifestación de las siguientes consecuencias negativas:

“ la disminución de la renta disponible de los contribuyentes, con la consecuencia de una contracción en el ahorro, el aumento de la evasión fiscal, ya que sería excesiva la cuota de renta que debe ser versada al Estado, y por último disminución en la producción” (p.635).

Referencias Jurisprudenciales

En Venezuela la Constitución no establecía, ni establece un límite de cuando un tributo es confiscatorio, por ello dice Plaz, R. (s/a), que la confiscatoriedad o no de un tributo se va a determinar cuando la alícuota o tipo impositivo rompa la garantía innominada de la razonabilidad, criterio éste que debería ser determinado por la Corte Suprema de Justicia, teniendo en cuenta el momento particular de la economía que vive al tiempo de emitir la sentencia que revise la legalidad del tributo y, muy especialmente, cada tributo en particular.

En Venezuela existe gran cantidad de jurisprudencia, en relación con la Patente de Industria y Comercio. Sin embargo, la mayoría de ellas se refieren a la separación del hecho imponible de su base de medición, para entender que este impuesto no origina una doble tributación. Se puede observar el caso de la conocida BECOBLOHM, donde Temeltas, J. (1983), expresó que “lo que grava la patente no es el conjunto de actividades cuyo monto sirve de base para el cálculo de la misma, sino la realización, durante el año al cual corresponde la patente, de labores comerciales e industriales”. Se indicó por lo tanto que la base puede hasta anteceder el hecho imponible, y por lo tanto en casos como estos no se está gravando con un impuesto nacional, actividades de la competencia municipal.

Sin embargo, en esta misma sentencia, Farías, L. (1987), expresó que no puede separarse la base imponible del hecho generador, sino que debe calificarse a aquella como cuantificación de este.

Hechas las observaciones anteriores, es indispensable advertir que, la jurisprudencia venezolana no es muy abundante en el punto específico de la no confiscatoriedad del tributo. Sin embargo, existe una importante decisión en donde se sentenció en contra de un desproporcionado y excesivo impuesto en materia municipal.

En relación con este punto, González, N. (1990), indicó:

“El Poder Municipal tiene derecho a percibir las contribuciones a las cuales, por concepto de impuestos y tasas municipales, están sometidos los particulares; pero dichas contribuciones no pueden ser de tal proporción que no permitan el normal desenvolvimiento de las otras actividades lucrativas de los contribuyentes. En el caso en estudio, la pretensión de cobro de la Municipalidad constituye una limitación a la libertad de industria y comercio sin fundamento en las normas constitucionales, la cual, de ejecutarse, impediría el ejercicio por parte de la recurrente de la actividad lucrativa que le es propia pues provocaría en su patrimonio un desequilibrio tal, que impediría la producción de renta alguna a partir de su actividad”.

Existen otras decisiones, en donde contrariamente a lo expuesto, se ha decidido en contra de la violación del principio de la no confiscación. Este es el caso donde Abreu, A. (1997), consideró que, un impuesto es confiscatorio cuando no permite al contribuyente un margen de ganancia justo o

razonable, libre o neto de impuesto. Pero seguidamente, al observar que en virtud de las alícuotas aplicables por un Municipio a la contribuyente, sus ganancias se redujeron en un 37%, indicó expresamente que resultaba evidente que el Concejo Municipal, al modificar la alícuota a pagar por el ejercicio de la actividad comercial, no ha confiscado bienes propiedad de la empresa accionante, sino que en ejercicio de la potestad tributaria que le asiste, determinó la cuantía de la contribución que debe pagar.

Casos como estos, traen igualmente como consecuencia la violación de otros principios de los cuales se deriva el de no confiscación. En este sentido indicó D.O.S.A. (1997), que al ser objeto de modificaciones indiscriminadas en las Ordenanzas que regulan la Patente de Industria y Comercio, por modificar únicamente la alícuota impositiva, se debe denunciar la violación del principio de igualdad y generalidad de la ley tributaria.

Esta falta de observación de los preceptos constitucionales, origina entonces, la confiscación de tributos y en este sentido se refirió Rondó, H. (1997), al indicar que “a través de los artículos de la Constitución Nacional, puede controlarse la potestad tributaria que al rebasar los límites del sometimiento de la propiedad a las contribuciones, que respecto a ella la Constitución establece, se traduce en una confiscación o traslación coactiva de los bienes sin que medie su pago o indemnización”.

En términos similares se puede observar, la decisión en el caso Lux de Venezuela vs Municipalidad de San Cristóbal, (1994), en donde el Tribunal determinó, que una elevación excesiva del aforo por concepto de Patente de Industria y Comercio, puede resultar violatoria del derecho a la libertad económica, e indicó:

“ el pago de la cantidad liquidada a la accionante es de tal proporción que le impediría el ejercicio de su actividad económica en dicha jurisdicción, al perder la misma toda rentabilidad, lo que le significaría una carga onerosa a la empresa, y dado que el artículo 96 de la Constitución consagra la libertad de industria y comercio, esa libertad se ve limitada con la pretensión de cobro de la administración Tributaria municipal”.

Así mismo consideró La Roche H. (1995), en referencia a un amparo del que fue producto la decisión anterior, que la fórmula escogida por la Municipalidad, con el fin de calcular el impuesto municipal indicado constituye una violación del derecho a la libertad económica, por cuanto representa una carga tributaria desproporcionada en relación con la labor que desempeña la accionante en jurisdicción del indicado municipio.

Otro pronunciamiento importante de nuestros tribunales, lo constituye el caso Distribuidora Polar del Sur, (1996), donde se consideró como violatorio del derecho de propiedad y por ende confiscatorio, una alícuota del 4, 90% en el Impuesto de Patente de Industria y Comercio en los siguientes términos: “ el pago establecido en la determinación de la obligación tributaria

referida es tan elevado y desproporcionado que como lo expresa la accionante, impediría el ejercicio de su actividad lucrativa en el Municipio”.

