Tesis
DF 2005
R6

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

EFECTOS DE LA CONSTITUCION DE 1999, LA LEY ORGÁNICA DE TELECOMUNICACIONES Y LA LEY ORGANICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL EN LOS LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL RESPECTO DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

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

Autor: Wilmer Rosales Díaz

Tutor: Adriana Vigilanza

Caracas, Octubre de 2005

INDICE GENERAL

-INTRODUCCIÓN..... 7

-CAPITULO I

Efecto de la reserva al Poder Nacional del régimen de las telecomunicaciones sobre la Potestad Tributaria de los Municipios

a. La Potestad Reguladora y la Soberanía representada por el Poder Público Nacional y el Poder Tributario Originario del Poder Público Municipal..... 18

1. Efectos de la descentralización en la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal..... 25

b. La distinción entre el régimen constitucional de la potestad Reguladora y la Potestad Tributaria del Poder Público Nacional..... 29

1. Efectos en la Potestad Tributaria del sistema de asignación de competencias del Poder Público Nacional..... 31

2. Mención por separado de la Potestad Tributaria de otras competencias del Poder Público Nacional sobre áreas determinadas..... 35

3. Efecto de la separación de la Potestad Regulatoria y Tributaria en el alcance de la Potestad Tributaria del Poder Público Nacional definido en la Constitución de 1999..... 37

c. Distinción entre el Régimen Constitucional de la Potestad Reguladora y la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal..... 39

1. Mención por separado de la Potestad Tributaria de otras competencias del Poder Público Municipal sobre áreas determinadas..... 44

2. Limites de la Competencia Reguladora y de la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal..... 45

3. Casos de sometimiento expreso de la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal a una Ley Nacional..... 50

d. Distinción conceptual entre la Potestad Reguladora y la Potestad Tributaria..... 51

-CAPITULO II

Naturaleza jurídica de la actividad de prestación de servicios de Telecomunicaciones. Evolución legislativa..... 55

-CAPITULO III

La Potestad Tributaria Municipal sobre la prestación de servicios de telecomunicaciones

a. Nuevo Régimen Constitucional de la Potestad Tributaria del Poder Público Nacional..... 65

b. La Potestad Tributaria del Poder Público Nacional sobre las telecomunicaciones..... 80

1. Impuestos Especiales a las Telecomunicaciones..... 84

c. Nuevo Régimen de la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal..... 90

1. Breve Evolución Histórica..... 90

2. Nuevo Régimen de la Potestad Tributaria del Poder Público Municipal..... 99

-CAPITULO IV

Límites Constitucionales del Impuesto Municipal a las actividades económicas sobre los servicios de telecomunicaciones

a. Limitación derivada del principio de justicia tributaria, consideración de la capacidad contributiva, de no confiscación y de igualdad tributaria..... 113

1. Características Jurídicas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones..... 124

2. Características operativas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones..... 127

b. Limitación derivada del Principio de Legalidad Tributaria..... 138

c. Limitación derivada de la prohibición de invasión de competencias del Poder Público Nacional..... 143

Conclusiones..... 153

Bibliografía..... 158

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD CATOLICA ANDES BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

EFECTOS DE LA CONSTITUCION DE 1999, LA LEY ORGÁNICA DE TELECOMUNICACIONES Y LA LEY ORGANICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL EN LOS LÍMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL RESPECTO DE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

Autor: Wilmer Rosales Díaz
Tutor: Adriana Vigilanza
Caracas, Octubre de 2005

RESUMEN

La Constitución de 1.999, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones de 2.000 y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2.005; trajo cambios tendentes al fortalecimiento y armonización del Poder Público Municipal y a la liberalización de las telecomunicaciones, que alteraron las soluciones ofrecidas por la doctrina y la jurisprudencia sobre la gravabilidad municipal de las telecomunicaciones. La metodología que se adoptó fue la realización de un arqueo bibliográfico y de los textos constitucionales, legales y jurisprudenciales, ordenando las ideas de un modo que permitiera hilvanar conceptos y comprender las conclusiones a través del uso de diversos métodos de hermenéutica jurídica. Son beneficiarios principales de este aporte las empresas de telecomunicaciones, pues estas ideas ayudarán a controlar prácticas arbitrarias de imposición de alícuotas excesivas y la indiferencia ante el previsible problema de múltiple tributación, y los Municipios, pues la actual situación de indefinición se ha traducido en la no sujeción de las telecomunicaciones al gravamen municipal.

