

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

**LA COMPETENCIA DEL PODER NACIONAL PARA ARMONIZAR LA
POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL**

Trabajo Especial de Grado para
optar al grado de Especialista, en
Derecho Administrativo.

Autor: Abog. Denise Coronel
Remedios
Tutor: Dr. Jackson Pérez
Montaner

Caracas, Marzo de 2.006

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

CONSTANCIA DE APROBACION DEL ASESOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Denise Coronel Remedios, para optar al grado de especialista en Derecho Administrativo, cuyo título es: **“La competencia del Poder Nacional para armonizar la Potestad Tributaria Municipal”**; y que certifico que el trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a evaluación.

En la ciudad de Caracas a los seis días del mes de marzo de dos mil seis (2.006).

Dr. Jackson Pérez Montaner

C.I.: 10.775.748

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POST GRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

**LA COMPETENCIA DEL PODER NACIONAL PARA ARMONIZAR LA
POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL**

Autora: Denise Coronel R.
Tutor: Dr. Jackson Pérez M.
Fecha: Marzo de 2006

RESUMEN

Bajo ese título, se desarrolló el presente trabajo de investigación, con la finalidad de exponer la necesidad de que el Poder Nacional, en el ejercicio de su competencia de armonizar tributos municipales, proceda a sancionar sin más dilaciones, las leyes de base que irán a contener los principios, parámetros y limitaciones que servirán para consolidar un verdadero sistema tributario municipal armónico y coordinado, tomando en cuenta el actuar desarticulado de los Municipios en materia de imposición tributaria, y con la falsa creencia de que la autonomía así se lo permita. Para discernir mejor sobre el tema, se efectuó un análisis jurídico de los distintos criterios y métodos que pueden encausar esa labor armonizadora, que vendría a garantizar a los particulares, el poder contar con una legislación municipal uniforme y coherente que haga posible evitar la doble tributación sobre una misma materia imponible a la vez que construir sistemas tributarios simplificados y relacionados entre sí. Para explicar todo lo relativo a la necesidad de armonización, se sistematizó la investigación bajo un modelo analítico y descriptivo, sobre fuentes documentales, que comprendió dos (2) fases: la del diagnóstico y la de la justificación del tema propuesto, para intentar aportar ideas respecto de la creación y ejecución de una Ley de Armonización por el Poder Nacional, al que no se le puede olvidar que se encuentra en mora legislativa en ese sentido, lo que ha traído como consecuencia un menoscabo al principio de la justa distribución de las cargas tributarias, por no discernirse legalmente sobre la capacidad económica de cada quien.

Descriptores: Poder Nacional, Competencia, Armonizar, Tributos, Leyes de Base, Autonomía. Municipios.

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO**

APROBACIÓN DEL JURADO

**LA COMPETENCIA DEL PODER NACIONAL PARA ARMONIZAR LA
POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL**

Por: Denise Coronel Remedios

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Administrativo
aprobado en nombre de la Universidad Católica Andrés Bello, por el Jurado
abajo firmante en la ciudad de Caracas a los _____ días del mes de
_____ de _____.

Nombres y Apellidos

Nombres y Apellidos

C.I.V.N°

C.I.V.N°

INDICE GENERAL

RESUMEN	Pág. V
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.- LA DISTRIBUCION DEL PODER PUBLICO VENEZOLANO	
LA FORMA DEL ESTADO VENEZOLANO.....	
CONSIDERACIONES SOBRE LA AUTONOMIA MUNICIPAL....	
CRITICA A LA FORMA DE ESTADO.....	
BASE CONSTITUCIONAL DE LA AUTONOMIA MUNICIPAL....	
OPTICA LEGAL SOBRE LA AUTONOMIA MUNICIPAL.....	
INTERPRETACION DOCTRINARIA A LA AUTONOMIA MUNICIPAL.....	
LOS PRINCIPIOS DEL ESTADO FEDERAL.....	
CAPITULO II.- LÍMITES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.	
FUNDAMENTO.....	
EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	
CAPITULO III.- NATURALEZA JURIDICA DE LAS LEYES DE ARMONIZACION.	
LEYES DE BASE Y LEYES DE DESARROLLO.....	
LA TRADICIONAL COMPETENCIA NACIONAL.....	
CAPITULO IV.- EL CARÁCTER ORIGINARIO O DERIVADO DEL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL.	
LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL.....	
JUSTIFICACION.....	
CONCURRENCIA DE COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	
CAPITULO V.- FORMAS DE ARMONIZACION FISCAL.	
NOCION GENERAL.....	
SIGNIFICADO DE LA ARMONIZACION FISCAL.....	

MECANISMOS DE ARMONIZACION TRIBUTARIA.....
CONSECUENCIAS QUE SE PUEDEN DERIVAR
DE LA APLICACIÓN DE ESTOS MECANISMOS.....
EL ENFOQUE ARMONIZADOR.....
¿COMO DISTRIBUIR LA BASE IMPONIBLE?.....
INSEGURIDAD JURIDICA DERIVADA DE LA
FALTA DE PRECISION EN EL CONCEPTO DE INGRESOS BRUTOS.....
EL PROBLEMA EN EL DERECHO COMPARADO.....
SITUACION NACIONAL.....

CAPITULO VI.-

LA NECESIDAD DE ARMONIZACION.....
LA ARMONIZACION EN ESPAÑA.....
CASO VENEZOLANO.....
TEORIA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.....

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....

INTRODUCCION

El presente trabajo especial para optar al grado de especialista en Derecho Administrativo, surge como resultado de la necesidad que existe en el ámbito del Derecho Público venezolano, de promover de manera vigorosa, una tendencia doctrinaria y legislativa, dirigida a poner de relieve la importancia que tiene para el contribuyente de las entidades municipales venezolanas, la adopción de medidas legales dirigidas a la consolidación de un sistema tributario caracterizado por la coordinación y armonización, mediante la creación de un bloque normativo que haga posible la materialización de la potestad regulatoria que la Constitución de 1.999, le atribuyó al Poder Nacional y se pueda de esta manera erradicar la anarquía que en la actualidad existe respecto de esta delicada materia.

El trabajo se realizó, buscando agrupar de manera sistemática, todo un compendio de juicios cognitivos de naturaleza doctrinaria y jurisprudencial especialmente, ante la notoria ausencia de normas en materia de armonización , que empezaron por aclarar la viabilidad de la regulación propuesta a cargo del Poder Nacional, dada la arquitectura constitucional que exhibe el Estado venezolano, que le permite establecer mecanismos interactivos de colaboración y coordinación, a través de las novedosas leyes de base, que si bien, son instrumentos jurídicos dictados con regular

frecuencia en otras latitudes geográficas, en el caso venezolano aun están esperando por su promulgación, para hacer posible entre otras tareas estatales la armonización de la Potestad Tributaria municipal.

La investigación se origina partiendo de la idea de que la Potestad Tributaria Municipal venezolana, es originaria y manifestación clara de su autonomía, pero su ejercicio no es absoluto e ilimitado, y dependiendo en buena medida de la materia a gravar, se podrá prever el límite o parámetro dentro del cual podrá ser aplicado, en el caso de ser el ejercicio de una Potestad Tributaria derivada, esto es, en ejecución de una norma legal, dictada por el Poder Nacional, todo lo cual por lo demás está especificado en el Artículo 179 de la Constitución de 1.999, para de esta forma evitar la heterogeneidad de hechos y objetos imposables, causa de una profunda inseguridad jurídica, para los contribuyentes de cada municipalidad, pues actualmente sobre un mismo evento económico, pueden existir diversos criterios tributarios, como se detallará adelante.

Se piensa entonces que con la armonización tributaria se puede mitigar el peso de los distintos tributos, cuando sobre la misma materia imponible o sobre el mismo objeto recaiga otro tributo nacional, que lleve a la creación de un clima de seguridad jurídica que pueda favorecer la inversión y el crecimiento económico de las distintas Municipalidades del país, dentro

de un marco de racionalidad y legalidad, lo cual por lo demás, todavía no parece estar ocurriendo por la voracidad tributaria de los gobiernos municipales.

Dada la trascendencia que reviste para el Derecho Administrativo Formal, la necesidad que entre la Administración Pública, cualquiera que sea su nivel político-territorial y los administrados, existan permanentes y adecuadas relaciones jurídicas, especialmente en materia del cobro de tributos, y dentro de cauces estrictamente jurídicos, resultaba pertinente en la actual coyuntura histórica y jurídica que confronta la Nación venezolana, estudiar y extraer tanto de la Constitución vigente como de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, las potestades más resaltantes de que dispone el Poder Nacional para armonizar la Potestad Tributaria Municipal. Todo esto, dentro de la concepción de Estado Federal Descentralizado, que permite que la autonomía conferida a los Municipios, sea claramente delimitada por el ordenamiento jurídico mencionado.

El presente estudio, permitirá aportar un mínimo conocimiento y manejo en todo cuanto tiene que ver con el fenómeno de la armonización, pues contribuirá a que cualquier persona dedicada a distintas actividades económicas en varias jurisdicciones municipales en el país, puedan obrar con un mayor de certeza frente a la actividad impositiva de aquellas

entidades y, de esta manera lograr la mejor defensa de sus derechos e intereses en caso de ser sujeto pasivo simultáneamente, del cobro de algunos tributos, sobre la misma actividad e igualmente servirá para insinuarle los métodos legales de que dispondría en caso de confrontar una situación de estas características.

Del mismo modo es importante, porque trata de aportar algunos criterios legales en relación a la necesidad que existe en la actualidad de armonizar la potestad tributaria de la Administración Pública Municipal con el “Principio de Legalidad Tributaria”, a fin de mantener incólume el “ Principio de la Justa Distribución de las Cargas, y sin que por ello, se pueda calificar el ejercicio de esta competencia como una extralimitación, pues en realidad lo que se busca es poder contribuir a encausar de una vez por todas esa delicada función administrativa de naturaleza fiscal, hacia el respeto a los ciudadanos y ciudadanas, quienes han visto como, las actuaciones practicadas en tal sentido, han sido hasta ahora bastante cuestionadas, por la falta de colaboración y entendimiento que ha existido entre las Municipalidades para lograr una eficiente política de armonización tributaria.

Es por ello, que la presente investigación cobra singular importancia, dado que en su desarrollo teórico, se recabarán y analizarán una serie de criterios, tanto de índole doctrinario como jurisprudencial, que una vez

agrupados sistemáticamente de modo vinculante, podrían ser utilizados por los interesados en el tema, como una referencia documental adicional, para un mejor diseño de estrategias, no sólo frente a la doble imposición tributaria municipal, sino también para evidenciar una conducta más cuidadosa al momento de verificar las pautas económicas o financieras que hayan podido servir a la respectiva municipalidad venezolana, para acordar un determinado tributo, para lo cual no se duda, de la utilidad que pudieren tener en su momento comentadas “leyes de base”.

Asimismo, existe la conciencia de que el presente estudio tiene sus limitaciones, por lo técnico y complejo, lo que dificultó la obtención rápida de una más extensa literatura nacional y extranjera relacionada con el mismo; pero como toda investigación que delimita su propio alcance, presenta aspectos interesantes que pueden servir de modesta contribución a otros investigadores del tema, sean o no expertos en la materia, tales como:

1. Clarificar bajo la forma constitucional adoptada por el Estado venezolano, el alcance de la potestad nacional para poder armonizar los tributos impuestos por las Municipalidades del país.

2.- Explicar dentro de un contexto constitucional y administrativo, el carácter actual del Poder Tributario Municipal y la necesidad de armonización.

3.- Establecer con fundamento en importantes criterios doctrinarios, tanto nacionales como extranjeros, la relación que existe entre las leyes de base y las leyes de desarrollo, para poder llevar a cabo un estable proceso de armonización tributaria en el ámbito municipal venezolano.

4.- Formular una serie de comentarios, tendentes a profundizar sobre el significado de la armonización fiscal, como método para lograr un sistema tributario común a los Municipios del país, que pueda eliminar las distorsiones que perturban la adopción de criterios uniformes de tributación

Son precisamente estos los aspectos, que indujeron a la investigadora a elaborar el presente trabajo de grado para optar al título de Especialista en Derecho Administrativo, pues los mismos pueden dar mayor relevancia o reforzamiento a la competencia que tiene atribuida constitucionalmente el Poder Nacional, desde un punto de vista jurídico y social.

De tal manera que, la creación o imposición de especies tributarias por los Municipios en el país, debe estar ajustada a los parámetros que en tal

sentido le establezcan las leyes de base reguladoras de esas materias, a cargo del Poder Nacional, pues tan importante ejercicio de autonomía tributaria, de acuerdo al texto constitucional, es totalmente diferente del que se le atribuyó al último poder mencionado.

La presente investigación, se ha delineado buscando agrupar y analizar los elementos de juicio mas puntuales en torno a la potestad de armonizar tributos municipales que tiene asignada el Poder Nacional, como una de sus más destacadas competencias, por constituir el tema objeto de esta investigación, el cual por lo demás, se puede ubicar en los planos del Derecho Constitucional y del Derecho Administrativo que hacen que dicha atribución se desarrolle dentro de los lineamientos que estas disciplinas de la Ciencia Jurídica le establecen.