Igualmente, Rondó, H. (1997), señaló que se ha despertado una avidez fiscalista en los organismos descentralizados territorialmente, que los lleva a establecer alícuotas de un monto tal que llega a disturbar la actividad económica objeto de la tasación, alcanzando incluso, el carácter de Impuesto Confiscatorio. Señaló, igualmente que es indudable que los Municipios tienen una tendencia voraz en materia impositiva, que sólo a través del control jurisdiccional puede moderarse.

Es indispensable, como dice Briceño, H. (1998), que la Corte Suprema de Justicia definitivamente aclare este panorama y asuma una tesis consistentemente. Por último, dice el mismo autor, “creo que los Municipios venezolanos deben profesionalizarse, deben usar sus potestades tributarias, pero de un modo adecuado a la Constitución”.

Por último, cabe señalar que la jurisprudencia extranjera no escapa de estas decisiones. La Corte Suprema de Justicia de la República de Argentina, (1942) citada por Villegas, H. (1992), indicó que:

“la facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder, cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o la cuantía,

envuelve la posibilidad de destruir lo que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”.

La determinación de cuando un impuesto es confiscatorio le corresponde por supuesto al Juez. En Argentina, nos indica Villegas, H. (1994), en distintos pronunciamientos , la Corte ha descalificado impuestos porque absorben una parte sustancial del acervo hereditario.

Todo lo anterior, hace reflexionar acerca de la necesidad de frenar la voracidad fiscal de los Municipios quienes han venido, faltando a los principios y garantías constitucionales.

CAPITULO III

CRITERIOS PARA ESTABLECER ALICUOTAS IMPOSITIVAS EN LAS ORDENANZAS MUNICIPALES

Existe gran cantidad de autores nacionales y extranjeros, que sostienen la necesidad de realizar un estudio previo, a la creación de cualquier tributo.

En los municipios se han venido presentando problemas típicos con la Patente de Industria y Comercio, toda vez que su base imponible es en la mayoría de los casos los ingresos brutos, también existen otras actividades comerciales especiales que se gravan, sobre la base de operaciones comerciales, sobre la base de las ventas, o inclusive existen categorías que se gravan por montos fijos, por esto es frecuente que algunos municipios usen bases imponibles inconstitucionales, por invadir con ellas potestades nacionales exclusivas.

Uno de los problemas que se presenta vinculado a la base imponible de la Patente de Industria y Comercio, es que debe solaparse con otros impuestos, como son los impuestos al consumo, ya que siendo la base de la patente en muchos casos los ingresos brutos, este impuesto podría parecer un impuesto a las ventas. Por esto se hace necesario, identificar sobre la base de un estudio económico previo general y de cada sujeto particular,

cada una de las actividades comercial o industrial en un determinado territorio, para evitar lo que se ha llamado la doble imposición.

Para Jarach, D. (1993), debería existir algún elemento de juicio macroeconómico sobre el grado de la carga de los tributos sobre la renta nacional, para establecer algún límite a la imposición de tributos.

Con esto se evitaría que este Impuesto de Patente de Industria y Comercio, fuera un obstáculo para el desarrollo industrial, que como indicó Mejía, J. (1998), esto se debe a que la Patente de Industria y Comercio, ha sido masivamente utilizada por las autoridades locales para la generación de ingresos ordinarios y, dado que es regulada de manera autónoma por los municipios, permite la libre imposición de la tasa de pago.

Considera el mismo autor que es por ello, que las inversiones en Venezuela se están distribuyendo, en gran medida, de acuerdo con las tasas que están cobrando los municipios, y no se está verificando si todos estos impuestos generan algún tipo de beneficio o si resuelven algunos de los problemas que tienen los Municipios.

Clasificadores de las distintas actividades económicas del contribuyente

La técnica que han utilizado algunos municipios para establecer los porcentajes con los que se van a pechar las actividades, es crear una especie de juntas clasificadoras, las cuales sería necesario, a juicio de Briceño, H. (1998), profesionalizar a fin de dar solución al problema de los impuestos que no se ajustan a las realidades de los municipios.

Estas juntas clasificadoras, encargadas de realizar periódicamente evaluaciones de los porcentajes para calcular los montos de los impuestos, deben concebirse como órganos no burocráticos ni permanentes, sino que se conformen cada año, por ejemplo, con participación de los sectores laborales, comerciales e industriales de las zonas, con la asesoría profesional requerida, para que recomienden a los Concejos Municipales el establecimiento de cuotas justas y racionales.

En teoría se ha mantenido este criterio, por el cual se hace necesario la existencia de un equipo eficiente y profesionalmente preparado para indicar en la elaboración de las Ordenanzas Municipales, cuales son los tipos y alícuotas pertinentes.

Sin embargo se puede observar, que son muchos los sujetos afectados por la falta de cumplimiento de esta necesaria técnica impositiva. En diferentes recursos se pudo analizar esta preocupante situación, así lo indicaron los contribuyentes de D.O.S.A, (1997), cuando sostuvieron que, en relación al cambio excesivo en las alícuotas aplicables a su tipo de actividad, los únicos sujetos a dicho pago era su empresa, no habiendo en esa jurisdicción ningún otro contribuyente afectado, por lo que expresaron: “ se viola el principio de igualdad ante el Tributo, al establecer en las Ordenanzas, categorías tributarias que no encuentran razón de ser en el hecho imponible sobre patente de industria y comercio.