La conclusión obtenida es que la Constitución de 1999 le permite a los Municipios aplicar impuestos a las telecomunicaciones, dada la naturaleza que se le atribuye en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del 2.000 de actividad económica susceptible de ser explotada por particulares, y ésta no ha sido reservada como materia rentística del Poder Nacional; en consecuencia, está sometida al Impuesto a las Actividades Económicas pero sometiendo su aplicación a los lineamientos que contemple la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, siempre que se atienda a los principios de constitucionales.

Descriptores: El nuevo marco constitucional y legal define a las telecomunicaciones como una actividad económica sujeta a imposición municipal, armonizada por la Ley.

INTRODUCCIÓN

Entre los temas fundamentales que han sido objeto de discusión por la Doctrina tributaria en materia municipal y que ha generado jurisprudencia contradictoria, están los relativos a la definición de los límites de la potestad tributaria municipal, y entre ellos destacan aquellos producto de las potestades tributarias exclusivas y excluyentes del Poder Nacional; concretamente resalta el tema de la gravabilidad municipal de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones, el cual ha sido objeto de gran interés por la complejidad e importancia económica del sector.

Las interrogantes inherentes a la gravabilidad municipal de las telecomunicaciones, se habían considerado clarificadas en la práctica por la tendencia reiterada de la jurisprudencia, lo que había disminuido el interés académico en el tópico y entibiado el debate doctrinario.

Con la entrada en vigencia de la Constitución de 1.999 y de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones de 2.000, se incorporan una serie de principios y normas que alteran los argumentos esgrimidos hasta ahora en la discusión doctrinaria y en la posición jurisprudencial.

La Constitución de 1.999 contempla una serie de conceptos tendentes al fortalecimiento del Poder Público Municipal, los cuales han generado un conjunto de cambios, entre los que se puede destacar: redacción significativamente diferente para definir la potestad tributaria municipal; formulación de normas que definen y deslindan las nociones de potestad tributaria del Poder Municipal y potestad Reguladora del Poder Nacional, los cuales jugaron un rol protagónico en la doctrina y la jurisprudencia que trató el tema de la gravabilidad de las telecomunicaciones por parte de los municipios.

La distinción de la potestad reguladora y la potestad tributaria plantea la posibilidad de que ciertas actividades estén sujetas a la regulación del Poder Público

Nacional y a pesar de ello sea otra instancia del Poder Público, vg. el Poder Público Municipal, el que tenga atribuida la potestad tributaria sobre la misma, sin que el Poder Público Nacional pueda invadir o afectar esas potestad con base en su carácter de representante de la Soberanía del Estado y superior jerárquico jurídico absoluto en todas la áreas que el constituyente consideró medulares para la integridad política del territorio nacional.

La distinción entre los conceptos de potestad reguladora, potestad tributaria y soberanía haría pensar que no existe prácticamente ninguna inherencia por parte del Poder Público Nacional en el ejercicio de la Potestad Tributaria Municipal más allá del control jurisdiccional; no obstante, la Constitución de 1.999 introduce expresamente el concepto de "potestad armonizadora", según el cual el Poder Público Nacional tiene atribuida la competencia coordinadora y armonizadora de los impuestos municipales, lo cual le atribuye expresamente la posibilidad de limitar a los municipios en el ejercicio de su potestad tributaria a fin de lograr la coexistencia de los regímenes tributarios locales sin que perjudiquen a la economía nacional pero sin vulnerar el concepto de autonomía municipal, lo cual pareciera contradecir las distinciones anteriores que pretenderían fortalecer la potestad tributaria de los estados y municipios frente al poder soberano regulador del Poder Público Nacional y su superioridad jurídica.