Es esa la inspiración del diseño investigativo utilizado, el cual para la metodologa Balestrini (2.002)

“se define como un plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto técnicas de recogida de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos... el diseño de una investigación intenta dar de manera clara y no ambigua respuestas a las preguntas planteadas en las mismas”. (pág. 131)

En tal sentido, el presente trabajo de investigación, se dirigió a analizar y comentar con base en la Doctrina, la Jurisprudencia principalmente y, en menor grado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal venezolano, “La Competencia del Poder Nacional para Armonizar la Potestad Tributaria Municipal” establecida en el Artículo 156, numeral 13º de la Constitución de 1.999, junto a todos los demás elementos teóricos y formales que desde el punto de vista jurídico lo caracterizan, como la forma en que está distribuido el Poder Público en el país, el carácter de la Potestad Tributaria Municipal, la Naturaleza de las Leyes de Armonización, las Formas de Armonización Fiscal y los Límites Constitucionales al Poder Tributario de los Municipios, todos planteados sobre la base del desarrollo progresivo de los objetivos propuestos, que hicieron posible revisar criterios jurídicos de naturaleza constitucional, administrativista y tributaria, no alejados de una razonable crítica, por el manejo material que se les da en la práctica, muchas veces en contra del mismo ordenamiento jurídico.

Consistió, el presente trabajo de investigación, en un plan sistemático, en donde los asuntos tratados en cada uno de sus capítulos, estuvieren interconectados unos con otros, lo que hizo que cada una de las técnicas o fases a ser tenidas en cuenta en su diseño, se observaran ordenadamente.

Del mismo modo, se procuró abordar los aspectos del conocimiento que configuran y le dan forma no sólo al tema de la Competencia del Poder Nacional para Armonizar Tributos Municipales, sino también de aquellos asuntos que tienen que ver con la necesidad de armonización, su significado, los mecanismos de armonización y la utilidad de dicho enfoque, y que con avezada sapiencia, han sido progresivamente ensamblados por la doctrina y la jurisprudencia, para contribuir a sedimentar positivamente esta parte del Derecho Constitucional y Administrativo, para procurar garantizar adicionalmente el orden público y la legalidad, en materia tributaria, buscando con esta presentación, un enfoque además de constitucional y administrativo, también tributario, apoyando la investigación para tal fin, en la bibliografía existente al respecto, que por lo demás es escasa en el mercado de la literatura jurídica nacional.

La investigación como todo proyecto factible, comprendió dos (2) fases: la primera, tendente a la realización de un diagnóstico de la situación existente en la realidad objeto de la investigación, la cual se radiografió principalmente en el caso venezolano; la segunda estuvo dirigida a agrupar componentes doctrinarios, jurisprudenciales y legales para desarrollar teóricamente lo que se conoce en la moderna doctrina administrativista, como los poderes de que se dotan a las autoridades competentes, para poder armonizar y esencialmente cual es la forma para hacerlo.

Por otra parte, el estudio se apoyó en fuentes documentales que permitieron una investigación descriptiva, la cual de acuerdo con Méndez (1995: pág.125) se ocupa de la *“...especificación de las características que identifican los diferentes elementos y componentes, y su interrelación para así delimitar los hechos que conforman el problema de investigación...”*. Sobre lo mismo, Tamayo y Tamayo (1998: pág. 54) señala que la investigación descriptiva *“...comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o fenómenos...”*.

Este trabajo especial de grado, consta de cinco (05) capítulos, cuyos contenidos se encuentran distribuidos de la siguiente manera: el capítulo I, se denomina la Distribución del Poder Público venezolano, y se va a referir a la forma federal descentralizada que se adoptó constitucionalmente en el país, para en parte delimitar la capacidad autonómica de los Municipios, sin afectar los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad, que enmarcan esta clase de modelo estatal; el capítulo II, va a estar referido a las limitaciones constitucionales, que se le imponen a los Municipios, de conformidad con el Artículo 183 del texto constitucional, que sirve de fundamento a esta restricción, sin obviar por supuesto, la necesaria alusión al “Principio de Legalidad Tributaria”, que

somete toda actividad de la Administración Pública Tributaria local a los dictados de la Constitución y las Leyes.

El capítulo III, se ocupara de la naturaleza jurídica de las Leyes de Armonización, desplegándose con tal propósito una serie de comentarios relacionados con las leyes de base, que serán los actos legislativos emanados del Poder Legislativo nacional, encargados de establecer las directrices respecto de las cuales, los Municipios integrantes de la Federación venezolana, podrán establecer sus criterios legales, técnicos y financieros, para la recaudación de pleno derecho de los tributos correspondientes. En el capítulo IV, dedicado al carácter originario o derivado de la Potestad Tributaria Municipal, se abordan los supuestos en que se pueden configurar, cada una de estas potestades, ya cuando se efectúen en ejecución directa de la Constitución o sean el resultado de una implementación legislativa, todo soportado doctrinariamente.

Y el capítulo V, llamado formas de armonización fiscal, procura explicar el significado de la armonización fiscal, y de como se pueden aplicar los correspondientes mecanismos para lograrlo, a través no sólo de políticas de uniformidad en su quehacer tributario, dirigidas a ordenar desde ese punto de vista, ciertas y determinadas actividades económicas, sino también de como compatibilizar las mismas, dentro de jurisdicciones

municipales, distintas en sus manifestaciones y de cómo aún a pesar de múltiples tentativas, la armonización resulta aún, un objetivo distante en cuanto a resultados para la legislación nacional, tal como ha pasado en el Derecho Comparado.

CAPITULO I

LA DISTRIBUCIÓN DEL PODER PÚBLICO VENEZOLANO

La Forma del Estado Venezolano

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, contempla dentro de su extenso cuerpo normativo, una definición bien clara, respecto de la estructura del Estado venezolano y en tal sentido el Artículo 4° lo proclama como un Estado Federal Descentralizado en los términos consagrados por esa Ley Suprema, orientado además por los principios de integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y corresponsabilidad que son característicos de un modelo federal cooperativo en el que las comunidades y autoridades de los distintos niveles político territoriales participan en la formación de las políticas públicas comunes de la Nación, integrándose en una esfera de gobierno compartida para el ejercicio de las competencias en que concurren.

La explicación a esta norma, se encuentra en la exposición de motivos que justifica este tipo de diseño constitucional, en donde se persigue transformar el anterior Estado centralizado por un verdadero modelo federal con las especificaciones que requiere nuestra realidad, para que de esta

manera la acción de gobierno de los municipios, de los estados y del Poder Nacional se armonice y coordine a los fines de garantizar un Estado al servicio de sus ciudadanos.

Esa condición de Estado prestacional le deviene igualmente de la organización jurídico-política que adopta la República, como un Estado Social de Derecho y de Justicia, limitado en opinión de Brewer (2.004)

“no sólo por el sometimiento de sus órganos y autoridades a la Constitución, sino porque el Poder Público que ejercen los órganos que lo componen, está concebido en el texto fundamental como dividido y distribuido en muchos centros de poder...” (pág.263)

En base a esta opinión, se cree inspirada en buena medida en el “*Principio de Legalidad*” se puede desarrollar con seguridad en el ámbito jurídico nacional, la variada actividad administrativa, legislativa o tributaria, como la de armonización de las potestades tributarias nacionales con las municipales, siendo a la vez la norma abstracta e indeterminada que la dirige, la línea que delimita o señala la frontera, entre lo que le es y no le es permitido legalmente al Poder Público.

Obviamente que esa variada actividad pública diseñada, puede ser exclusiva o concurrente y estará a cargo de cada uno de los niveles políticos territoriales que integran la federación venezolana: Poder Nacional, Poder

Estadal y el Poder Municipal, entre los cuales, por lo demás debe existir un balance institucional para materializar efectivamente y sin ningún tipo de contratiempos el “*Principio de Colaboración*” de poderes establecido en el Artículo 136 de la Constitución de 1.999 vigente.

En base a este principio, “*cada una de las ramas de ese Poder Público, están obligadas a colaborar entre sí*” para la consecución de los fines supremos que el Estado debe alcanzar, en cada una de sus estructuras territoriales. Al respecto, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, expresó lo siguiente:

“La Constitución de 1.999, limita el poder mediante la difusión de la autoridad tanto en el plano horizontal como en el vertical, esto es, prefigura una distribución horizontal y vertical del Poder Público en la cual sus creadores proveyeron el relación al thema decidendum, la distribución del Poder Público en Nacional, Estadal y Municipal...” (Sentencia N° 1.819 del 08-08-2.000)

Esta máxima jurisprudencial, lleva también a expresar, que el estado venezolano, dentro de su composición federal descentralizada, permite que cada entidad tenga atribuidas un grupo de competencias en virtud de la autonomía de la cual están dotadas, sobre todo a nivel intermedio y local, pues en opinión de Araujo (1.998: pág.16) “*la descentralización implica la noción de autonomía*” . Es por ello que esa misma autonomía, viene a ser

una técnica de división del poder, siempre interconectada a cada una de esas entidades político-territoriales; pero a la vez condicionada a las pautas medulares del Artículo 4° constitucional.

Consideraciones sobre la Autonomía Municipal

Por esta última razón, la autonomía no debe interpretarse como sinónimo de libertad absoluta, sino como una potestad de autonormación que tienen en este caso los Municipios, algunas veces, derivada, de instrumentos jurídicos nacionales, llamados Leyes de Base, otras veces, originada en su competencia legislativa originaria.

Esa dualidad de circunstancias, no es propiamente una autonomía a medias, sino mas bien una clara intención constitucional por garantizar uniformidad, seguridad y coherencia a ciertas políticas públicas, como las tributarias, en beneficio de los contribuyentes, que en razón de esa misma autonomía tributaria que poseen los Municipios en Venezuela, pueden verse altamente afectados en sus derechos e intereses, por la distorsión y mala interpretación que de la misma, pudieren realizar en su gestión pública. Como contrapartida a esta limitación, se señala por la doctrina española, que toda entidad político primaria, debe poner de manifiesto su capacidad creativa propia, lo cual vale también para las venezolanas.

Sobre el punto de la limitación a la autonomía local, el jurista español Iglesias (2.002) la justifica en los siguientes términos:

No todas las instancias territoriales tienen la misma relevancia constitucional, pues los entes locales no pueden rebasar los límites de la reserva de la Ley. De hecho, es esta ley la que hace estar a la autonomía municipal a una continua evaluación. (pág. 63)

Contrastando esta importante opinión jurídica, con la realidad municipal del país, puede observarse de acuerdo a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada el 08 de junio de 2.005, en Gaceta Oficial N° 38.204, una jerarquización en la aplicación de las distintas normativas jurídicas a ser aplicadas en el ámbito municipal. Así, el Artículo 5° de la mencionada Ley, establece que los Municipios en general, deben en primer lugar, sujetarse a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, luego a esa Ley Orgánica del Poder Público Municipal, posteriormente a la legislación aplicable, seguidamente a las leyes estatales, después a las Ordenanzas y al final a los demás instrumentos jurídicos municipales.

Al no poder rebasar los Municipios, esa reserva legal a través de los actos que pueda dictar, debe ordenar su conducta a lo que aquellos instrumentos jurídicos de mayor jerarquía normativa le establezcan, dado

que es el Poder Nacional, el que constitucionalmente está dotado de la potestad para coordinar y armonizar la labor que esas entidades primarias, aunque con distintos regímenes, están obligadas a cumplir, pues sería ilógico permitir que en cualesquiera actividad de las que cumplen los Municipios, cada uno de ellos dictará sus propias pautas, pero distintas las unas de las otras. Lo conveniente, sensato y racional, sería entonces que una sola legislación, en este caso, la sancionada por el Poder Nacional, coordinara y armonizara las distintas competencias atribuidas a los entes locales.

A lo anterior debe agregarse, que en la legislación venezolana por delegación constitucional, puede ampliarse o modificarse el ámbito de la autonomía local, sin que por ello se piensa, pueda considerarse tal facultad, como un menoscabo de esta técnica de gestión administrativa, pues como se ha indicado, la autonomía no equivale a soberanía.

Crítica a la Forma de Estado

Demostrando inconformidad con la redacción dada al modelo federal-descentralizado asumido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1.999, el profesor Brewer (2.001) expresa que la gran transformación política que había que establecer

“era sustituir efectivamente la Federación Centralizada por una Federación verdaderamente Descentralizada, pues la que actualmente se plantea lo es, pero únicamente en lo nominal, al consagrar el texto constitucional vigente al igual que la derogada Constitución de 1.961, que la República Bolivariana de Venezuela es un Estado federal descentralizado en los términos consagrados por esta Constitución; fórmula más o menos similar a la derogada Carta Magna”.(pág.23).

Así en la Constitución derogada de 1.961, se establecía que la República de Venezuela era un Estado Federal, en los mismos términos consagrados por esta Constitución. De tal manera que, la expresión “... *en los términos consagrados por la Constitución...*” es la clave para determinar efectivamente el grado de descentralización del Estado concedido por el Constituyente de 1.999 y por tanto, dice el mismo autor, de la Federación y la comparación entre unos y otros términos revela muy poca diferencia.

En la Constitución de 1.999 vigente, salvo en el nominalismo, continúa Brewer (2001):

“no se avanzó mayormente en relación con lo que existía anteriormente, pues se constitucionalizaron una serie de materias ya establecidas por la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencias de Competencias del Poder

Público de 1.989, que ya tenía rango constitucional y por el contrario a la Autonomía Municipal se le va a someter a los límites que el Poder Nacional le imponga, lo que equivale a negar de entrada la idea misma de Descentralización Política basada en el concepto de autonomía territorial, precisamente entre los entes políticos territoriales”.(pág.24).