Indiscutiblemente, en casos como el citado, se demuestra que principios como el de igualdad y generalidad, deben ser tomados en consideración al momento de redactar o variar, alícuotas impositivas, hechos estos que solamente pueden realizarse, si existe un grupo capacitado para analizar cada una de las actividades realizadas en un municipio, a través de un estudio económico que concluya en porcentajes razonables, por el que se graven a los contribuyentes una vez verificado el hecho imponible de la Patente de Industria y Comercio.

Lamentablemente, la decisión de la Corte Suprema de Justicia en el caso precedente, demuestra la inseguridad a la que se encuentran sometidos los

contribuyentes de este impuesto municipal, toda vez que se indicó que el principio de igualdad ante las cargas pública no excluye la posibilidad que se establezcan diferentes tasas impositivas, destinadas a gravar actividades económicas de índole diversa.

En el mismo fallo se indicó: El principio de generalidad del tributo, en virtud del cual todos están obligados a contribuir a los gastos públicos, no implica uniformidad o igualdad de cargas. Y seguidamente se consideró que el hecho de ser la accionante el único contribuyente en determinada categoría no desvirtúa la generalidad de la norma impositiva, pues recaerá sobre cualquier establecimiento que en el “futuro” ejerza la misma actividad en el municipio.

Es por lo tanto, preocupante que principios como los analizados a lo largo de esta monografía, en este caso Generalidad e Igualdad, sean ignorados al momento de clasificar los distintos tipos de actividades económicas, incurriéndose en situaciones, como la indicada, en donde un solo sujeto se encuentra sometido a determinada actividad y por lo tanto el único afectado por la alícuota que la grava.

En palabra de Mejías, J. (1998), la solución estaría en una reforma de la Ley Orgánica de Régimen Municipal en lo relativo a la tributación municipal.

Considera igualmente que para evitar la voracidad fiscal de los municipios al lado de estas juntas clasificadoras, deberían existir formas de evitar el desempleo y de esta manera incentivar a los Municipios a atenuar la voracidad producto de la imposición. En este sentido indicó que una solución viable sería que las empresas que aumenten en determinado porcentaje sus plantales de trabajadores, se les diera el beneficio de una reducción del impuesto municipal. Lo que sucede con los municipios en España, Francia y Argentina, pero solo se podría considerar mediante una reforma legal.

Se ha comentado a lo largo de la presente monografía la necesidad de considerar lo importante de una reforma legal, la cual fijara parámetros para evitar el desarrollo del principio en estudio el cual es la confiscación. Igualmente se ha señalado que ni constitucional ni legalmente se ha observado la existencia de dichos límites.

Es por esto que entre las recomendaciones que pretende fijar el desarrollo de esta investigación, es indispensable acudir a la legislación extranjera y en este sentido se observa como en la Ley de Haciendas Locales Española (1995), se indica expresamente que “ la cuota tributaria será la resultante de aplicar las tarifas del Impuesto, de acuerdo con los preceptos contenidos en la presente ley, y en su caso el coeficiente y el índice acordados por cada

ayuntamiento” (p.25). Posteriormente señala que, la fijación de las cuotas mínimas se ajustará a las bases siguientes, y entre ellas indica:

- La delimitación del contenido de las actividades gravadas de acuerdo con las características de los sectores económicos, tipificándolas, con carácter general, mediante elementos fijos.
- Determinación de aquellas actividades o modalidades de las mismas a las que por su escaso rendimiento económico se les señala cuota cero.
- Las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no podrán exceder del 15 por 100 del beneficio medio presunto de la actividad gravada y en su determinación se tendrá en cuenta, la superficie de los locales en los que realicen las actividades gravadas.

Desarrolla la citada ley toda una serie de limitaciones y clasificadores de actividades con el objeto de evitar abusos de los respectivos Ayuntamientos en la fijación de alícuotas para gravar la actividad económica en cada jurisdicción, indicando además cuotas mínimas para ello, lo cual constituye un ejemplo a seguir en los municipios venezolanos, los cuales aún no han desarrollado en ninguna de sus Ordenanzas dichos preceptos.

Así mismo la Ley de Haciendas Locales Española señala en el artículo 88, que los Ayuntamientos podrán modificar las cuotas mínimas fijadas en las tarifas del impuesto, mediante la aplicación sobre las mismas de un

coeficiente único para todas las actividades ejercidas en sus respectivos términos municipales, y seguidamente se señala un cuadro, en donde se clasifican los rubros de acuerdo a la cantidad de habitantes en cada municipio a gravar y la respectiva alícuota mínima y máxima, comenzando por 5.000 habitantes con un coeficiente máximo de 1,4 y mínimo de 0,8, hasta un número superior a 100.000 habitantes con un coeficiente máximo de 1,9 y mínimo de 0,8.

Cuando se considera lo anteriormente examinado, se puede entender la necesidad de relacionar el hecho imponible del impuesto analizado con cada uno de los porcentajes establecidos. Es indispensable para la fijación de alícuotas que se haga este tipo de estudios en donde se determine el número de habitantes, de actividades, de empresas, de necesidades que existen en cada uno de los Municipios para poder fijar una oportuna y justa contribución para cada uno de ellos, la cual se va a ver reflejada en las alícuotas y en las bases imponibles de dicho tributo.

Es por ello, que es importante comentar el avance que ha tenido con respecto a este exclusivo punto, una ley nacional que armonice estos elementos, como lo prevé la C.R.B.V., cuando desarrolla en su artículo 156, “Es de la competencia del Poder Público Nacional: ordinal 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 impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales,...*”

Es necesario indicar, que ya se había comentado la necesidad de la existencia de una ley que materialice esta armonización y que al igual que en la legislación extranjera, como fue explicado anteriormente, se impongan estos límites para evitar el abuso y la voracidad de ciertos municipios. Así fue analizado por una serie de expertos tributarios a nivel nacional, y fueron hechas ciertas consideraciones y propuestas algunas soluciones para el caso, comentadas por Mejías, J. (1998), las cuales serán nombradas en el próximo capítulo.