La aparente contradicción antes expuesta, genera escenarios confusos en torno a cuál es el límite de la facultad armonizadora del Poder Público Nacional, cuyas interpretaciones han ido desde asumirla como una mera facultad para dictar lineamientos o políticas fiscales hasta entender que se trata de la facultad de excluir de gravabilidad municipal, por vía de Ley, ciertas actividades o manifestaciones de riqueza genérica o expresamente atribuidas por la Constitución al Poder Público Municipal.

La confusión adquiere dimensiones mayores en la atribución de potestades tributarias al Poder Público Nacional, la cual ha incluido el concepto de Potestad

tributaria residual, que vendría a ser como una atribución genérica de potestad tributaria sobre toda actividad o manifestación de riqueza que no haya sido expresamente reconocida a otra instancia del Poder Público, lo cual, dado el carácter genérico de la principal actividad sujeta a gravamen municipal "actividades económicas", ha generado discusiones destinadas a precisar si en el ejercicio de esta potestad tributaria residual del Poder Público Nacional se puede excluir ciertas actividades o manifestaciones de riqueza del ámbito de gravabilidad de los municipios.

La problemática antes expuesta encuentra su mejor exponente en el área de la Telecomunicaciones, por cuanto la Constitución de 1.999 en su artículo 156, expresamente atribuye al Poder Público Nacional el régimen de las telecomunicaciones.

Adicionalmente, el poder tributario atribuido al Poder Público Nacional le asigna la competencia para "La creación, organización, administración y control" de los impuestos sobre una importante cantidad de manifestaciones de capacidad contributiva, asociadas a la ocurrencia de transacciones económicas y finalmente la generación de ganancias, así como la tenencia y transferencia de patrimonio, lo cual obviamente ocurre en aquellos entes dedicados a prestar esas actividades, tanto por la generación de valor agregado en la explotación de redes de telecomunicaciones y en la prestación de los diferentes tipos de servicios de telecomunicaciones, como por la necesidad de infraestructuras para establecer la red y de equipos terminales para prestar el servicio.

No obstante, se pretende extender el alcance de Potestad Tributaria del Poder Nacional y gravar adicionalmente a todas las anteriores manifestaciones de capacidad contributiva, constitucionalmente establecidas, el ejercicio de la actividad de telecomunicaciones, a través de la promulgación de un Capítulo de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones que expresamente excluye a la Potestad Tributaria Municipal;

estas normas encuentran antecedentes en una sentencia de la Sala Político Administrativa (Julio 1966) que marcó una tendencia de la jurisprudencia en los últimos años según la cual, sin mayores análisis, se afirmó que como consecuencia de que el numeral 22 del artículo 136 de aquella Constitución de 1.961 indicaba la competencia del Poder Nacional sobre la actividades de correo y telecomunicaciones, esta actividad económica sólo podía ser sometida a impuestos por el Poder Público Nacional, asumiendo a priori que la potestad para establecer el régimen de una actividad por parte del Poder Nacional, incluía la potestad tributaria sobre la misma.

De otra parte, la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del 2000, incorpora importantes cambios al apuntar hacia la liberalización del sector de las telecomunicaciones. Entre ellos se puede resaltar: la despublificación de la actividad; la inclusión de disposiciones que permiten la iniciativa privada en el sector; y un menor intervencionismo por parte del Estado. Todo ello cambia la caracterización jurídica de la actividad de prestación de servicio de telecomunicaciones contemplada en la Ley de Telecomunicaciones de agosto de 1940, que entendía a esta actividad como un servicio público cuya titularidad era reservada al Estado, lo cual fue fundamental en el análisis doctrinario y jurisprudencial de la gravabilidad del sector por parte de los municipios.