Base Constitucional de la Autonomía Municipal

De acuerdo con el artículo 168 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela “... *Los Municipios constituyen la unidad político primaria de la organización nacional, gozarán de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley...*”

Tal autonomía constitucional comprende según el referido artículo:

- 1.- La elección de sus autoridades.
- 2.- La gestión de las materias de su competencia.
- 3.- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Se reiteró entonces con la disposición constitucional enunciada al igual que lo había hecho la Constitución derogada de 1.961, que el Municipio constituye la primera instancia gubernativa a la cual recurren los ciudadanos

en procura de solucionar los variados problemas que los aquejan y que son propios de la vida local. Por eso, como unidad político-primaria, se ha concebido como una comunidad vecinal, que es, en opinión del profesor Lares Martínez (1.998: pág. 577) “...una manifestación espontánea del fenómeno de sociabilidad humana dentro de un determinado ámbito territorial...”

Al contar también con Personalidad Jurídica el Municipio venezolano, resulta apto para ser titular de derechos y obligaciones dentro del país, con relación a terceros; pero en el plano internacional responde a la personalidad jurídica del Estado venezolano en caso de celebrar alguna operación o negocio; siendo a todos los efectos el representante legal del Municipio venezolano, la figura del Alcalde.

Para la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, máxima interprete de la Constitución vigente, el Municipio es la unidad política de menor nivel territorial dentro del sistema de distribución vertical de poder, pero cuyos mecanismos de ejercicio del mismo se encuentran atribuidos a los ciudadanos, por ello es definido constitucionalmente como un ente primario y esencialmente autónomo, que debe contar con ingresos propios suficientes que le permitan garantizar a sus ciudadanos la prestación de

unos servicios mínimos obligatorios, prestación ésta que es esencial a su propia existencia. (Sentencia N° 618 de 02 de Mayo de 2.001).

Óptica Legal sobre la Autonomía Local

La *“Ley Orgánica del Poder Público Municipal”* venezolano que va a derogar la Ley Orgánica de Régimen Municipal vigente, delimitó conceptualmente el alcance de la autonomía municipal venezolana al describirla de la siguiente manera en su Artículo 3°:

“La autonomía es la facultad que tiene el Municipio para elegir sus autoridades, gestionar las materias de su competencia, crear, recaudar e invertir sus ingresos, dictar el ordenamiento jurídico municipal, así como organizarse con la finalidad de impulsar el desarrollo social, cultural y económico sustentable de las comunidades locales, y los fines del Estado”.

Esta enunciación de facultades también comprende el área de la participación ciudadana en el ámbito municipal, pues se impone la obligación para las Administraciones Locales de crear instancias, mecanismos y sujetos de descentralización conforme está previsto en el difuso ordenamiento jurídico venezolano al respecto; lo mismo que impulsar y promover ese protagonismo en el ejercicio de sus competencias públicas.

Interpretación Doctrinaria a la Autonomía Municipal

Al conferirle el texto constitucional venezolano vigente de 1.999, al Municipio venezolano, autonomía para autodeterminarse, dentro de los límites que el mismo le señaló, así como los que le fijaron las demás leyes nacionales y estatales, se configuró, lo que Iglesias (2.002) denominó

dos (2) ejes aparentemente contradictorios como lo son su delimitación por la ley y la capacidad creativa propia de cada Administración Local.(pág.36).

Para la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, esa autonomía está claramente circunscrita por la propia normativa constitucional, principalmente en lo que respecta al reparto de competencias de los distintos poderes político-territoriales a objeto de mantener la convivencia armónica de todos los elementos que conforman el Estado; es por eso, que sobre lo mismo Moles (1.997) afirmó

que la autonomía no tiene otro título de legitimidad, sino el que le confiere la norma, fuera de la cual desaparece el poder autonómico para convertirse en ilícito. (pág.12).

En España por ejemplo, y según Iglesias, las Comunidades Autónomas tienen reconocida su capacidad de ordenación de la vida social a través incluso de leyes en sentido formal; de hecho, refiere Iglesias, es la ley la que hace estar sujeta la autonomía municipal a una continua evolución, al contrario de lo que ocurre en las Comunidades Autónomas, cuya autonomía en cierto modo, está más petrificada al venir tasada constitucionalmente y no poder modificarse más que a través de una transformación constitucional.

Tiene entonces la autonomía local española la garantía institucional así llamada por el profesor Parejo Alfonso citado por Iglesias (2.002)

que el legislador respetará su capacidad creativa y que la misma operara tanto frente al Estado como frente a las Comunidades Autónomas por resultarle indisponible a aquél, caracterizada por lo demás dicha autonomía por ser una gestión administrativa peculiar con su propia organización interna, dotada de principios y de una determinada potestad administrativa que la garantizan en la forma constitucional prevista, dentro del marco de la ley que no puede ser rebasada por la actividad administrativa local.(pág.39).

En Venezuela, la misma Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, máxima y última interprete de la Constitución, conforme al artículo 335 de la misma, mediante sentencia N° 2257 del 13 de noviembre de 2.001, acotó que la Autonomía Municipal

es un concepto de “estricto derecho positivo y en razón de ello, tal autonomía no puede ir más allá de lo que específicamente se desprende de los dispositivos constitucionales o lo que es igual, no se trata de un gobierno libre dentro del Estado, sino de un Poder regulado por el Constituyente y por el Poder Legislativo nacional, que es el único que cuenta con la facultad constitucional para dictar leyes en sentido formal”

Por esa razón, el máximo Tribunal de la República exhibe la idea de que lo que existe es una autonomía relativa, más no absoluta, esto es, ajustada a un conjunto de principios y limitaciones que la delimitan y hacen que no gocen de plena libertad para la gestión de ciertas materias que aun cuando pertenezcan a su esfera de competencias, la misma no le es exclusiva, sino que se trata de una libertad condicionada.

Prosiguiendo con este delicado punto de la Autonomía Municipal, la Profesora Rondón de Sansó (2.000) mencionó que

“... es lamentable que en la noción de autonomía no se haya señalado expresamente que la misma alude esencialmente a la facultad de dictar normas imperativas dentro de las materias de su competencia, sino que, por el contrario, la enumeración de los elementos que la integran, se limita al señalamiento de su facultad de designar a sus autoridades, y la de éstas para administrar las materias de su competencia...”. (pág.133).

Aclarado entonces el alcance de la autonomía municipal venezolana, se dirige ahora la atención investigativa a identificar los aspectos que contiene en opinión del máximo tribunal la referida autonomía. En ese orden de ideas se destacan:

- a) **La autonomía política** que implica que los ciudadanos que conviven en las jurisdicciones locales venezolanas pueden autogobernarse mediante la elección de sus autoridades.

- b) **La autonomía normativa**, derivada del poder de las disposiciones constitucionales de dictar normas destinadas a integrar el ordenamiento jurídico general, en las materias de su competencia local sean exclusivas o concurrentes, incluso con respecto a aquellas que son de la reserva legal; circunstancia que llevó a la Sala Constitucional del máximo Tribunal de la República a otorgarle carácter de leyes locales a las Ordenanzas municipales.

- c) **La autonomía financiera** a fin de garantizar la autosuficiencia económica de las entidades locales la Constitución precisó las distintas fuentes de ingresos con las que cuenta el gobierno municipal para llevar a cabo su gestión, teniendo la posibilidad de

invertir dichos ingresos según las prioridades que determine la realidad de cada Municipio sin injerencia de los otros poderes, con la excepción de la inversión de los ingresos provenientes del situado constitucional, puesto que éstos se invierten coordinadamente con planes desarrollados por los Estados.

d) La autonomía tributaria para fijar sus propios impuestos supeditados al principio de legalidad tributaria.

De otra parte el mismo artículo 168 constitucional hace la observación, de que en todas las actuaciones del Municipio venezolano, que tengan que ver con la ejecución de las competencias que tiene atribuidas deben efectuarse incorporando la Participación Ciudadana, como elemento consustancial de la naturaleza del gobierno y la administración municipal, al proceso de definición y ejecución de la gestión pública y al control y evaluación de sus resultados, en forma efectiva, suficiente y oportuna conforme a la ley.

Por eso actualmente, más allá de un mensaje político de índole populista o mesiánico, la propia Sociedad Municipal debe fortalecer sus convicciones respecto de participar activamente en la gestión de las materias que son propias de la vida local, para de esta manera hacer efectivo y

tangible el Principio de Democracia Participativa y Protagónica que desarrollado cabalmente permite al gobernante principalmente en el área Municipal, resolver sus problemas con la mayor legitimidad y racionalidad gubernativa.

Estas dos (2) últimas premisas analizadas en frío son hasta cierto punto solución efectiva para romper cualquier esquema de no Participación Política y Ciudadana que pudiese existir en el ámbito municipal venezolano; su aplicación en todo caso quedará supeditada al espíritu democrático de cada gobierno local, el cual en caso de negativa a seguir verdaderas prácticas participativas, podrá ser sometido a cualesquiera de los mecanismos de control social por esta investigación analizados adelante.

Asimismo, como Estado Social de Derecho que es según el artículo 2° Constitucional, también Venezuela cuenta con un instrumento político y servicial fundamental, entiéndase Administración Pública para realizar la mayoría de acciones y ejecutorias que van a tener como destinatarios a los propios ciudadanos, comprendidos también los de los Municipios, por lo que cada sociedad local ha enfrentado y seguirá enfrentando el reto de la participación.

Se hace así apenas lógico en opinión de Velásquez (1.998)

tratar de conciliar elementos de una y otra tendencia, para buscar una línea media, que siempre es la más sabia. (pág.276).

Esa línea media a la que alude este doctrinario es la de confeccionar más allá de los propios lineamientos jurídicos, sean estos de orden constitucional o legal, una conciencia pública desde el gobierno Municipal que le permita a sus autoridades tolerar y comprender las diversas opiniones y críticas de sus subordinados con el mayor sentido de imparcialidad y probidad posibles. Gobierno local y ciudadanía o Vecindad Municipal en completa armonía, lograda a través de una auténtica y sincera Participación Comunitaria hacen posible la Gobernabilidad en democracia, entendida ésta como la transparente actuación de sus instituciones, por ser operadas y orientadas por la propia ciudadanía.

Los Principios del Estado Federal

Debe recordarse que la norma constitucional del artículo 4° alude expresamente a los principios rectores que rigen el Estado federal cooperativo de Venezuela en el que las comunidades y autoridades de los distintos niveles político-territoriales, incluido el Municipal, participan en la formación de las políticas públicas comunes, buscando integrar así una esfera de gobierno compartida para el ejercicio de las competencias que le

son atribuidas, y que den como resultado un Municipio al servicio de la sociedad. Dichos principios son: integridad territorial, cooperación, solidaridad, concurrencia y responsabilidad, que ha continuación se explican:

1.- Principio de Integridad Territorial: este principio alude a que el territorio nacional es una unidad indisoluble que no sólo debe preservarse sino integrarse más y para ello el método descentralizador coadyuva a la integración no a la desintegración y a fortalecer la unidad nacional no a debilitarla.

2.- Principios de Cooperación y Concurrencia: estos principios han de servir de guía a los distintos niveles político-territoriales de la federación-descentralizada venezolana que incluye a los Municipios, para crear instancias de concertación y negociación, lo mismo que instancias jurisdiccionales para dirimir los conflictos que se susciten entre aquellos. De allí la relevancia, según el tratadista Combellas (2.001)

de la cooperación y la concurrencia como principios rectores que despliega en normas de organización del Estado la Constitución. (pág.43).

En ese orden de ideas el artículo 136 del Estatuto Supremo venezolano al reconocer en la distribución del Poder Público al Poder Municipal, le impone la obligación de colaborar con los otros Poderes de manera concurrente en la realización de los fines del Estado, sin perjuicio del ejercicio de las competencias que le son propias.

3.- Principio de Solidaridad: el mismo Combellas (2001) citando a Victoria Camps describe la solidaridad,

como un sentimiento de comunidad, de afecto, hacia el necesitado, de obligaciones compartidas, de necesidades comunes. Todo lo cual lleva a la participación activa en el reconocimiento y ayuda del otro. (pág.38).

4.- Principio de Corresponsabilidad: es para el mencionado tratadista este principio, sin duda el más innovador del novísimo constitucionalismo social que en palabras de Victoria Camps significa que no sólo somos responsables de aquellos actos que se nos pueden imputar a cada persona exclusivamente, sino de problemas y conflictos colectivos que piden igualmente una solución colectiva, pues de alguna forma todos somos responsables de los males de la sociedad. No sólo lo es el Estado o el gobierno o las anónimas estructuras sociales.

En definitiva, es la federación venezolana una forma de Estado, bastante flexible, desde el punto de vista de la interpretación constitucional

de la distribución de competencias, las cuales por lo demás, no son exclusivas, ni menos aún excluyentes, en cada ámbito político territorial que la componen, sino que son muchas de ellas concurrentes, que obligan a la colaboración entre las mismas.

No se puede dejar de lado tampoco, que en ésta clase de estructura estatal, puede también el Poder Nacional, por motivos de interés colectivo, marcarle pautas u orientaciones legales a las restantes entidades, en materias que son de la competencia de éstas, pero que por lo difuso de las condiciones jurídicas, económicas, sociales, culturales, climáticas, históricas y hasta religiosas de cada una de ellas, se hace necesario trazarles unos lineamientos o principios generales que puedan servir para desarrollar idóneamente cada una de ellas, como ocurre en materia de coordinación y armonización de los tributos municipales.