Criterio del Municipio Girardot del estado Aragua

Es sumamente preocupante la situación que están actualmente viviendo los Municipios, en el ejercicio de sus potestades tributarias.

En este punto es necesario comentar, las limitaciones que existieron para desarrollar algunas inquietudes prácticas, que servirían de ejemplo para comprobar si se han venido cumpliendo con los análisis requeridos de cada

uno de los sujetos de manera individual y de cada tributo en particular, para evitar y prohibir que el hoy llamado impuesto de las actividades económicas de industria, comercio, servicio e índole similar, sea un impuesto verdaderamente confiscatorio.

El caso particular del Municipio Girardot del Estado Aragua, es un ejemplo de ello. Se intentó realizar entrevistas al equipo conformado para redactar la Ordenanza que prevé la Patente de Industria y Comercio, que teóricamente para gran parte de la Doctrina, debe estar conformado por expertos en la materia municipal, con la colaboración entre otros del sector laboral, industrial. Sin embargo, se pudo comprobar que la mayoría no conoce la delicada labor que significa crear alícuotas o tipos impositivos, que graven el ejercicio comercial o industrial.

La información necesaria para construir el criterio de este municipio fue suministrada por un experto en la materia, quien no forma parte del equipo encargado de redactar dicha Ordenanza. En este sentido, Anzola, V. (1999), indicó que efectivamente sería necesario un estudio económico previo, de cada empresa sujeta a imposición, y de la relación con otros impuestos ya pagados por los contribuyentes, para evitar la confiscación de este tributo.

Sin embargo esto no es lo que ha seguido el municipio y por el contrario las alícuotas se han fijado basándose en las necesidades económicas de esta jurisdicción, sin establecer la situación económica de los sujetos. Es decir, dependiendo de la cantidad que necesite el Municipio en determinado período es que se aplica la alícuota a cada actividad.

Indicó así mismo el experto que, después de aplicar las alícuotas y de llevarse a cabo el cobro de la Patente de Industria y Comercio, estudios económicos han demostrado que más del 40% de los ingresos o renta bruta de un contribuyente son pagados en impuestos, incluyendo nacionales, estatales y municipales. Todo lo cual indica, que efectivamente el Impuesto de Patente de Industria y Comercio es un tributo ya cobrado por otros impuestos nacionales y que es necesario un estudio económico previo y una adecuada armonización de todos los tributos, para redistribuir las cargas impositivas equitativamente.

Es evidente entonces como señala Bolívar, D.(1999), que”: en pro de la estabilidad laboral y comercial en el Estado, los entes municipales deben reducir en por lo menos un 15% los tributos que cobran por concepto de patentes. Indicó Bolívar que en tiempos de crisis los gobiernos locales no pueden actuar en forma aislada, sino entender que de todos depende la gobernabilidad del país”.

Otros Municipios

Ha indicado acertadamente Briceño, H. (1998), que el quantum para pechar la actividad comercial o industrial, generalmente se fija a través de porcentajes sobre el ingreso bruto de determinada empresa. Indicó así mismo el citado autor que:

“ Los Municipios pueden establecer una larga lista de tipos de actividades a las que imputan un porcentaje con el cual pechan dichas actividades, tomando como base los ingresos brutos de las empresa. Sin embargo en muchas ocasiones las clasificaciones y los porcentajes se copian de otros municipios. Nos atreveríamos a decir que buena parte de los Municipios rurales de país se copian Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio de municipios urbanos, cuyas características son muy diferentes”(p.XI).

De allí entonces, la importancia que cada uno de los municipios traten de adecuar sus pretensiones y una vez más la necesidad de constituir juntas clasificadoras, que realicen estudios previos a la situación económica de determinada jurisdicción, que evidentemente no es la misma en cada uno de los Municipios, para poder realizar una acertada distribución de cargas de acuerdo a las distintas actividades gravables.

Considera justamente el mismo autor, que no es lo mismo un 5% sobre una actividad en el Municipio Chacao, que un 5% sobre una actividad de servicio de una empresa mediana ubicada en un Municipio deprimido del País,

sobretudo porque en este caso ese 5% podría conducir a la quiebra de cualquier empresa mediana.

Por todo lo anterior, es que los Municipios deben ser muy cuidadosos en la elaboración de los porcentajes que gravan a determinadas empresas, porque de esta manera los municipios venezolanos pueden competir si tiene tarifas apropiadas. Mas aún, para hacer atractivo dichos municipios, a través de clasificaciones económicas adecuadas a la realidad y hacer que muchas empresas busquen ubicarse en dichas jurisdicciones.

Si son tomadas en cuenta las anteriores consideraciones, se evitaría gravar el capital de una empresa, bajo la figura de Patente de Industria y Comercio y sería respetado el principio de la No Confiscación del tributo.

Y de esta manera, como dice la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, (1999), asegurar el cumplimiento de los principios sustanciales de la Tributación, para resguardar los Derechos fundamentales del contribuyente.

Señaló acertadamente Mejías, J. (1998), que es por este descontrol que, la irracionalidad en el cálculo de los impuestos municipales se traduce en

inseguridad jurídica, y contrariamente, en un empobrecimiento de los municipios, producto del traslado de las empresas.