Aquella tendencia jurisprudencial parecía agotar la discusión en torno a la gravabilidad municipal sobre la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones; sin embargo, la Constitución de 1999 introdujo nuevos elementos a la discusión, a saber: i) la distinción expresa de la potestad reguladora del poder nacional de la potestad tributaria del poder municipal (artículo 180); ii) y la atribución a los municipios de potestad tributaria otorgándoles una competencia para crear impuestos sobre actividades económicas de industria, comercios, servicios o de índole similar (artículo 179, numeral 2); iii) la facultad del Poder Público Nacional de garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias de estados y municipios; lo cual, junto con la Ley Orgánica de Telecomunicaciones del

2000, generó un escenario legal nuevo, distinto y muy confuso en el cual la jurisprudencia no había aportado soluciones aclaratorias, habiéndose limitado a mantener la postura antes referida.

Además del problema de interpretación jurídica que presentan las normas constitucionales y legales y la poca orientación que ofrecen sentencias escuetas, existe un tema igualmente controversial relacionado con las características operativas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones.

Así se tiene que una primera aproximación a la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones, genera la percepción que por tratarse de una actividad cuya esencia es garantizar la comunicación entre un emisor y un receptor del mensaje a través del uso de redes alámbricas o inalámbricas, se trata de un servicio cuya prestación comúnmente trascenderá los límites territoriales de las jurisdicciones municipales. Sin embargo, se acota que el hecho imponible del impuesto a las actividades económicas es la mera realización de una actividad económica, en este caso de una prestación de servicio a cambio de una contraprestación, mediante un establecimiento permanente ubicado en jurisdicción de un municipio, más no la comunicación entre dos o más personas a través de redes o el aprovechamiento del espectro radioeléctrico, en cuyo caso sí sería necesario que ambas personas en comunicación y todos los instrumentos utilizados estuviesen dentro de la jurisdicción de un mismo Municipio.

El problema radica en que el concepto de establecimiento permanente manejado por el derecho tributario internacional y que ha sido usado por quienes estudian la tributación local, es muy amplio, y en sus variadas calificaciones entran la mayoría de los medios diseminados por el país, dispuestos para prestar el servicio de telecomunicaciones, tales como: centrales telefónicas, oficinas de venta y atención al público, equipos de transmisión, etc.; lo que significa para el impuesto a las actividades económicas un mayor nivel de complejidad por la necesidad de distribuir

la base imponible que cuantifica la obligación tributaria entre varios establecimientos permanentes ubicados en distintas jurisdicciones municipales, a riesgo de generar un previsible problema de múltiple tributación a falta de consenso entre los municipios que garantice a los contribuyentes la aplicación del impuesto a las actividades económicas una sola vez, sobre la base de un criterio justo y unívoco de imputación de base imponible a cada establecimiento permanente.

Esta confusa situación constitucional, legal y operativa referente al trato tributario que deben tener las empresas dedicadas a la prestación de servicios de telecomunicaciones, tiene graves implicaciones tanto para las empresas del sector como para los municipios y para el órgano del Poder Público Nacional encargado de regular el sector.

Las empresas de telecomunicaciones, deben trabajar con la incertidumbre de una eventual decisión del Tribunal Supremo de Justicia en la que se interprete que sus actividades sí están sujetas a la imposición municipal, agravada por la posibilidad de que esa competencia no sea ejercida de una manera razonable por parte de los municipios, que en primer lugar, garantice evitar el previsible problema de múltiple tributación al darse en suma la imposición de varias cargas tributarias locales sobre un mismo ingreso, dada la falta de consenso entre los municipios en un criterio justo y unívoco de imputación de los ingresos a cada uno de los establecimientos permanentes involucrados en la realización de la actividad económica; y en segundo lugar que evite el posible efecto confiscatorio que causaría el establecimiento de alícuotas excesivas que además atenten contra la inversión y desarrollo del sector.