CAPITULO II

LIMITACIONES CONSTITUCIONALES AL PODER TRIBUTARIO DE LOS MUNICIPIOS

Fundamento

Previamente a cualquier consideración posterior, se hace necesario puntualizar que la competencia del Poder Público Nacional, para armonizar mediante instrumento o instrumentos legislativos, las Potestades Tributarias Municipales, se encuentran claramente delimitadas, como se afirmó anteriormente en el Artículo 156, numeral 13º de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, lo que hace que por ninguna circunstancia se pueda considerar el ejercicio de este poder, como una facultad ilimitada del Poder Público Nacional, ya que el mismo sería contrario a importantes principios constitucionales, como el de Legalidad y el de la Competencia. También resulta oportuno señalar que a diferencia de lo que sucede en el caso de los Municipios, el Poder Nacional no está limitado en el ejercicio de su Potestad Tributaria en aquellas competencias que taxativamente le otorgue la Constitución de la República.

Sobre las competencias de armonización que por su índole o naturaleza deben estar reservadas al Poder Nacional, el jurista Casado (1.978)

Señalaba sus implicaciones como fuente de competencia tributaria del Poder Nacional, porque si el impuesto a crear recaía sobre materias y objetos que afectaran de modo determinante la economía del país, o inciden sobre los propósitos que pretende cumplir el Estado, no puede ser atribuido por el legislador sino únicamente al Poder Nacional. (pág. 395)

El anterior argumento, se vio reforzado con la entrada en vigencia de la Constitución de 1.999, ya que ésta clase de situaciones, quedó excluida definitivamente del ámbito constitucional, y más concretamente de las llamadas potestades residuales de los Estados, por lo que, simultáneamente va a desaparecer la controversia en torno a la posibilidad que algunos atribuían a las entidades federales de crear ciertos impuestos que iban a tener repercusiones en la vida económica nacional, como hubieran sido por ejemplo los impuestos al consumo.

Es ese el cuadro constitucional, que permite decir, que las limitaciones a las Potestades Tributarias de los municipios, se van a derivar del contexto general de la Constitución y de normas específicas de la misma, que por lo demás no le asignan a los municipios un poder amplio y genérico para establecer tributos, sino que lo limita a exacciones específicas.

Siguiendo a Planchart, Baute y Ramírez (2.000) seguidamente se presenta un catalogo de limitaciones, que tanto la Constitución como la Ley, le establece a los municipios y que de acuerdo a los mencionados autores pueden ser explícitas e implícitas. *Las primeras. “Son aquellas que se derivan del propio texto constitucional y de las leyes que la ejecutan. Las segundas. Son aquellas que se imponen por fuerza de la razón, por una sana hermenéutica de la normativa constitucional”.* (pág. 86) Ellas son:

1.- La que se desprende de la determinación de las fuentes del poder tributario local conforme al enunciado del Artículo 179 de la Constitución, en el cual se especifica y atribuye directamente al Municipio una amplia y variada lista de ingresos tributarios, como las tasas por el uso de sus bienes y servicios y por las licencias y autorizaciones, los impuestos sobre actividades económicas, inmuebles urbanos y predios rurales entre otros.

2.- Las prohibiciones contempladas en el Artículo 183 de la Constitución, conforme al cual los Municipios no podrán:

a) Crear aduanas, ni impuestos de importación o exportación o de tránsito sobre bienes extranjeros o nacionales o sobre las demás materias rentísticas que son de la competencia nacional.

b) Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación en la localidad.

c) Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él .La citada norma constitucional, también que establece que los Municipios, sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida en que lo permita la ley nacional, lo cual evidencia una vez más, que dependiendo del tipo de tributo, existirá una Potestad Tributaria Originaria o Derivada por parte del Municipio. Como en el presente caso, en donde se observa el probable ejercicio de una Potestad Tributaria Derivada.

d) Tomando en cuenta la naturaleza del Municipio como entidad pública de base territorial, se encuentra el principio de territorialidad, en virtud del cual el ejercicio de las Potestades locales se encuentra sujeto al ámbito espacial sometido ala potestad del respectivo ente local, el cual a su vez viene determinado por la correspondiente Ley de División Político-Territorial emitida por el Consejo Legislativo del correspondiente Estado.

e) La limitación del ámbito competencial del Municipio a los intereses peculiares de la entidad, a las materias de la vida local y a los fines del sistema tributario.

f) Las que derivan del principio de igualdad entre el Fisco local y los contribuyentes, en y ante la ley (ordenanza) creadora del tributo.

El Principio de Legalidad Tributaria

Como límite directo al Poder Tributario Municipal, se encuentra el Principio de Legalidad Tributaria, que constituye en opinión de Octavio (1.999)

No sólo una garantía formal referida al órgano creador del tributo, sino que se erige como limitación del interprete de la norma, con relación a la manifestación de riqueza que se pretende sujetar o eximir de imposición. La interpretación según la realidad económica no constituye una excepción al razonamiento que antecede, por el contrario, la legalidad representa el control, lo cual se pone de manifiesto en aquellas situaciones donde el legislador en la creación del hecho imponible, establece consecuencias impositivas disímiles entre dos supuestos sustancial o económicamente idénticos (pág. 102)

El principio comentado, tiene su fundamento en el deber, también de carácter constitucional, que tienen todos de contribuir al gasto público, ya que protege al contribuyente, pues sólo a través de una norma pautada en la ley tributaria, se le pueden imponer cargas u otras

contribuciones o del modo contrario se le puede exonerar de pagarlas. Por su parte, Nieto (1.994) escribió que el Principio de Legalidad

“implica la existencia de una Ley Previa (lex previa), de una ley certera, clara y precisa (lex certa) y de un mandato de tipificación...; a estos elementos se agrega la reserva legal, es decir, que la norma previa y cierta tenga rango de ley” (págs. 199-249)

Al respecto, el encabezamiento del Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela estableció:

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún efecto puede tener efecto confiscatorio.

Es pues, el referido principio de legalidad, la columna vertebral del Derecho Administrativo, ya que consagra el predominio de la Ley sobre la eventual arbitrariedad del Poder Público. De allí que la actividad administrativa necesariamente deba conformarse a las reglas del derecho, las cuales por lo demás debe respetar. En definitiva, lo importante de este principio, es que establece uno de los más importantes límites indirectos al Poder Tributario de los Municipios, que sólo podrán crear o aplicar ciertos y determinados impuestos, cuando una Ley u Ordenanza así se lo consienta, incluidas las leyes de base.

La Garantía de la Reserva Legal

Como resultado de la anterior premisa, cabe decir adicionalmente que los elementos esenciales de la obligación tributaria, se encuentran reservados a la Ley y sólo ella puede definir estrictamente sus alcances y límites. Tanto los elementos cuantitativos de la obligación fiscal (base imponible y alícuota), como los elementos cualitativos (sujeto acreedor o deudor y hecho imponible) pertenecen al rango legal, no permitiéndose ningún tipo de deslegalización en los elementos señalados, según Jarach (1.993)

Ya que implícitamente en la obligación tributaria está contenida el Principio de Indelegabilidad del poder Ejecutivo, que le ha hecho el Poder Legislativo, para crear impuestos y excepciones, que también le impide dictar actos jurídicos de rango sublegal o innovar en estas materias. (pág.300)

Ahondando un poco más sobre este asunto de la “reserva legal”, cabe decir también recordando a Romero (1.998)

Que la eventual deslegalización o degradación del rango de la Ley, por obra misma del legislador significaría una infracción a la reserva misma que establece la Constitución. Por eso, es materialmente inexacto que existan materias reservadas al Reglamento y mucho menos que por obra de la Ley, se

permita innovar en materias reservadas a la misma. (pág.90)

De tal manera que, la determinación de una materia como de reserva legal, tiene su fundamento, en el respeto a las garantías del individuo, y ello obedece a que aquellos asuntos que se encuadren en el concepto de garantías individuales de los ciudadanos, sólo pueden preceptuarse por ley, como expresión de la voluntad general a la cual debe someterse la aspiración individual, garantizándose de esta forma que no sean regulados por el capricho o la discrecionalidad personal de la autoridad administrativa.

Principio de la Justa Distribución de las Cargas

Se trata plantea Borjas (2.000)

de un principio programático dirigido al Poder Legislativo Nacional, de los Estados y de los Municipios, para que el sistema tributario que ellos establezcan por ley, distribuya con justicia los gastos o cargas públicas, que los ciudadanos y ciudadanas deben soportar, según la capacidad económica de cada quien, es decir, de cada contribuyente (pág. 49)

Por la anterior razón, las leyes de base que en materia de armonización tributaria, pueda dictar el Poder Legislativo nacional, están llamadas a dar un margen de libertad a cada una de las entidades político-primarias de la Federación venezolana, para que en sus respectivas leyes de

desarrollo, se distribuyan las cargas y demás gastos públicos, de acuerdo a la capacidad económica de los distintos contribuyentes, con un sentido responsable de solidaridad social.

Este principio constituye un propósito, que se encuentra depositado en el Artículo 316 de la Constitución de 1.999 y es del siguiente tenor:

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

Del análisis de esta disposición constitucional, se puede inferir que dependiendo de la capacidad económica de los contribuyentes, se implementarán las distintas especies tributarias: impuestos, tasas o contribuciones especiales y que el “Principio de Progresividad” está estrechamente vinculado a las posibilidades económicas de cada persona, de tal manera, que pagarán más los que más ingresos perciban y deberán pagar menos, los que en esa misma proporción, reciban menos emolumentos o remuneraciones, sin que tales postulados puedan representar menoscabo a la actividad económica nacional, sea pública o privada; sino todo lo contrario, esto es, que los órganos que componen el sistema tributario de la república, orienten simultáneamente su actividad

tributaria a elevar la calidad de vida de la población, a través probablemente de la reinversión en programas o políticas públicas de gran aliento, de los dineros recaudados.

CAPITULO III

NATURALEZA JURIDICA DE LAS LEYES DE ARMONIZACION

Leyes de Base y Leyes de Desarrollo

La primera consiste en una técnica constitucional que se efectúa con el propósito de disciplinar las competencias concurrentes de las entidades que coinciden en el desempeño de las mismas atribuciones, para de esta manera poder resolver los posibles conflictos que pudieran presentarse entre las potestades legislativas del Poder Nacional y el de los Municipios. Para el jurista Linares (1.995) esta técnica encuentra su justificación

Desde que sobre un mismo objeto recaen potestades legislativas distintas y siendo éstas por definición supremas, es necesario repartir el campo entre ambas: a la potestad legislativa nacional corresponderá la disciplina de lo básico y a la municipal el desarrollo de esas bases. (pág. 40)

Sobre esta misma técnica, el autor García de Enterría (1.986) planteó cinco nociones básicas para ordenar todo lo concerniente a la materia en la siguiente forma:

1º Corresponde a la normativa básica el establecimiento de la política nacional del sector, en tutela del interés general que corresponde al poder nacional para alcanzar de esta manera un régimen unitario en la materia de que se trate. Esa unidad, debe permitir la actuación de las potestades locales en procura de políticas propias, incluso divergentes de municipio a municipio.

2º La técnica de las bases pretende construir un común denominador normativo del sector de que se trate en todo el territorio nacional, sobre el cual los Municipios podrán desarrollar las peculiaridades que les convengan. Es la unidad de regulación el fin de la técnica comentada, unidad que no es uniformidad, sino que permita la estructuración de políticas propias por los Municipios.

3º Esta unidad que no uniformidad, impide que el poder nacional al establecer las bases de un sector, lo regule pormenorizadamente. Es necesario que esa legislación reguladora reserve a los municipios un sector sustancial, de modo que allí puedan emplear su potestad legislativa y no meramente dictar actos sublegales. Una Ley de bases que regule totalmente la materia respectiva sería inconstitucional.

4º La conjunción de ambas normas debe producir un mismo sistema normativo, en el cual la regulación por cada nivel del Poder Público no sea contradictorio con la del otro.

5º La norma de desarrollo no debe ser vista como un reglamento de la ley de bases, porque si así fuera no permitiera en realidad políticas que deban ejecutarse mediante Ley. (pág. 43)

En lo concerniente a las leyes de desarrollo el autor Peña (2.001) advirtió lo siguiente

Todas sus características se extraen de su comparación con las leyes de base, dado que si éstas contienen principios generales, las de desarrollo detallan o especifican esos principios, o mejor desarrollan las normas de base estatales, las cuales pueden ser modificadas total o parcialmente, pero respetando siempre los principios generales contenidos en las leyes de base (págs. 422-423)

En definitiva, el poder de los municipios en el caso venezolano para dictar leyes de desarrollo, específicamente en materia tributaria, dimanar de la misma Constitución, que en sus Artículos 168 y 180 establece lo siguiente:

Artículo 168.- Los Municipios constituyen la unidad político primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta constitución y de la ley. La autonomía municipal comprende:

- 1.- La elección de sus autoridades.
- 2.- La gestión de las materias de su competencia.
- 3.- La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.

Asimismo el encabezamiento del Artículo 180 de la misma Constitución dispuso:

“La Potestad Tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades...”

Con esa disposición constitucional, se dejan a salvo las Potestades Tributarias locales, que no deben verse afectadas, por lo que sólo sean potestades nacionales de regulación, ya que la misma conforme lo sentenció la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia el 04 de Marzo de 2.004, debe ser interpretado generalmente como la imposibilidad de presumir que una competencia reguladora nacional implica necesariamente un poder de tributación exclusivo sobre dicha actividad o materia. De tal manera que, la creación de especies tributarias por los Municipios en el país, debe estar ajustada a los parámetros que en tal sentido le establezcan las leyes de base

reguladoras de esas materias, a cargo del Poder Nacional, pues tan importante ejercicio de autonomía tributaria, de acuerdo al texto constitucional, es totalmente diferente del que se le atribuyó al último Poder mencionado.