CAPITULO IV

NECESIDAD DE REDISTRIBUIR Y ARMONIZAR LA PATENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Por todas las consideraciones que se han venido realizando a lo largo del presente estudio, es necesario considerar en los actuales momentos de cambio, la importancia de redistribuir y armonizar el impuesto de Patente de Industria y Comercio, de estudiar detalladamente la relación clara entre el hecho imponible y la base imponible con los porcentajes fijados para cada actividad que grava el impuesto de Patente de Industria y Comercio, hoy impuesto a las actividades económicas y aclarar la problemática existente con respecto a su naturaleza jurídica, que como dice Anzola, V. (1999), la Patente de Industria y Comercio, es una concesión que otorga un municipio a título oneroso para permitir el inicio de las actividades comercial o industrial en determina jurisdicción.

Para muchos autores la característica dual de la Patente de Industria y comercio no es tal, ya que se agota en el otorgamiento de la licencia para iniciar actividades, no extendiéndose a la potestad del Municipio de cobrar un impuesto por el ejercicio en su territorio.

Esta situación es reforzada por Nowark, N. (1972), quien consideró que la política tributaria de una nación debe reflejar los objetos sociales, económicos y políticos de su gobierno y el aparato administrativo debe ser capaz de llevarla a la práctica con equidad y eficiencia. Indicó el mismo autor que es recomendable evitar un sistema impositivo ilógico o irracional, una carga fiscal excesiva o mal distribuida o el despilfarro de los fondos recaudados, pues todo ello brinda justificación moral a los evasores.

Es decir, el citado autor sostiene una tesis contraria a la imposición con tarifas que pueden configurar excesos, impuestos confiscatorios o sus equivalentes, para evitar que se configure uno de los problemas típicos de la tributación como lo es la evasión fiscal.

Es así como Mejías, J. (1998), indicó, que en caso de una reforma, lo más importante sería imponer algunas limitantes o topes al cobro de la patente de industria y comercio, de acuerdo a varias variables: el tamaño del municipio, los ingresos, el número de empresas que se tengan en una jurisdicción, etc. Esta sería una primera solución.

Una segunda solución para el mismo autor sería, un proceso de concertación con los municipios mas importantes. Señaló además, que otra vía sería cambiar el porcentaje por concepto de Patente de Industria y Comercio y

afincarse en el impuesto a la propiedad inmobiliaria, porque esta actualmente en todos los países, entre los impuestos que cobran los municipios, porque es un impuesto mucho mas justo y transparente.

Por último señaló, que otra solución a su juicio sería aumentar la base impositiva. Es decir, aumentar la cantidad de empresas que pagan ese impuesto. Existe una experiencia favorable en este campo, la Cámara de Industriales del Estado Carabobo cobra los impuestos municipales, con lo que se demostró, que al asumir directamente la Cámara el cobro, se amplía la base, lo que a su vez evita que los municipios se vean forzados a aumentarla irracionalmente.

Esto demuestra, que tanto a nivel nacional como internacional se han llevado a cabo propuestas para mejorar el grave problema y abuso de los municipios en la fijación de las alícuotas para gravar las actividades económicas en cada una de sus jurisdicciones.

A manera de síntesis, sería oportuno considerar las soluciones propuestas por el citado experto, e igualmente tener presente los métodos empleados en el extranjero, en los que como fue analizado anteriormente son permitidas deducciones en el impuesto local, como es el caso de Italia y analizado detalladamente el elemento cuantitativo o base de medición en España, el

cual responde a la necesidad de cuantificar el presupuesto de hecho a fin de aplicar sobre esa cantidad el porcentaje o la escala progresiva cuya utilización dará como resultado el importe del impuesto.

Comenta un sector de la doctrina española que el Impuesto de las Actividades Económicas no sigue el mecanismo ordinario de una base imponible a la que se aplica un tipo de gravamen, sino que directamente la norma fija la cuota tributaria, que será por tanto fija para cada actividad y devengada por el mero ejercicio, que es el hecho imponible del tributo, no cabiendo por ende su medición, pues se dará o no, pero no admite grados en su realización que precisen mensurarse.

Ocurre en este impuesto que el legislador ordena a la administración fijar las tarifas o más propiamente: las “cuotas tributarias”, con base a índices como máquinas, potencia instalada, superficie de los locales en los que se desarrollen las actividades, sin que en ningún caso el resultado de su aplicación sobrepase el 15 por 100 de su rendimiento medio presunto en el sector. Estas cuotas llamadas fijas pueden ser modificadas por el Ayuntamiento aplicando un coeficiente lineal único para todas las actividades en su término municipal, en función de su población y con ciertos límites. Luego podrá ponderarla según una escala de índices que atienden a la categoría de las calles en que radique el local de ejercicio de la actividad.

Por todo ello, es que a través de la ley de armonización prevista en el artículo 156 ordinal 13 de la nueva C.R.B.V, se puede lograr el objetivo principal de toda tributación municipal, cual es la recaudación justa y equitativa respetando la capacidad contributiva del sujeto pasivo, sin que esto origine el problema de la confiscación.

El respeto a los Derecho Económicos

Para analizar el respeto de los derechos económicos, es necesario indicar lo dispuesto en la Constitución Política de Venezuela, (1819), en su artículo 7:

“ La sociedad tiene derecho para exigir de cada ciudadano las contribuciones, subsidios, cargas e impuestos que la representación nacional crea necesarios para los gastos públicos. El que rehusare pagar las contribuciones que se establezcan es un criminal, indigno de protección de la sociedad”.

Este artículo consagraba el principio de generalidad del tributo, siendo el artículo 56 de la Constitución Nacional de 1961 su equivalente. Sin embargo, se puede observar el desarrollo de otros principios como el de igualdad y justicia, principios estos que han sido analizados a lo largo de este trabajo y que constituyen una barrera, es decir, un límite, al Poder Fiscal del Estado o

de cualquier otra potestad tributaria, expresados actualmente en el artículo 316 de la nueva Constitución.