Por otra parte, los municipios, ven mermada su viabilidad política y económica, la cual se sustenta en la disponibilidad suficiente de recursos a través de un margen de autonomía, otorgado constitucionalmente, para obtener recursos propios a través de los tributos y cumplir con sus funciones de la mejor manera, que en el caso de la actividad de telecomunicaciones goza de una particular relevancia dada la dimensión

económica del sector. Esto también afecta a la nación, si se considera que los recursos tributarios municipales son un factor clave para apostar a una profundización democrática a través del fortalecimiento de la descentralización, dado que sufragar las cargas públicas locales con contribuyentes locales trae como consecuencia inapelable el ejercicio de una corresponsabilidad fiscal que resultará en el acercamiento del gobierno local con su población.

La Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), en su calidad de órgano del Poder Público Nacional, tiene por obligación regular y controlar la actividad de telecomunicaciones (2000), para lo cual la Ley Orgánica de Telecomunicaciones ha establecido impuestos y contribuciones especiales a quienes presten servicios de Telecomunicaciones (Capítulo II, Título XI), cuya recaudación está destinada al Tesoro Nacional, al funcionamiento de CONATEL y a la conformación de un Fondo de Servicio Universal y un Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones, ambos administrados por CONATEL, ahora bien, aquí surge el problema de que la base imponible, el hecho imponible, la forma de determinar la obligación e incluso su oportunidad de pago coinciden con el impuesto municipal sobre la realización de actividades económicas, por lo cual, CONATEL también sufre la incertidumbre de una sentencia que interprete que alguno de los tributos establecidos por la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) son inconstitucionales por invadir la potestad tributaria originaria y exclusiva de los municipios.

Esta situación revitaliza el debate y genera la necesidad urgente de llevar a cabo un estudio jurídico profundo e integral que ayude a definir la gravabilidad municipal de los servicios de telecomunicaciones y sus condiciones.

La motivación fundamental que impulsa este estudio es la definición del régimen tributario aplicable a los servicios de telecomunicaciones por lo que con él se pretende contribuir al desarrollo de la ciencia jurídica mediante el aporte de un

análisis sistemático del renovado marco jurídico de las telecomunicaciones ofreciendo con ello una alternativa de interpretación que ayude a clarificar la precaria seguridad jurídica que adolece el sector, en cuanto al aspecto tributario.

A tal fin, se analiza el alcance de la reserva por parte del Poder Nacional respecto al establecimiento del régimen de las telecomunicaciones y su efecto en la potestad tributaria de los Municipios contenida en la Constitución de 1999, a la luz de la evolución legislativa, la vigente naturaleza legislativa y de algunas características operativas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones así como el régimen tributario contemplado en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000), sentando claramente los criterios que deben delimitar el ejercicio de la potestad tributaria municipal, con la consideración especial de la potestad tributaria exclusiva y excluyente del Poder Nacional y las limitaciones constitucionales que condicionan el Impuesto a las Actividades Económicas. Asimismo, se ha estimado indispensable la formulación de algunas notas sobre la evolución jurisprudencial en la materia, consideradas como antecedentes del problema que aun afectan las posiciones jurisprudenciales actuales.

No es propósito de este estudio, y desbordaría sus motivaciones iniciales, presentar la descripción y análisis de los impuestos nacionales a que está sujeto el ejercicio de la actividad de prestación de servicio de telecomunicaciones, por lo que las referencias al Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta, Impuesto a los Activos Empresariales y Tributos Aduaneros, se hacen con el mero fin de coadyuvar en el análisis sistemático de las normas tributarias contenidas en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Del mismo modo, tampoco se procura reseñar e interpretar la totalidad de los impuestos municipales a que podrían estar sujetos los entes dedicados a prestar el servicio de telecomunicaciones, por lo cual se obvia la referencia al impuesto a la propiedad inmobiliaria urbana, a la publicidad comercial, etc. La naturaleza y amplitud de estos impuestos y la complejidad que caracteriza el tema de

las telecomunicaciones, hace que su análisis requiera ser objeto de trabajos especiales.