La Tradicional Competencia Nacional

El análisis anterior revela que salvo excepciones muy bien definidas y limitadas, la Potestad Tributaria ha correspondido siempre al Poder Nacional. Esta posición es corroborada por Mizrachi (1.998) quien luego de leer y analizar las constituciones venezolanas desde 1.830 hasta hoy, concluye

“en que los Municipios nunca tuvieron potestad tributaria originaria, tampoco la potestad de crear los impuestos que la Ley calificaba como rentas Municipales” (pág.40)

La anterior opinión, para la investigadora, difiere sustancialmente del criterio que actualmente sostiene el Tribunal Supremo de Justicia, el cual en sentencia N° 406 de fecha 08 de marzo de 2.002 dictaminó:

“... los Municipios tienen dentro de su competencia material y espacial, un poder tributario originario, que les permite regular lo relativo a la materia tributaria municipal...”
(Caso: Constructora Pedeca, c.a)

Ello así, estas unidades político-primarias están facultadas para definir el hecho imponible, la determinación de la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, término y oportunidad en que ésta se cause y se haga exigible, las obligaciones de los contribuyentes, los procedimientos constitutivos, los recursos administrativos de impugnación y las sanciones correspondientes, todo lo cual se podría realizar bajo los parámetros, principios y limitaciones que pudieran establecer una eventual Ley de Armonización en este sentido y sin que por ello, pudiera catalogarse como de interventora.

CAPITULO IV
EL CARÁCTER ORIGINARIO O DERIVADO DEL PODER TRIBUTARIO
MUNICIPAL

La Potestad Tributaria Municipal

A los Municipios venezolanos se les reconoce constitucionalmente una potestad tributaria de carácter autónomo e independiente, respecto de las demás entidades político- territoriales, que conforman la nación venezolana: Poder Público Nacional y Poder Público estatal respectivamente. Ahora bien, exponen los profesores Duque y Sansó (2.001)

Las Potestades Tributarias de los Poderes Públicos provienen de la Constitución y son desarrolladas por la Ley. En este sentido, los impuestos de la Potestad de los Municipios, son aquellos que pueden crear mediante sus ordenanzas, porque directamente se los atribuye la Constitución y que por ello, forman parte de su potestad tributaria originaria. (pág. 391)

Para estos doctrinarios, dicha potestad es la que en verdad es distinta y autónoma, en relación a lo permitido por la Constitución y las Leyes al Poder Nacional o Estatal e independiente del resto de las potestades tributarias mencionadas en el Artículo 180 del Texto Supremo. Esta potestad

tributaria original así concebida, se distingue de la derivada, no por el grado de soberanía que en cada caso se tenga, para legislar en materia impositiva, sino por la forma en que el Constituyente de 1.999, organizó el dictado de tales tributos mediante un específico mecanismo de distribución de competencias.

Sin embargo, para los fines metodológicos, propuestos en el presente trabajo de investigación dentro de los objetivos específicos, resulta pertinente establecer con el apoyo de los profesores Duque y Sansó, la diferencia real entre la Potestad Tributaria Originaria y la Potestad Tributaria Derivada. Al respecto, señalaron los mencionados catedráticos lo siguiente:

La diferencia real está en que la Potestad Tributaria Originaria proviene de la ejecución inmediata de la Constitución y la Potestad Tributaria Derivada, aún cuando puede estar prevista en el texto Constitucional, se da cuando se condiciona a una disposición de carácter subconstitucional, por parte de otro poder, por lo que no viene a ser sino la aplicación indirecta de la Constitución. Es decir, en los casos de la Potestad Tributaria Derivada, por ejemplo, el Municipio puede recaudar sus impuestos, pero no crearlos. (pág. 396)

En este orden de ideas, se debe recordar, que la autonomía de los Municipios, no es plena o soberana, porque está sujeta no sólo a los límites

de la Constitución, sino también de la Ley, en lo que se refiere, entre otros aspectos que comprende dicha autonomía, a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos y además porque sus actos, son controlados por tribunales que pertenecen al Poder Público Nacional, afirmaron también los mencionados autores. Por lo que en base a lo anteriormente expuesto, sólo queda por afirmar que en el estamento jurídico venezolano, algunos impuestos de carácter municipal tienen carácter originario y otro carácter derivado, según el correspondiente desarrollo legislativo que tengan previsto en el Texto Supremo.

Justificación

Se reconoce en el ámbito municipal venezolano, que la potestad tributaria original, de que están investidos, no será negativa, siempre que sea posible el dictado de una Ley nacional que pueda coordinar y armonizar ese notable poder impositivo. Ello, porque la ausencia de normas de coordinación y armonización lo que ha causado en opinión de Vigilancia (2.005: pág. 440) *“es un caos descomunal, por el actuar desarticulado de los Municipios en esta área...”*. Esta crisis en el ejercicio de la Potestad Tributaria Local, llevó a que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ante la mora del legislador al respecto, lo instara para que por esa vía, armonizara la aplicación de ciertos impuestos municipales, como el

impuesto sobre actividades económicas “ISAE” con parámetros que pudiesen servir para todos los municipios del país.

Concretamente la Sala Constitucional, dijo:

“Es necesario que la Asamblea Nacional ejerza la competencia prevista en el numeral 13 del Artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y con ello armonice la tributación local, al menos en lo referido al impuesto mas importante de todos, fuente principal de ingresos municipales, como es el que grava las actividades lucrativas. Armonizar y no excluir, es lo que debe prevalecer en la materia. Los posibles excesos locales no se pueden evitar a través de la negación del poder tributario de las entidades menores, sino mediante el establecimiento de determinados factores que permitan distribuir el poder entre los diferentes municipios que tengan en principio derecho a exigir el impuesto...”

De manera general, esa armonización permitiría, evitarse la violación de importantes principios tributarios, como el de la *“igualdad de las cargas”* o el de *“capacidad económica”* ambos previstos en el texto constitucional, lo que iría en detrimento de la economía de los contribuyentes, sobre todo

cuando se trata del establecimiento de alícuotas excesivamente elevadas por parte de los Municipios al momento de fijar tributos. Debe destacarse en este sentido, que antes de la promulgación de la Constitución de 1.999, la única manera de limitar los excesos fiscales de los Municipios, sobre todo cuando se trataba de un impuesto desigual, que lesionaba ilegítimamente el ejercicio de derechos económicos, era mediante la garantía judicial del control de la constitucionalidad de las Leyes.

Concurrencia de Competencia Tributaria

Cuando concurren dos entidades político administrativas en la atención de un mismo servicio o materia, como ocurre con la situación planteada con el objeto de esta investigación, debe resolverse el problema que tal circunstancia acarrea y, es la de resolver la siguiente interrogante ¿que sector de la materia sobre la que recaen competencias concurrentes corresponde al Poder Nacional y que sector a los Municipios?; al respecto Linares (1.995) expresó

Evidentemente, no es posible que sobre el mismo objeto recaigan competencias idénticas de distintos poderes públicos, porque ello sólo conduciría a la anarquía: jurídicamente hablando, dos poderes iguales tienen capacidad derogatoria mutua; es decir, lo que

uno realice puede ser cancelado por el otro, poniendo en peligro la unidad del país. (pág. 33)

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, sobre este mismo asunto planteó en su Artículo 165, lo siguiente:

“Las materias objeto de competencias concurrentes serán reguladas mediante Leyes de base dictadas por el Poder Nacional y Leyes de desarrollo aprobadas por los Estados. Esta legislación está orientada por los principios de la interdependencia, coordinación, cooperación, corresponsabilidad y subsidiariedad...”

En esta disposición, aunque el constituyente se abstuvo de incluir a los Municipios, como entidades territoriales, capaces también de dictar sus propias Leyes de desarrollo, para nada impidió al no establecerlo taxativamente, que las unidades político-primarias de la Federación venezolana, puedan dictar a través de las respectivas ordenanzas, normas de desarrollo a dichas leyes de base, dado que esta clase de actuaciones locales son respaldadas por la existencia de la descentralización como una política nacional, también prevista en el texto constitucional.

Es por eso y conforme se estila en el Derecho Comparado y así se recogió también en el numeral 13 del Artículo 156 de la Constitución de la

República Bolivariana de Venezuela, que la legislación nacional a los efectos de garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias locales, se reservó definir los principios, parámetros y limitaciones que tendrán que ser previstos al momento de determinarse tipos impositivos o alícuotas en los tributos estatales y municipales.

A este de reparto de funciones lo denomina el mismo jurista Linares (1.995)

“...como competencias de legislación y competencias de ejecución...”; las primeras se refieren, obviamente a la capacidad, de dictar actos normativos sobre el objeto de la concurrencia, con rango suficiente para establecer cargas a los particulares y organizar los entes públicos encargados de gestionarlo. (pág.33)

En ese mismo orden de ideas, es común en el Derecho Administrativo, dejar al Poder Central, en el caso venezolano al Poder Nacional, las competencias de legislación y a las restantes entidades, entiéndase municipios, las competencias de ejecución. Planteadas así las cosas, se estará en presencia de un *“federalismo de ejecución”* por virtud del numeral 13 del Artículo 156, dado que al Poder Nacional no se le atribuyeron funciones ejecutorias, sino que su actuación institucional se circunscribe a las actividades de legislación y coordinación; pero la actividad propiamente

ejecutoria de la actividad tributaria, correrá por cuenta únicamente de los Municipios.

Como síntesis a lo anterior, surgió la solución que el texto constitucional venezolano al igual que los de otros países hispanoamericanos, dieron al problema de las competencias concurrentes y la cual está encarnada en los conceptos de legislación básica reguladora y legislación de desarrollo.

CAPITULO V

FORMAS DE ARMONIZACION FISCAL

Noción General

La idea de garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias es un objetivo plausible, dado que, como bien lo acota Vigilanza (2.005)

“Con la armonización se mitiga el peso de los distintos tributos, cuando sobre la misma materia imponible o sobre el mismo objeto recaiga otro tributo nacional, como podría ser el caso del impuesto municipal sobre juegos o apuestas lícitas, respecto de los otros varios tributos ideados en torno al juego ...” (pág. 443)

Sin embargo, esta premisa constitucional, aún no encuentra en la práctica un desarrollo normativo permanente, al no existir una o varias leyes de base, dirigidas a coordinar y armonizar el cúmulo de tributos municipales, y así materializar el poder de regulación que al Poder nacional le atribuyó el numeral 13 del Artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Sobre este aspecto Rachadell (2.000) estima

que es necesario prever mecanismos de participación entre los diversos niveles del

Poder Público, a fin de que la anhelada armonización resulte del diálogo y no de la imposición de criterios centralistas. (pág. 181)

Lo anterior cobra mayor fuerza, si se toma en consideración que en el desarrollo y control legislativo de las distintas actividades lucrativas permitidas, los Municipios deben responder conforme lo manda el Artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal a las condiciones peculiares de la población, las cuales comprenden entre otras, las siguientes situaciones: el grado de desarrollo económico, *capacidad fiscal*, situación geográfica, histórica, cultural y étnica, para lo cual, necesariamente tendría que tomarse en cuenta, no sólo esa circunstancia sino también, la de permitir la participación ciudadana en el diseño, mediante consultas públicas sobre las políticas tributarias, no con carácter vinculante, pero si como un indicador, que haga deducir a la Administración Pública local en todo el país, el método para desarrollar sin mayores contratiempos, las correspondientes leyes de desarrollo, mutatis mutandi, Ordenanzas.

En cuanto a los posibles objetivos que perseguiría una Ley de Armonización y Coordinación para los Municipios venezolanos y ante la falta de ésta en Venezuela, el ordenamiento jurídico comparado está en conteste en plantear los siguientes: a) simplificación de los sistemas tributarios, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias; b) Coordinar las

actuaciones conducentes a la represión del fraude fiscal mediante planes conjuntos de inspección e intercambio automático de información y c) armonización de la normativa tributaria, con especial referencia a la relativa a incentivos fiscales. Propósitos que sin lugar a dudas, serían igualmente viables en un eventual texto legal sobre la materia.

Significado de la Armonización Fiscal

La Armonización significará la adecuación a un tipo de impuesto o sistema tributario común de los Municipios miembros de la organización territorial venezolana, y la eliminación de las distorsiones que pueden perturbar la adopción de criterios uniformes de tributación. Su finalidad es asegurar la libre competencia y evitar que la diversidad de los sistemas tributarios impida la materialización del principio de seguridad jurídica.

Es condición necesaria entonces, para la existencia y desarrollo de un proceso de recaudación simétrico y justo, la aplicación de los mecanismos de armonización, tomando en cuenta la etapa y nivel de desarrollo del proceso a fin de evitar que los Municipios apliquen sus propios instrumentos fiscales de imposición, con el objeto de obtener beneficios en detrimento de otros miembros.

En el caso de la política fiscal, obviamente la armonización deberá ser gradual y por etapas, considerando en forma prioritaria los aspectos relacionados con la materia y el hecho imponible, dejando en cambio, un amplio grado de autonomía tributaria para cada entidad local en la determinación de otros aspectos fiscales. Por tal motivo expresa Mantilla (1.996)

Resulta válido plantear como objetivo central de la armonización tributaria, la conciliación del mayor grado posible de soberanía y autonomía fiscal, para la minimización de las distorsiones en la localización geográfica y sectorial de los recursos y de la evasión y fraude fiscales. (pág. 42)

Este hecho, derivado del texto constitucional, implicará necesariamente una adaptación de la autonomía municipal al mismo, que para nada debe sorprender a los defensores del Municipalismo, dado que la misma Constitución de 1.999, planteó en su Artículo 168 que dicha autonomía estará sujeta a los límites que la propia constitución le indique. Y es precisamente la aplicación de ciertos impuestos como el de prestación de servicios económicos o de patente de industria de comercio, como también se le conoce los que impactan el ingreso de las personas, por lo que su regulación necesariamente debe corresponder al Poder Nacional. En ese supuesto, la armonización expresa el mismo Mantilla (1.996: pág. 43) “... *deberá ser gradual y por etapas...*”

Mecanismos de Armonización Tributaria

La armonización tributaria se deberá centrar en algunos aspectos de la política tributaria y de la política de incentivos fiscales que sean indispensables para evitar distorsiones en las condiciones económicas y de competencia de los Municipios, a la vez que eliminar tratos discriminatorios. Para corregir ambas anomalías la doctrina reconoce la necesidad de aplicar dos (2) mecanismos de armonización tributaria a saber: a) la uniformación y b) la compatibilización.