Cabe comentar lo señalado por Tarantino, J. (1983), quien expresó que:

“ el imperio tributario, es lícito cuando la tributación se sitúa dentro de la norma de equidad, usando la expresión constitucional (de la República de Argentina), más cuando vulnera los márgenes razonables de presión sobre la fortuna privada o conspira contra el orden fundamental, lesionando derechos individuales y sociales, estamos en el ámbito de la antijuricidad”.

Por lo tanto surgen otros límites a la tributación, derivados de los derechos económicos consagrados en la actual Constitución en el Capítulo Séptimo, el cual desarrolla toda una serie de principios necesarios para el respeto de la racionalidad del tributo y donde se observa que la justa distribución de las cargas está apareada por la capacidad económica del contribuyente, la cual para Ahumada, G. (1948), “es el conjunto de valoraciones objetivas y subjetivas que sirven para apreciar la manifestación externa del hecho imponible, previsto en la ley” (p.313).

Todos estos son derechos establecidos en la Constitución, la cual prevé atender igualmente a la progresividad, de acuerdo con el cual la alícuota impositiva seleccionada por el Legislador en cada caso, aumentará a medida que aumente la capacidad contributiva del sujeto. Esto quiere decir, que se

trata, a través del respeto de estos principios constitucionales, de evitar un impuesto confiscatorio, que constituiría lo opuesto a la idea de justicia.

El Poder Municipal no escapa a la vigilancia de estos preceptos, en especial en la Patente de Industria y Comercio, donde claramente los porcentajes indican la naturaleza confiscatoria y el impedimento de industriales y comerciantes de obtener un margen de ganancia justo y razonable. Señaló Acedo, G. (1993), que debería referirse a un determinado margen de beneficio o renta neta, es decir, la diferencia entre los ingresos de una empresa y sus costos. Sin embargo en la Patente de Industria y Comercio, la alícuota es aplicable en base a la renta bruta, sin ningún tipo de deducciones lo que la hace más confiscatoria aún.

En el Preámbulo de la Constitución de la República de Venezuela, (1961), se señala el respeto a los derechos económicos del contribuyente, cuando dice: “ lograr la participación equitativa de todos en el disfrute de la riqueza, según los principios de la justicia social y fomentar el desarrollo de la economía al servicio del hombre”. Así se llega a la consagración expresa en la Carta fundamental de los derechos económicos.

En el artículo 99 quedó establecido el derecho de propiedad, el cual señala: “Se garantiza el derecho de propiedad. En virtud de su función social la

propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o interés general". El cual se indica en el artículo 115 actualmente.

Por su parte el artículo 102 de la Constitución de 1961 prohibía, de manera general y salvo casos realmente excepcionales, el mecanismo de la confiscación, cuando señala: " No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones sino en los casos permitidos en el artículo 250". El artículo 250, preveía un caso excepcional que no se corresponde con la extralimitación de la imposición, en este caso en el ámbito municipal, por lo que no existe ninguna norma que permita el establecimiento de alícuotas o tipos impositivos excesivos que signifiquen una violación flagrante a la no confiscación.

En la nueva C.R.B.V. se desarrolla en el artículo 116, el principio de no confiscación, pero en los términos anteriores, quedando el mismo problema aquí planteado sobre las alícuotas y tipos impositivos y los límites para su aplicación.

El problema es obvio, nunca ni en los tiempos más remotos hasta nuestros días se han señalado legal o constitucionalmente el límite numérico a las alícuotas, por lo que ellas deben ser el resultado de un estudio minucioso

económico por gente capacitada, y en todo caso corresponde al <poder Judicial decidir acerca de la violación de los derechos económicos en caso de tipos excesivos de imposición.

En relación con este último punto, indicó Sanchez, E. (1991), citado por Acedo, G. (1993), que el problema de los impuestos elevados no lo ven los políticos de los países industriales, pero lo que es más grave, que esta actitud sirve de ejemplo a los países subdesarrollados que no se dan cuenta que el grado de imposición debe estar en relación a los ingresos nacionales y personales, para que no sea factor de desaliento en las necesarias inversiones.

A manera de resumen final, es importante señalar en el ámbito del respeto de los derechos económicos, que para Contreras F, (1969), “ toda tributación incide en último término, en la propiedad. De allí que los entes dotados de Poder Tributario no deben ignorar esa garantía y la prohibición de no ejecutar medidas confiscatorias, estableciendo exacciones fiscales que pueden ser calificadas como tales. En efecto, un tributo como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad”(p.108).

CONCLUSIONES

Los cambios actuales en un país como Venezuela, donde se está marcando una nueva época, evidencian la necesidad que existe de instrumentar una verdadera reforma en la armonización e incorporación de fuentes de ingresos en el ámbito municipal, que no invadan la esfera del Poder Nacional.

Por esto, se hace necesario la conciliación entre los diferentes impuestos cobrados a cada contribuyente, que muchas veces la suma de ellos considerados en su conjunto ocasionan una alta presión fiscal. En el caso específico de la Patente de Industria y Comercio, quedó demostrado que al no existir límite legal ni constitucional a las alícuotas impositivas, este impuesto que ha sido bajo la Constitución anterior de dudosa naturaleza, hoy sin embargo superada toda la polémica con respecto a su verdadera condición de impuesto, por sí solo sobrepasa los límites cuantitativos de imposición y es un ejemplo de tributo confiscatorio.

Los resultados obtenidos a lo largo del presente estudio y con el cual se dio cumplimiento a los objetivos tanto general como específicos, evidencian como efectivamente la confiscación de este tributo no se da únicamente con la fijación de alícuotas de manera indiscriminada, si no que muchas veces es

la misma base imponible del impuesto en estudio, que al ser determinada sin considerar los demás tributos al cual están sometidos los contribuyentes, desvirtúa la finalidad de esta exacción municipal.