Como consecuencia de la investigación legislativa y jurisprudencial, así como del análisis de conceptos jurídicos, se obtiene la inevitable aceptación de la gravabilidad de las telecomunicaciones por el impuesto municipal a las actividades económicas y la inconstitucionalidad de los impuestos contemplados en los artículos 147,148,151,152, 156 y 217 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, sin entrar a analizar el instrumento pertinente para corregir la actual situación de inseguridad jurídica a que están sometidos los entes dedicados a prestar servicio de telecomunicaciones, los municipios, la Comisión Nacional de Telecomunicaciones y el Tesoro Nacional, lo cual debería ser objeto de estudios que continúen el presente trabajo.

Para lograr una comprensión integral de la temática que se aborda se adoptó la estrategia metodológica que de seguidas se explica:

a. Realizar un exhaustivo arqueo documental destinado a identificar las más relevantes fuentes bibliográficas, que tocan la materia de la tributación de las telecomunicaciones.

b. Acometer la localización en diversa bibliografía de la referencia de autores a los conceptos utilizados para desgranar la problemática abordada.

c. Desplegar la lectura de los textos constitucionales, legales, jurisprudenciales y doctrinales ordenando las ideas de un modo lógico que permitiera hilvanar conceptos y comprender las conclusiones.

d. Sistematizar en base a criterios de coherencia lógica el cúmulo de información organizada en los temas problemáticos.

e. Desarrollar conclusiones a través del uso de diversos métodos de hermenéutica jurídica aplicados a la comprensión de la naturaleza jurídica de la actividad de servicio de telecomunicaciones y sus características operativas.

Necesario es señalar que el tema se organizó en cuatro núcleos temáticos que constituyen los capítulos sobre los cuales se estructura el presente trabajo. La denominación o título de cada uno de ellos fueron fijados por el autor del estudio de acuerdo a la materia que se tratara, tomando siempre en consideración la semejanza, afinidad o convergencia de las ideas. Así se tiene:

Capítulo I. Efectos de la reserva al Poder Nacional del régimen de las telecomunicaciones sobre la potestad tributaria de los Municipios. Se demuestra la distinción constitucional de las potestades regulatorias y tributarias, y sus efectos concretos sobre la potestad tributaria nacional y municipal.

Capitulo II. Naturaleza jurídica de la actividad de prestación de servicio de telecomunicaciones. Evolución Legislativa. Se esgrime una robusta argumentación destinada a defender que la nueva regulación reduce la intervención directa de la Administración y concede a las telecomunicaciones forma de actividad económica de carácter privado aunque de interés general, lo cual lleva a hacer referencia a conceptos de igualdad tributaria de este con otros sectores económicos.

Capítulo III. La potestad tributaria municipal sobre la prestación de servicios de telecomunicaciones. La promulgación de la nueva constitución plantea nuevos textos que redefinen el alcance de la potestad tributaria municipal, tanto por las propias normas que la definen como por aquellas que definen la potestad tributaria nacional; en torno a este tema se discurre en este apartado junto con un breve análisis obligado de la novísima potestad armonizadora del poder nacional. Las deficiencias y las desviaciones de algunos principios constitucionales contenidos en las normas tributarias de la Ley de Telecomunicaciones son puestas al descubierto con la mayor objetividad y fundamentación.

Conclusiones IV. Límites constitucionales del Impuesto Municipal a las Actividades Económicas sobre los servicios de telecomunicaciones. Bases teóricas sobre la formación del concepto de justicia tributaria y su exaltación a efectos de

identificar los límites a la tributación municipal de las telecomunicaciones, con referencia diferenciada a las características jurídicas y operativas de los servicios de telecomunicaciones es el tema sobre el cual se construye la propuesta final del trabajo, sin menoscabo de otros límites revisados como el principio de legalidad y de no invasión de potestades tributarias nacionales.

El aporte contenido en estas páginas representa una propuesta cargada de mensajes constructivos orientados a alcanzar la tan ansiada Seguridad Jurídica.