La Uniformación

El concepto de uniformación es el más conocido mecanismo de armonización y significa igualar las cargas impositivas que recaen sobre la misma materia imponible, en igualdad de circunstancias, usado para determinado tributo. Es decir, expone el referido Mantilla (1.996)

El concepto de uniformación significa, aplicar la misma Ley tributaria para todos los Municipios. Esa igualdad de los sistemas tributarios introduce un factor de rigidez muy severo, ya que para corregir las distorsiones de los impuestos, obliga a renunciar totalmente a la soberanía tributaria. (pág. 45)

Por ello, este mecanismo de uniformación sólo tiende a utilizarse en Estados muy avanzados en materia de políticas tributarias, en donde también van a aparecer definiciones de notable interés para la materia, como es el concepto de soberanía tributaria.

Compatibilización

Es un mecanismo menos rígido y consiste en efectuar ciertas modificaciones de un impuesto para armonizar su aplicación, con el objeto de evitar los efectos distorsionadores que indudablemente se podrían producir en el supuesto de que se siga permitiendo que cada Municipio aplique sin parámetro alguno, su respectivo impuesto en cada jurisdicción territorial. En este caso se trata de adecuar la estructura de los impuestos para que puedan aplicarse mecanismos compensatorios que permitan neutralizar o compensar los efectos distorsionantes de la disparidad de carga tributaria.

La compatibilización no exige uniformar los impuestos en todos los Municipios, sino neutralizar las perturbaciones que su desigualdad provoca en los distintos procesos tributarios, de este modo los Municipios

mantendrán su independencia para aplicar los diversos impuestos (estructura y nivel de carga) y sólo deben aceptar normas comunitarias para aplicar esos mecanismos de compatibilización o compensación.

Consecuencias que se pueden derivar de la aplicación de estos mecanismos

Siguiendo la doctrina Vigilancia (2.003), vale la pena reproducir lo expuesto por esta jurista, cuando se refirió a la armonización en general, por ser pertinente a lo que se ha enfocado en este fragmento de la tesis

Justamente lo que está por verse en la República Bolivariana de Venezuela en el corto plazo es, por un lado, si los Municipios van a aceptar reglas de juego que cree el legislador nacional y por el otro lado, si éste va a ser capaz de producir normas pensadas en esta materia, que vayan mas allá de la mera limitación de las alícuotas. (pág. 282)

Se piensa al respecto, que esta clase de aseveración no podría estar en lo cierto, en razón de que el Municipio está obligado a regirse también y

con criterio preferente, por las normas legales que hayan podido emanar del Poder Legislativo Nacional, y en consecuencia como entidades integrantes del territorio nacional, no les quedará más remedio que sujetarse a las reglas provenientes de este último poder.

El Enfoque Armonizador

La doctrina tributaria considera que, en esa materia el esfuerzo legislativo debe orientarse en el impuesto sobre actividades económicas en especial, puesto que los demás tributos que están asignados por el texto constitucional a los Municipios, no ofrecen tantos problemas, al ser mucho más fácil su vinculación exclusiva con un territorio municipal en particular. En efecto, el Artículo 179 de la Constitución de 1.999, de manera sencilla establece claramente la serie de ingresos que corresponderán a los municipios y en tal sentido señaló:

1.- Los procedentes de su patrimonio, incluso el producto de sus ejidos y bienes.

2.- Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y

apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

3.- El impuesto territorial rural o sobre predios rústicos, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

4.- Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.

5.- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que les sean atribuidas.

6.- Las demás que determine la Ley.

De ellos, el más trascendente viene a ser el impuesto sobre actividades económicas, por ser calculado sobre el ingreso bruto del contribuyente, y respecto del cual asoma Vigilancia (2.003)

“debería ponerse el énfasis en el establecimiento de factores de conexión territorial uniformes y reglas de distribución de base imponible entre las distintas jurisdicciones de conformidad con esos factores”... (pág. 282)

Aunque en Venezuela esta última práctica aún no se ha podido materializar, en el derecho comparado y en especial en el argentino se han

desarrollado factores de conexión territorial uniformes y reglas de distribución de base imponible a través de Convenios multilaterales, suscritos entre las distintas provincias. Bulit (1.992) los definió

Como acuerdos o convenios celebrados entre jurisdicciones con poderes tributarios propios y que tienen por objeto armonizar o coordinar aspectos referidos a un gravamen que todos esos fiscos han sancionado. (pág. 112)

Para el referido autor, dicho Convenio Multilateral no es un texto en el cual se definan los diversos tributos provinciales, ni nada por el estilo. Es un instrumento única y exclusivamente ideado para establecer reglas de distribución de base imponible entre jurisdicciones con el mismo derecho a gravarla, previendo diferentes factores de conexión, que atenderán no sólo a la jurisdicción donde se produce el ingreso sino también aquella en la cual existe gasto y tratando de manera diversa actividades económicas específicas, que por sus particularidades ameritan factores de conexión distintos, porque se reconoce que un único factor de conexión no puede surtir los efectos deseados para la equidad interjurisdiccional.

¿Cómo Distribuir la Base Imponible?

Antes de plantear algunas de las más importantes opiniones doctrinarias respecto de cómo se podría distribuir la base imponible entre las

distintas jurisdicciones municipales del país, con el fin de armonizar al Poder Municipal la imposición de sus tributos por el Poder Nacional, resulta oportuno a esta altura del presente trabajo de investigación, definir lo que es la “base imponible”, por ser un concepto de utilización permanente en el Derecho Tributario y alrededor del cual va a girar la posibilidad de armonización tributaria. Al respecto González (1.987) lo define

“como el conjunto de datos relativos a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración. La materia imponible por su parte, viene a ser el elemento económico sobre el cual se asienta el tributo y en el que directa o indirectamente tiene su origen.” (pág. 130)

Sobre el concepto de base imponible, Cabanellas, (1.998) expresó:

Es la cantidad que ha de ser objeto de gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas. (pág. 49)

En el presente caso, el gravamen municipal sobre actividades económicas recaerá sobre el ejercicio habitual de actividades económicas que persigan un fin lucrativo en el ámbito de la jurisdicción de que se trate. Ahora bien, se pregunta Vigilancia (2.003)

¿que ocurre en los casos en los cuales un proceso económica y jurídicamente inseparable, se despliega por el territorio de más de una jurisdicción municipal? y responde, lo lógico sería pensar que debe producirse una valoración de la parte del proceso económico que ocurre en cada jurisdicción y así distribuir el total de la base imponible (ingreso bruto) entre cada una de ellas. Pero como resulta que cada una de las jurisdicciones tocadas por el proceso quiere imponer sus propias normas, en el caso concreto, su propio factor de conexión, para sentar la base imponible del tributo sobre actividades económicas sobre el mismo y único proceso económico y como se considera que esa valoración es parte de su autonomía que le hace pretender gravar el 100% del mismo ingreso bruto reportado. (pág.283)

Lo anterior sería lo deseable, de no ser por la insuficiencia de recursos económicos que padecen casi todas las municipalidades en el país, atadas en la mayoría de los casos a los ingresos provenientes del situado constitucional en primer término y, en segundo lugar a los modestos ingresos ordinarios que su recaudación ordinaria le produce, lo que las lleva a legislar en materia tributaria dentro de lo que son sus propias necesidades colectivas, sin tomar en consideración que con su proceder, estarán produciendo varias imposiciones sobre personas dedicadas a una misma actividad económica en distintas entidades locales, evidenciando de paso al respecto un actuar desarticulado.

Es así como, frente a tan grave situación que raya en el caos y la anarquía, se ha venido optando por excluir toda posibilidad de que el Municipio venezolano pueda gravar determinadas actividades, lo cual tampoco es una salida viable por los enfrentamientos que tal decisión pudiere causar entre ambos niveles político-territoriales.

Inseguridad Jurídica derivada de la Falta de Precisión en el Concepto de Ingresos Brutos

En lo que respecta al alcance del término “ingresos brutos” empleado por las distintas municipalidades en instrumentos legislativos, la falta de una definición adecuada también de este concepto, ha dado origen a múltiples controversias entre los contribuyentes y los Municipios. El criterio a este respecto es muy subjetivo y cada Municipio, de acuerdo con sus intereses, considera que cualquier actividad llevada a cabo dentro de su territorio forma parte de, o es decisiva en la cuantificación de la actividad económica del contribuyente. Todo lo cual suma, para que junto a la ausencia de una legislación nacional, que permita delimitar el alcance de esa potestad tributaria local en la aplicación de diversos tributos, no exista tampoco un criterio común, respecto a la definición del término ingresos brutos.

Esta zona gris se configura, porque diversos Municipios consideran que cualquier ingreso, no obstante su naturaleza, debe ser ubicado dentro de la noción de ingresos brutos. Así es, para muchos entes municipales, se entiende por ingresos brutos gravables, opina Evans (1.998)

“Todos los caudales que de manera regular, accidental o extraordinaria, son percibidos por un establecimiento industrial o comercial, por cualquier causa relacionada con las actividades comerciales o industriales a que se dedique, siempre y cuando su origen no comporte la obligación de restituirlos, en dinero o en especie, a la persona de quien se haya recibido o a un tercero”. (pág.157)

Queda claro entonces, que la tendencia legislativa actual de los Municipios en materia de tributos, es la de sostener que todo ingreso obtenido por una determinada persona o entidad contribuyente, por cualquier concepto e independientemente de su origen o naturaleza, es gravable por el impuesto, sobre todo sí aparece de la contabilidad de la empresa que se trata precisamente de un ingreso y se le dé el tratamiento de tal.

Para el mismo Evans, esta interpretación amplia de la base imponible del impuesto por parte de los Municipios es inconstitucional, pues la Constitución no los autorizó a establecer un impuesto a los ingresos brutos, sino al cobro de una cantidad que ha de ser objeto de gravamen por liquidar,

una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas, como bien lo expresó en su oportunidad Cabanellas y, que son el resultado del despliegue de actividades industriales o comerciales en un territorio municipal. De tal manera que, los criterios de imposición siguen siendo eminentemente subjetivos, y ajustados a los intereses particulares de cada gobierno local.

El Problema en el Derecho Comparado

En la búsqueda de opciones y soluciones ante toda esta problemática, el país desde el punto de vista de su regulación jurídica en este sentido se encuentra sólo, pues la característica de un poder tributario local de tipo originario, entendido como poder que no responde a limitaciones o parámetros que fije otro nivel superior de gobierno, no se da en la mayoría de los países del continente americano y menos en España, en donde se exhibe una autonomía municipal heredada, lo mismo que el sistema de tributos locales.

Lo que si debe existir en otros países, dice la misma autora, es que el tributo que recae sobre ingresos brutos, sea graduado por los gobiernos estatales, con lo cual la problemática de la múltiple imposición interna sobre la misma base imponible, aunque no desaparece, se reduce

considerablemente al ser mucho menor el número de jurisdicciones regionales en comparación con las municipales y mucho mayor su extensión territorial, lo cual disminuye los casos de actividades interjurisdiccionales o bien se admite la posibilidad constitucional de que el nivel nacional en el caso español, o el nivel estatal o provincial en el caso de los Estados Unidos o Argentina, imponga límites, principios y parámetros al poder tributario de los Municipios.