Se hace necesario indicar, que debe necesariamente existir un verdadero respeto del principio de legalidad tributaria, toda vez que se comprobó en algunas Ordenanzas analizadas, que las alícuotas del Impuesto de Patente de Industria y Comercio, hoy impuesto a las actividades económicas no eran fijadas en las mismas, impidiendo de esta manera que los contribuyentes conocieran el porcentaje al que se encontraban sometidos. Posteriormente variaban estas alícuotas dependiendo de las necesidades de cada municipio y haciéndolas conocer mediante simple folletos informativos entregados con posterioridad a la publicación de la Ley Municipal.

Es por ello, que fue analizado a lo largo de esta monografía, un amplio contenido bibliográfico, incluyendo doctrina y jurisprudencia, tanto nacional como extranjera y de esta manera se hicieron propuestas para el mejoramiento de la fijación de las alícuotas y los tipos impositivos de este impuesto municipal y su recaudación, se indicaron los métodos extranjeros tomados como ejemplo y se realizó el cálculo numérico que efectivamente comprobó mediante porcentajes, como la voracidad de los municipios están impidiendo la rentabilidad de las empresas, toda vez que después del pago

del impuesto mas del 40% de los ingresos brutos de un contribuyente son enterados como tributos.

Por lo cual se puede concluir, que efectivamente se requiere de un estudio pormenorizado, económico y previo a la creación de las alícuotas que son aplicables a la actividad comercial o industrial de un determinado sujeto en cierta jurisdicción. Requisito este que cabe señalar, no se cumple en los municipios tomados como muestra, aún conociendo en mucho de ellos la necesidad de llevarlo a cabo a través de un personal capacitado encargado de redactar las Ordenanzas Municipales.

Igualmente se puede sintetizar, la importancia de indicar límites a la fijación de alícuotas, tomando en cuenta factores resaltantes como la población, la ubicación, el metraje, y hasta el tipo de actividad que se desea gravar. Otra importante conclusión que debería ser considerada, es la necesidad de analizar el abandono del impuesto inmobiliario urbano, el cual es de gran recaudación en países desarrollados, lo cual a su vez evitaría de alguna manera la voracidad municipal concentrada en la Patente de Industria y Comercio.

Se realizó un amplio análisis de la importancia de evitar la violación del principio de la no confiscatoriedad del Tributo, a través del respeto de los

derechos económicos previstos en la Constitución, los cuales de no ser quebrantados por los tipos impositivos de la Patente de Industria y Comercio, evitarían la confiscación, entendida ésta como la prohibición de obtener un margen justo y razonable de ganancia a los contribuyentes.

Por último, se realizó un estudio sobre la necesidad de efectivamente redistribuir y armonizar este importante impuesto, por constituir él la principal fuente de ingresos de los Municipios, pero coordinándolo con el resto de los tributos nacionales y estatales, para evitar lo que se comprobó, esta sucediendo, que es la limitación del libre ejercicio económico y la violación del derecho de propiedad, a través de la imposición de alícuotas excesivas que rompen el criterio de la razonabilidad.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Abreu, A. (1997). Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno. Fecha: 29 de Abril de 1997. Caso: "**D.O.S.A., S.A.**" *contra el Municipio Sucre del Estado Mérida*.
- Acedo, G. (1993). **Límites cuantitativos de la Imposición en Venezuela**. Caracas: Editorial Jurídica venezolana.
- Ahumada, G. (1948). **Tratado de Finanzas Públicas**. Córdoba: s/e.
- Ander-Egg, E. (1982). **Técnicas de investigación social**. Buenos Aires: Editorial Humanitas.
- Andreozzi, M. (1951). **Derecho tributario Argentino**. (Tomo II). Buenos Aires: s/e.
- Andueza, J. y Casado, L. (1984). Limitaciones a la potestad Tributaria de los Estados y Municipios. **20 años de Doctrina de la Procuraduría General de la República 1962-1981**. (Tomo V). Caracas: Publicación de la Procuraduría General de la República.
- Araujo, F. (1992). **Análisis sobre el art. 41 de la Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio Libertador del Distrito Federal a la luz de la Jurisprudencia**. Caracas: Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, N° 86. Universidad Central de Venezuela.
- Arocha, M., Garantón, J. Hernández, C., Marrero, E., Moreno, A., Moreno, J., Octavio, J., Padrón, O., Palacios, L., Ramírez, P., Van der Velde, I., Zepa, L., (1996). **El Sistema Venezolano Tributario**. XXI "Jornadas Domínguez Escovar" (2° ed.). Lara
- Ary, D., Jacobs, L. y Razavieh, A. (1989). **Introducción a la investigación pedagógica**. México: McGraw-Hill.
- Asociación Venezolana de Derecho Tributario. (1999). **Exposición de Motivos y Articulado del Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario propuesto por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente**. (s/e).

- Bolívar, D. (1999, mayo 9). Bajar 15% Patente de Industria y Comercio. ***El Aragüenho***. Maracay, p.3.
- Brewer, A. (s/a). ***Comentario sobre el Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio***. Caracas: Revista de Derecho Público N°6.
- Brewer, A. (1994). ***Las protecciones legales y constitucionales contra las tributaciones confiscatorias***. Caracas: Revista de Derecho Público N° 57-58.
- Briceño, H. (1998). ***El Impuesto Municipal de Patente de industria y Comercio en Venezuela***. Caracas: McGRAW- Hill interamericana de Venezuela.
- Casás, O. (1992). ***Presión Fiscal e Inconstitucionalidad***. Buenos Aires: de Palma.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 36.860***. Diciembre 30 de 1999.
- Constitución de la República de Venezuela (1961). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°662*** (Extraordinario), Enero 23 de 1961.
- Constitución Política de Venezuela (1819). ***Sancionada por el Congreso de Angostura***. Agosto 11 de 1819.
- Contreras, F. (1969). ***Disquisiciones Tributarias***. Mérida: Universidad de los Andes. Facultad de Derecho.
- Evans, R. (1997). ***El Impuesto de Patente de Industria y Comercio. Aspectos Constitucionales y legales***. Caracas: Revista de la facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la U.C.V. N° 103
- Evans, R. (1998). ***Introducción al Régimen impositivo municipal venezolano***. Caracas: Mc graw Hill.
- Farías, L. (1987). Sentencia de la Corte Suprema de Justicia. Fecha: 17 de Febrero de 1987. Caso: ***Dixie Cup de Venezuela, C.A.***
- Farías, L., Voto salvado en sentencia de la Corte Suprema de Justicia. Fecha: 14 de Diciembre de 1983. Caso: ***BECOBLOHM***.

Garantón, J., (1996). La jurisprudencia de los Organos de la Jurisdicción Contencioso Tributaria y el Impuesto de Patente de Industria y Comercio. En Alfonso, J., Díaz, H., Moreno, A., Palacios, L., Rachadell, M., y Troconis, G. ***Tributación Municipal en Venezuela I. Aspectos Jurídicos y Administrativos***. Caracas: PH Editorial. (Rec.).

Gonzáles, N. (1990). Sentencia del Juzgado Superior en lo Civil, mercantil y Contencioso Administrativo de la región Capital. Fecha: 24 de Enero de 1990. Caso: ***Inversiones Confinanzas, C.A.***

Jarach, D. (1985). ***Finanzas Públicas y Derecho Tributario***. Buenos Aires: Editorial Cangallo.

La Roche, H. (1995). Sentencia de la Sala Político administrativa de la Corte suprema de Justicia. Fecha: 11 de Octubre de 1995. Caso: ***Amparo en Lux de Venezuela vs. Municipalidad de San Cristóbal***.

Ley de Haciendas Locales Española. (1995). ***Ley 39/ 1988***. Diciembre 1995.

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

Luqui, J. (1989). ***La obligación Tributaria***. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Mejías, J. (1998, mayo 2). Voracidad en impuestos municipales condiciona planes de inversión industrial. ***El Nacional***. Caracas, e/4.

Ministerio de las Finanzas (1996). ***Asistente Tributario***. Roma: Edizioni Simone.

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

Neumark, F. (1994). ***Principios de la Imposición*** (2da ed.). Madrid: Publicación del Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.

Nowark, N. (1972). ***Teoría y Práctica de la Administración Fiscal***. Santiago de Chile: Amorrortu Editores.

Palacios, L., (1996). Marco Jurídico de la Tributación Municipal en Venezuela. En Alfonso, J., Díaz, H., Garantón, J., Moreno, A., Rachadell, M., y Troconis, G. **Tributación Municipal en Venezuela I. Aspectos Jurídicos y Administrativos**. Caracas: PH Editorial. (Rec.).

Plaz, R. (s/a). **Como matar la gallina de los huevos de oro**. (s/e).

Rondó de, H. (1997). Voto salvado en sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno. Caso: **"D.O.S.A., S.A." contra el Municipio sucre del Estado Mérida**. Fecha: 29 de Abril de 1997.

Rondó de, H. (1997). Voto salvado en sentencia de la Corte suprema de justicia en sala Político Administrativa. Fecha: 26 de Junio de 1997. Caso: **Distribuidora Polar del Sur**.

Ruan, G. (1998). Nueva dimensión del Derecho Tributario por aplicación directa de la Constitución. Aspectos sustantivos y Adjetivos. En D'Ascoli, H., Fermín, J., Fraga, L., Pittaluga, L., Quintero, A., Rivas de, A., Rojas, R., y Romero, H. **La administración Tributaria y los Derechos de los Contribuyentes. Homenaje a la memoria de Ilse Van Der Velde**. Caracas: Ediciones Funeda. (Rec.).

Ruiz, J. (1998). **Derecho Tributario Municipal**. Caracas: Ediciones Libra.

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 Sala Política Administrativa. Fecha: 5 de Agosto de 1976. Caso: **Diego Ventura C.A.**

Sentencia del Tribunal superior séptimo de lo contencioso Tributario. Fecha: 7 de Mayo de 1996. Caso: **Distribuidora Polar del Sur, C.A. vs Municipio Simón Rodríguez, Edo. Anzoátegui**.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno. Fecha: 29 de Abril de 1997. Caso: **"D.O.S.A., S.A." contra el Municipio sucre del Estado Mérida**. Voto Salvado de la Magistrada Hildegard Rondó de Sansó.

Sentencia del Juzgado Superior Segundo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Edo. Miranda. Fecha: 18 de Noviembre de 1994. Caso: **Lux de Venezuela vs. Municipalidad de San Cristobal**.

Tarantino, J. (1983). ***Las penalidades Tributarias***. Buenos Aires: Depalma.

Temeltas de, J. Sentencia de la Corte suprema de Justicia. Fecha: 14 de Diciembre de 1983. Caso: ***BECOBLOHM***.

Temeltas de, J. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno. Fecha: 13 de Noviembre de 1989. Caso: ***Humberto Contreras Cuenca***.

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.

Villegas, H. (1992). ***Cursos de Finanzas, derecho Financiero y Tributario*** (5° ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Villegas, H. (1994). ***El principio constitucional de no confiscación en materia tributaria***. Buenos Aires: Editorial De palma.

Vitale, A. (1992). ***Ciencia de las Finanzas y Derecho Financiero***. Roma: Edizioni CieRre.