La única comparación que es posible referir, frente a la ausencia de una efectiva legislación armonizadora en Venezuela entre los niveles nacional y municipal, es la que tiene que ver con la imposición tributaria por parte de los Estados y las Provincias en Estados Unidos y Argentina, sobre los ingresos brutos de actividades económicas desarrolladas en cada Municipio, a pesar de la forma federal asumida por esos países, en donde aquellas entidades son las que van a detentar “Poder Tributario originario” y no los Municipios. Sin embargo, expertos como Bulit (1.997) opinan en torno a esta construcción constitucional lo siguiente

No obstante los buenos deseos del legislador, se encuentran vicios o defectos del ejercicio desarticulado por parte de esas jurisdicciones intermedias de su poder tributario, sobre las actividades económicas que se despliegan en más de una jurisdicción (pág.19)

Concretamente los norteamericanos han expresado gran frustración sobre el ejercicio del poder tributario originario por parte de sus Estados y la ausencia de legislación federal que los coordine, pues las leyes especiales dictadas por los Estados deja mucho campo a la confusión y controversia y poco espacio para precisas y claras guías a los Estados en cómo deben ejercer su indispensable poder tributario. Los argentinos por su parte, destacan uno de los problemas que lleva el ejercicio descoordinado de poder tributario por distintas jurisdicciones dentro de un país. El mismo Bulit (1.997) destaca refiriéndose al poder tributario que ejercen las provincias lo siguiente:

“...existe coincidencia en cuanto a lo pernicioso que resulta en un Estado federal que una actividad esté localmente más gravada en razón de su interjurisdiccionalidad, de lo que se grava a la misma actividad cuando se desenvuelve en el ámbito interno del Estado o Provincia”...(pág. 16)

Situación Nacional

Idéntica situación ocurre en el país, agravado el problema por el hecho de que en la actualidad existen más de 335 municipalidades, en donde el ejercicio de esa potestad tributaria ha sido efectuado sin que se tenga una clara conciencia institucional respecto del alcance de estas múltiples imposiciones, que sin lugar a dudas van a crear un serio problema de inseguridad jurídica que

a todas luces, se convertirán en amenazas en cuanto a la posibilidad de ejercer un marco tributario estable y atractivo para las inversiones tanto nacionales como extranjeras. Vigilancia (2.003) advierte esta falta de coordinación legislativa en materia de armonización tributaria del Poder Nacional respecto de los Municipios, al cuestionar

“la falta de interés ante el hecho de que, más que la fijación de las alícuotas positivas municipales, el establecimiento de criterios fundamentales para otorgar derecho de imposición, como son los “factores de conexión” que permitirían distribuir base imponible entre las distintas jurisdicciones municipales, fueren fijados con entera libertad y absoluta indiferencia recíproca, por cada una de aquellas jurisdicciones. A esta conducta omisiva, debe agregarse la falta de cultura tributaria, porque la preparación de concejales y políticos municipales en general, no les permite, salvo contadas excepciones siquiera comprender el problema y por ello se empeñan en que la situación no cambie”. (pág. 275)

Se debe replantear entonces en criterio de la investigadora, el verdadero significado de la autonomía normativa municipal en materia tributaria, pues lejos de darle coherencia a las actuaciones del Municipio y confianza entre los ciudadanos y ciudadanas de este país, lo ha colocado en la situación de tener que afrontar constantes y numerosos juicios, porque el desorden interjurisdiccional, representado en la falta de coordinación entre

las distintas normativas de cada Municipio, ha hecho que los contribuyentes se vean amparados por decisiones de los tribunales constitucionales.

Un ejemplo de lo expuesto, fue la sentencia dictada en el año de 1.996, por la entonces Corte Suprema de Justicia, en el caso Telcel Celular, C.A., con ocasión de la acción de amparo intentado y que declaró que debía cesar todo pago a los municipios, por concepto del mal llamado impuesto de patente de industria y comercio, por parte de cualquier tipo de operador o ejecutor de una actividad de telecomunicaciones, sea telefonía fija y móvil, televisión por cable o abierta, ya que eran objeto de múltiples cobros tributarios, por diferentes municipalidades.

Se ha descrito así, cómo la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y los Tribunales de instancia tuvieron que ir supliendo algunos vacíos en cuanto a la distribución de la base imponible, aunque las mismas presenten un carácter relativo, pues al no estar legalizado ninguno de estos criterios, cambiantes por lo demás, según la actual concepción constitucional imperante, las mismas tampoco van a servir en definitiva para darle armonía al sistema tributario municipal, afectándose con ello, el principio de seguridad jurídica en esta área, pues al no existir una armónica legislación nacional, que sirva de hilo conductor a los municipios para el ejercicio cabal de su potestad tributaria, obviamente que la certeza que se le pueda transmitir al

administrado, sobre la manera de imponerla, seguirá creando profundas discrepancias entre la Administración Tributaria local y los contribuyentes.

Finalmente, debe mencionarse que si, por sus efectos, esta causa de inseguridad atenta contra la certeza del derecho, no será difícil percatarse, que la misma será el hecho generador de un atentado contra la certeza del derecho, que hará posiblemente desplegar un comportamiento arbitrario a cada entidad municipal venezolana, tanto en su actividad normativa como en la administrativa propiamente, pues obviamente que ante la carencia de cultura jurídica y en especial de la tributaria, seguirán insistiendo en su nada beneficiosa conducta, de seguir aplicando distintos impuestos a su real saber y entender.

CAPITULO VI

LA NECESIDAD DE ARMONIZAR LOS TRIBUTOS MUNICIPALES

La Necesidad de Armonización

La armonización de los tributos municipales, sería necesaria de otra parte, para aliviar su propio peso al momento de ser aplicados por la respectiva Administración Local, dado que muchas veces sobre la misma materia imponible o sobre el mismo objeto, recae otro tributo nacional, como podría ser el caso del impuesto municipal sobre juegos y apuestas lícitas, respecto de los otros varios tributos nacionales existentes en torno al juego, dentro de los cuales se destacan el *“impuesto nacional sobre ganancias fortuitas, el impuesto nacional sobre bingos y casinos, el impuesto municipal sobre actividades económicas y el impuesto sobre la renta de la actividad de operación del juego*. Para la misma Vigilancia (2.005)

“esa fue la razón por la cual se actuó, para oponerse a la idea generalizada en la doctrina, acerca de la imposibilidad de que a los Municipios, una ley nacional pudiera proveerlos de normas básicas en esta materia, supuestamente por haber sido ese nivel de gobierno dotado de sus tributos por el propio texto Constitucional y contar así con poder tributario originario”. (pág. 443)

Es esta entonces, la moderna tendencia que se viene manifestando en el ámbito del Derecho Público venezolano y, que ha encontrado asidero para su justificación, en la heterogeneidad de hechos y objetos imponibles, lo que ha venido generando una profunda inseguridad jurídica, para los contribuyentes de cada municipalidad, pues sobre un mismo evento económico, pueden existir diversos criterios tributarios. A raíz de esta grave anomalía gubernativa, se incluyó el desarrollo inicial de los tributos constitucionalmente asignados a los Municipios, en la “Ley Orgánica del Poder Público Municipal”, concretamente en su Artículo 164 que respetando los criterios generales de autonomía política y territorial dispuso:

Los Municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político-territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional...”

Esta disposición legal lleva a inferir que dentro del nuevo espacio tributario municipal venezolano, es posible concretar también las “*Mancomunidades Tributarias*” ya que bastará solamente desde el punto de vista legal, que exista la necesidad de acordarse en materia tributaria, para evitar como bien lo advierte la norma legal antes citada la doble tributación entre los distintos ámbitos político- territoriales que integran la Federación venezolana. Las Mancomunidades Tributarias que puedan nacer pueden

celebrarse indistintamente entre municipios colindantes o no e inclusive entre éstos y una o varias entidades federales, ya que de esta forma quedó establecido en el Artículo 41 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que al respecto dispuso:

La Mancomunidad procederá cuando se asocien dos o más municipios, colindantes o no, de la misma o de diversas entidades federales. La Mancomunidad podrá asumir una o varias materias o funciones dentro la competencia de los municipios mancomunados, pero no podrá asumir la totalidad de ellas.

Por esa razón, cualquier mancomunidad tributaria, que pueda constituirse para abordar asuntos tributarios comunes, deberá observar patrones fiscales que puedan incidir de manera similar en la capacidad económica de las respectivas poblaciones y en tal sentido, quedarán obligados a redactar un Estatuto Tributario que respete las condiciones de vida de los suscribientes de este acuerdo, sin dejar de lado los informes técnicos que al respecto deben ser extendidos para concretarla con factibilidad. Aunado a lo anterior se crearon en la Ley citada y para contribuir a la solución de este problemática, los Contratos de Estabilidad Tributaria. En efecto, el Artículo 167 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal estableció:

Los Municipios podrán celebrar contratos de estabilidad tributaria con contribuyentes o categoría de contribuyentes a fin de asegurar la continuidad en el régimen relativo a sus tributos, en lo concerniente a alícuotas, criterios para distribuir la base imponible cuando sean la varias las jurisdicciones en las cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único u otros elementos determinativos del tributo.

Con este precepto, se le podría dar mayor seguridad jurídica a las personas que en los distintos Municipios del país, se dedican a una determinada actividad económica, las cuales quedarían obligadas a cumplir con una tributación única y común, en lo concerniente a las alícuotas a liquidar, luego de que las Municipalidades en las cuales desarrollan su actividad económica, calculen y distribuyen la base imponible del tributo a cobrar. Para ello, la Constitución asignó al Poder Nacional competencia expresa para intervenir en el ejercicio de las competencias tributarias de los Municipios, al disponer el Artículo 156, numeral 13 lo siguiente en ese sentido:

“ La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial”.

Con esta amplia disposición constitucional, se prevé que sólo a través de las leyes de armonización que puedan dictarse por el Poder Legislativo nacional para definirle principios, parámetros y limitaciones al Poder Municipal venezolano, se podrán evitar confusiones e inseguridad jurídica entre los distintos entes involucrados en el área de recaudación de impuestos en ese último nivel.

La Armonización en España

En el Derecho español, se encuentra una norma de igual tenor en el Artículo 150, numeral 3 de su Texto Supremo, que dispone:

El Estado podrá dictar Leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aún en el caso de materias atribuidas a las competencias de éstas, cuando así lo exija el interés general. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de ésta necesidad.

En España, las Cortes Generales, según lo expresado por Aragón (1.998)

pueden dictar en el momento que consideren oportuno y conveniente, leyes de armonización que van a permitir complementar, pero no suplantarse, las

previsiones constitucionales y operan cuando el logro de la armonía exigida por el interés general no se alcance a través del ejercicio ordinario por el Estado de sus competencias constitucionales, bien por que éstas no existan o sean insuficientes para tal fin. (pág.94)

Así, las Leyes de armonización en aquél país podrán ser utilizadas en el caso de las competencias concurrentes, cuando se aprecie que el sistema de distribución de competencias, desde la diversidad de regulaciones de las Comunidades, produzca una desarmonía contraria al interés general de la Nación.

Caso Venezolano

En el caso venezolano, esta posibilidad de armonizar los tributos locales entre sí, no es sólo un poder discrecional del Estado venezolano, sino más bien un deber, ya que dicha potestad, va mas allá al ser concebida la función legislativa prevista en el Artículo 156, numeral 13 del texto constitucional, como una garantía ciudadana que le permitirá poder contar con un régimen tributario local plenamente armonizado y coordinado a través de las denominadas leyes de armonización complementarias o leyes de base.

Por su parte, para la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (1.999), ésta y otras normas constitucionales, deben ser vistas armónicamente, pues a través de una adecuada aplicación de las mismas, se evitarán infracciones a las garantías constitucionales personales previstas en materia de recaudación tributaria. En síntesis, pudiera aplicarse a esta clase de regulaciones constitucionales sobre el Poder Tributario del Municipio venezolano, lo expresado por Rodríguez (1.992)

“la institución municipal en tanto estructura jurídico administrativa integrada al Estado y regida por el ordenamiento jurídico, es susceptible de someterse a transformaciones o adaptaciones que llegan hasta sus propias bases conceptuales con el objeto de prestar un mejor servicio a los administrados. Todo ello a través de las técnicas formales dispuestas para tales fines”. (pág. 255)

En ese orden de ideas, conforme al Artículo 169 de la Constitución, la organización municipal venezolana y la de las demás entidades locales, se debe regir por las pautas que les marquen la propia Constitución, por las normas que para desarrollar los principios constitucionales establezcan las leyes orgánicas nacionales y por las disposiciones legales que de conformidad con aquellas dicten los Estados, estableciéndose con ello un orden jerárquico de las fuentes legales que rigen respecto de la organización de los Municipios. En cuanto a este principio de jerarquía normativa de las fuentes en el ámbito municipal, el legislador venezolano de 2.005, lo

estableció igualmente en la vigente *“Ley Orgánica del Poder Público Municipal”* al disponer:

Artículo 5.- Los Municipios y las demás entidades locales se regirán por las normas constitucionales y las disposiciones de la presente ley, la legislación aplicable, las leyes estatales y lo establecido en las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales.

Las Ordenanzas municipales determinarán el régimen organizativo y funcional de los poderes municipales según la distribución de competencias establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en esta Ley y en las leyes estatales.

No puede quedar duda entonces, respecto de la sujeción del Municipio venezolano a otros instrumentos jurídicos distintos de las ordenanzas, los cuales entre otros aspectos, están llamados a encausar de manera general esa potestad tributaria local, sin que por esta condición constitucional, pueda catalogarse el poder de armonización de que está provisto el poder nacional, como una intromisión suya en los asuntos de la vida local, pues la autonomía tributaria de la cual disfruta el Municipio en Venezuela está sometida a un ordenamiento jurídico superior como ya se ha señalado.

Teoría del Establecimiento Permanente

En el caso Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia vs. Empresas Petroleras de Venezuela, decidido el 04 de marzo de 2.004, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, manejó el criterio de la teoría del establecimiento permanente, como una posible referencia fáctica para el Poder Nacional, al momento de entrar a legislar en materia de armonización tributaria.

Según esa teoría expuesta por el máximo Tribunal la misma

lleva aparejada la consecuencia de que lo que termina por ser relevante no es, en todos los casos, el Municipio en el cual se ejerce la actividad, sino aquél desde donde ella se ejerce, entendiendo esta última expresión como atributiva de potestad impositiva a la jurisdicción en la cual el contribuyente fije una presencia física estable, desde donde ejerza la actividad.

Y luego complementa la Sala Constitucional

“De manera que si una empresa tiene un establecimiento en un Municipio, aunque desarrolle una actividad en otro lugar, en principio puede validamente ser gravada por el Municipio del establecimiento permanente..., sin que por ello se desconozca el Principio de Territorialidad...”

Agrega al respecto la investigadora, que quedará a cargo del actual Poder Legislativo Nacional, valorar en su justa dimensión objetiva el anterior alegato jurisprudencial, a la vez que considerar la otra alternativa de solución, en cuanto a que la actividad económica a gravar armoniosamente, sea determinada por el lugar donde efectivamente se ejecuta a los fines del reconocimiento erga omnes de un individual Poder Tributario Municipal, frente a otros que también lo disputen, en aquellos casos en que el establecimiento permanente y los sitios de ejecución se encuentren en áreas geográficas distintas y que consideración legalmente se le podrá otorgar al elemento territorialidad .

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez cumplido el desarrollo teórico de todos y cada uno de los capítulos que conformaron el presente trabajo de investigación, sólo resta presentar las siguientes conclusiones, nacidas precisamente del interior de cada uno de ellos y que vienen a redondear en definitiva las ideas precedentemente expuestas. En tal sentido, se ratifica que motivado al diseño constitucional venezolano de Estado Federal Descentralizado, conforme lo exhibe el Artículo 4 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que persigue transformar el anterior Estado Centralizado por un verdadero modelo Federal-Descentralizado, con las especificaciones que requiere nuestra realidad, para de esta manera hacer que la acción de gobierno de los Municipios, de los estados y del Poder Nacional se armonice y coordine a los fines de garantizar un Estado eficiente y respetuoso de la dignidad humana al momento de materializar su Potestad Tributaria..

Esa competencia del Poder Público Nacional, para armonizar las Potestades Tributarias Municipales, se van a materializar a través de las llamadas “leyes de base”, que se van a destinar principalmente a disciplinar

las distintas competencias concurrentes que tienen asignadas ambas entidades político-territoriales, como resultado del mandato constitucional previsto en el Artículo 156, numeral 13º de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que hace que por ninguna circunstancia se pueda considerar el ejercicio de este poder, como una facultad ilimitada del Poder Público Nacional, pues la misma está amparada como se ha visto, por los “Principios de Legalidad Tributaria” y de “Competencia” y “sólo puede ser considerada de manera restrictiva, por lo que no puede presumirse poder tributario alguno por el hecho de que el Poder Nacional cuente con la atribución de regular determinado sector”. (SC/TSJ. caso Alcaldía Simón Bolívar. Edo. Zulia. Fecha: 04.03.004)

También resulta oportuno señalar que a diferencia de lo que sucede en el caso de los Municipios, el Poder Nacional no está limitado en el ejercicio de su Potestad Tributaria en aquellas competencias que taxativamente le otorgue la Constitución de la República. Es ese el cuadro constitucional, que lleva a decir, que las limitaciones a las Potestades Tributarias de los Municipios, se van a derivar directamente del contexto general de la Constitución y de normas específicas de la misma, que por lo demás no le asignan a los Municipios un poder amplio y soberano para establecer tributos, sino que lo limita a exacciones específicas, conforme al

enunciado del Artículo 179 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En cuanto a la justificación de las “leyes de base”, se debe traer a colación una vez más la opinión Linares Benzo, quien advirtió, que cuando sobre un mismo objeto, recayesen potestades legislativas distintas y, siendo éstas por definición supremas, es necesario repartir el campo de actuación de ambos niveles político-territoriales: así, a la Potestad Legislativa Nacional corresponderá la disciplina de lo básico y a la Municipal, detallar o especificar a través del correspondiente texto legal, los principios marco, contenidos en la Ley nacional.

Ello así, estas unidades político-primarias, estarán facultadas para definir el hecho imponible, la determinación de la materia o acto gravado, la cuantía del tributo, el modo, término y oportunidad en que ésta se cause y se haga exigible, las obligaciones de los contribuyentes, los procedimientos constitutivos, los recursos administrativos de impugnación y las sanciones correspondientes, todo lo cual se podría realizar bajo los parámetros, principios y limitaciones que se pudieran establecer en una eventual y necesaria “Ley de Armonización” a dictar por el Poder Nacional.

Las anteriores facultades tributarias, son las que en realidad resultan distintas y autónomas, en relación a lo permitido por la Constitución y las

Leyes al Poder Nacional. Esta potestad tributaria original, así concebida, se distingue de la derivada, no por el grado de soberanía que en cada caso se tenga, para legislar en materia impositiva, sino por la forma en que el Constituyente de 1.999, organizó el dictado de tales tributos, mediante un específico mecanismo de distribución de competencias. Sin embargo, para los fines metodológicos propuestos en el presente trabajo de investigación, dentro de los objetivos específicos, resulta pertinente recordar la diferencia real entre la Potestad Tributaria Originaria y la Potestad Tributaria Derivada.

Al respecto, se establece lo siguiente: La diferencia real está en que la Potestad Tributaria Originaria proviene de la ejecución inmediata de la Constitución y la Potestad Tributaria Derivada, aún cuando puede estar prevista en el texto Constitucional, se da cuando se condiciona a una disposición de carácter subconstitucional, por parte de otro poder, por lo que no viene a ser sino la aplicación indirecta de la Constitución.

En este orden de ideas, se debe recordar, que la autonomía de los Municipios, no es plena o soberana, porque está sujeta no sólo a los límites de la Constitución, sino también de la Ley, en lo que se refiere a la creación, recaudación e inversión de sus ingresos y además porque sus actos, son controlados por Tribunales que pertenecen al Poder Público Nacional. Por lo que en base a lo anteriormente expuesto, sólo queda por ratificar que en el

estamento jurídico venezolano, algunos impuestos de carácter municipal tienen carácter originario y otro carácter derivado, según el correspondiente desarrollo legislativo que tengan previsto en el Texto Supremo.

En cuanto a la necesidad de “Armonización Tributaria”, ambos Poderes, deberán tomar conciencia respecto de lo que significará, para los contribuyentes, la adecuación de sus cargas a un tipo de impuesto o sistema tributario común, lo que indudablemente traería como consecuencia positiva, la eliminación de las distorsiones que perturban la adopción de criterios uniformes de tributación. Su finalidad sería la de asegurar la libre competencia y evitar que la diversidad de los sistemas tributarios impidan la materialización del principio de seguridad jurídica.

Es condición necesaria entonces, para la existencia y desarrollo de un proceso de recaudación simétrico y justo, la aplicación de los mecanismos de armonización rigurosamente elaborados por expertos tributarios y financieros, a fin de evitar que los Municipios, sigan aplicando como ha sido hasta ahora sus propios instrumentos fiscales de imposición, con el objeto de obtener beneficios, en detrimento de otras entidades primarias, dada las falencias que aquellas y la mayoría de Ordenanzas en este sentido poseen.

Todo lo anterior, también hará posible el valor de la seguridad jurídica en beneficio de las personas que, en los distintos Municipios del país, se

dedican a una determinada actividad económica, las cuales quedarían obligadas a cumplir con una tributación única y común, en lo concerniente a las alícuotas a liquidar, luego de que las Municipalidades en las cuales desarrollan su actividad económica, calculen y distribuyen la base imponible del tributo a cobrar de manera justa y razonable.

Recomendaciones

Indudablemente que la recomendación principal a formular en el presente trabajo de investigación, para optar al grado de especialista en Derecho Administrativo, tiene que ver con un exhorto imaginario dirigido al Poder Legislativo Nacional, a fin de que con la mayor diligencia, se dediquen dentro del proceso de formación de las leyes, a dictar las de base que sean necesarias, para lograr de esta manera la tan ansiada “armonización tributaria” hacia los Municipios por parte del Poder Nacional, todo lo cual requerirá de una voluntad legislativa determinante, que no se vaya a dejar “dilatar” más de lo que ya ha pasado, la posibilidad de sancionar esa clase de instrumento normativo.

Dentro del marco de democracia participativa y protagónica, también se requiere, que las personas afectadas por la doble tributación por parte de muchos Municipios, se organicen asociativamente a los efectos de elevar sus reclamos ante las instancias del Poder Público correspondientes y de ser posible presionar adecuadamente, para que esos mismos órganos, los incorporen en los procesos de formación de dichas leyes, una vez que se inicien las deliberaciones al respecto.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Araujo, A. (1.998). **Descentralización Política y Servicios Públicos**. Caracas: Fundación Estudios de Derecho Administrativo.
- Aragón, M. (1.998) **Derecho Constitucional**. (2ª ed.) Madrid: Mc Graw Hill Editores.
- Brewer, A. (2.004) **Derecho Constitucional Venezolano**. Tomo I. (4ª ed.) Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Brewer, A. (2.001). **Federalismo y Municipalismo en la Constitución de 1.999**. Alcance de una Reforma Insuficiente y Regresiva. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Bulit, Enrique. (1.992). **Convenio Multilateral**. Buenos Aires: Editorial de Palma.
- Balestrini, M. (2.002). **Como se Elabora el Proyecto de Investigación**. Caracas: Consultores Asociados Servicio Editorial.
- Borjas, L. (2.000). **Manual de Derecho Tributario**. Caracas: Talleres Tipográficos de Miguel Ángel García e Hijo.
- Combellas, R. (2.001). **Derecho Constitucional**. Una Introducción al Estudio de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas: Mc Graw- Hill Interamericana.
- Cabanellas, G. (1.998). **Diccionario Jurídico Elemental**. Argentina: Editorial Heliasta.
- Casado, L. (1.978). **Temas de Hacienda Pública**. Caracas: Ediciones de la Contraloría.
- Duque, R. y Sansó, B. (2.001) Libro homenaje a la Universidad Central de Venezuela. Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Volumen I. 20 años en especialización en Derecho Administrativo. **Competencias y Tributación en el Régimen Legal de los Hidrocarburos Gaseosos**. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.

- Evans, R. (1.998). **Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano**. Caracas: Mc Graw Hill Interamericana de Venezuela.
- García, E. y Fernández, T. (1.986). **Curso de Derecho Administrativo**. Madrid: Editorial Civitas, C.A.
- González, M. (1.987). **Temas de Derecho Tributario Venezolano**. Caracas: Miguel Ángel García e Hijo, S.R.L.
- Iglesias, A. (2.002). **Autonomía Municipal. Descentralización Política e Integración Europea de las Entidades Locales**. Barcelona-España: Editorial Ariel S.A.
- Jarach, D. (1.993). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Argentina: Editorial Cangallo.
- Lares, E. (1.998). **Manual de Derecho Administrativo** (11ª ed.). Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas. Caracas: Ediciones de la Universidad Central de Venezuela.
- Linares, G. (1.995). **Leyes Nacionales y Leyes Estadales en la Federación Venezolana**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Moles, A. (1.997). “**Antonio Moles Caubet, estudios de Derecho Público**” Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Mizrachi, E. (1.998). **La Patente de Industria y Comercio**. Caracas: Fundación Estudios de Derecho Administrativo.
- Mantilla, S. (1.996) Revista de Derecho Tributario N° 71. **Armonización de la Imposición Directa en los Procesos de Integración Económica**. Caracas. Órgano Divulgativo.
- Méndez, C. (1.995). **Metodología**. Bogotá: Mc Graw Hill- Interamericana, C.A.
- Nieto, A. **Derecho Administrativo Sancionador**. (2ªed.). Madrid: Editorial Tecnos.
- Peña, J. (2.001). **Manual de Derecho Administrativo**. Volumen Segundo. Colección de Estudios Jurídicos. Caracas: Tribunal Supremo de Justicia.

25.- Planchart, A. et al (2.000) **Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución.** Caracas: Ediciones Torres, Plaz & Araujo.

Octavio, J. (1.998). **Método de Interpretación de la Ley Tributaria.** Caracas: Italgráfica, C.A.

Rondón, H. (2.000). **Análisis de la Constitución de 1.999. Parte Orgánica y Sistemas.** Caracas: Editorial 8X libris.

Rodríguez, A. (1.992) XXI Congreso Iberoamericano del Municipio. **Marco Institucional del Municipio Contemporáneo.** OICI.

Rachadell, M. (2.000) Revista de Derecho Administrativo N° 8. **La Distribución del Poder Tributario entre los diversos niveles del Poder Público, según la Constitución de 1.999.** Caracas: Editorial Sherwood.

Romero, H. (1.998). **La Garantía de la Reserva Legal Tributaria, Deslegalización y Exceso Reglamentario:** El caso de los Reglamentos de la Ley de Pilotaje, en libro homenaje a la Dra. Ilse Van der Velde. Caracas: Fundación Estudios de Derecho Administrativo.

Velásquez, C. (1.998). **Derecho Constitucional.** Santa Fe de Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Vigilanza, A. (2.005) Ley Orgánica del Poder Público Municipal. (2ª ed.). **El capítulo tributario de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal: fundamentos constitucionales y problemas que le dieron origen.** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Vigilanza, A. (2.003) Revista de Derecho Tributario N° 99. **Menú para la Armonización y Coordinación de la Potestad Tributaria de los Estados y Municipios. Algunas Reflexiones.** Caracas: Organo Divulgativo.

Leyes

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1.999). **Gaceta Oficial N° 5.453** Extraordinaria del 24 de marzo de 2.000.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2.005) **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 38.204** del 08 de junio de 2.005.

Jurisprudencia

www.tsj.gov.ve **Sala Político Administrativa.** Tribunal Supremo de Justicia. Decisiones. Sentencia N° 1819 del 08 de agosto de 2.000.

www.tsj.gov.ve **Sala Constitucional.** Tribunal Supremo de Justicia. Decisiones. Sentencia N° 618 del 02 de mayo de 2.001.

www.tsj.gov.ve **Sala Constitucional.** Tribunal Supremo de Justicia. Decisiones. Sentencia N° 2257 del 13 de noviembre de 2.001.

www.tsj.gov.ve **Sala Constitucional.** Tribunal Supremo de Justicia. Decisiones. Sentencia N° 406 del 08 de marzo de 2.002.

www.tsj.gov.ve **Sala Constitucional.** Tribunal Supremo de Justicia. Decisiones. Expediente N° 01-2306/02-1623 del 04 de marzo de 2.004.