CAPITULO I

EFECTO DE LA RESERVA AL PODER NACIONAL DEL RÉGIMEN DE LAS TELECOMUNICACIONES SOBRE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS

A. LA POTESTAD REGULADORA Y LA SOBERANÍA REPRESENTADA POR EL PODER PÚBLICO NACIONAL Y EL PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL

La asociación de los términos "Soberanía" y "Poder Tributario" ha sido largamente discutida por tendencias que han ido desde la justificación del poder tributario que ejerce el fisco sólo en su carácter de representante económico-financiero de un Estado soberano, hasta tendencias que justifican el poder tributario en la existencia de funciones públicas y en la necesidad de financiamiento para el cumplimiento de estas funciones; Diccionario Jurídico Venezolano (1994) define Soberanía como:

> Fuente del Poder Público. Manifestación que distingue y caracteriza al Poder del Estado, por la cual se afirma su superioridad jurídica sobre cualquier otro poder, sin aceptar limitación ni subordinación que cercene sus facultades ni su independencia dentro de sus territorio y posesiones" (p. 79)

Ahora bien, en cuanto al Poder Tributario, Berliri y Giuliani Fonrouge (citado por Vigilanza García, 2000), asume las expresiones "Poder" o "Potestad" como sinónimos y, en este sentido, Belisario Rincón (2000) señala que:

> ...el concepto de Poder o Potestad Tributaria comprende en su acepción más simple la de aquella que se refiere a la posibilidad que tiene el Estado, entiéndase; Poder Nacional, Poder Estadal y Poder Municipal, de crear tributos a través de la ley, por así estar dispuesto en la Constitución Nacional(p. 427)

Analizar en profundidad ambas tendencias a fin de optar por una de ellas, además de ser una labor que excede los límites de este trabajo, sería desaprovechar la

evolución de la doctrina tributaria en este aspecto, por lo cual se prefiere tomar la conclusión de Pérez Royo (1997) y afirmar que "La moderna teoría hacendística considera superada la noción de poder o soberanía tributaria como fundamento de la imposición" (p. 47), lo cual tiene relevancia en el caso que ocupa a este estudio, porque sólo admitiendo que el poder tributario tiene justificaciones distintas al mero ejercicio de la Soberanía, se puede entender la coexistencia en la Constitución de 1999, por una parte de una descentralización administrativa territorial como la contenida en todo el Capítulo IV del Título I "Del Poder Público Municipal" y en especial en su artículo 168, cuando al establecer lo que comprende la autonomía municipal, incluye: "3.La creación, recaudación e inversión de sus ingresos"; y por la otra, como expone Luqui (1993), un evidente sometimiento del Poder Público Municipal tanto al Poder Público Nacional como al Estadal, tal como se desprende en general de todo el Título IV "DEL PODER PUBLICO" y en especial del artículo 169 de la Constitución al someter al Poder Publico Municipal al desarrollo de los principios constitucionales en leyes nacionales y disposiciones legales que dicten los Estados.

Bajo la égida de esta evolución de la teoría hacendística a que se refiere Pérez Royo (1997), es sencillo entender que los municipios tengan atribuido poder tributario sin más límites que los contenidos en la constitución, sin que ello implique la inviable idea de "municipios soberanos" o entes locales no sometidos en el ejercicio de sus competencias a ningún otro nivel ni órgano del poder público, inclusive de sus atribuciones tributarias.

La coexistencia antes referida inclina hacia la conclusión que en nuestra Constitución se desliga el concepto de potestad tributaria del de soberanía, por lo que resultan plenamente aplicables las reflexiones en torno a la naturaleza del tributo que legó la Doctrina de Ranelletti, quien hace cien años, concretamente en torno a la causa o justificaciones del tributo señalaba, que los poderes políticos –ya sea Poder Público Nacional, Estadal y Municipal– detentan una potestad tributaria que ejercen a

través de la creación de una obligación ex lege (obligación tributaria), en la que se distingue una causa final y una causa próxima, identificada la primera como la necesidad del impuesto para financiar gastos públicos que se consideran indispensables o convenientes al bien común y la segunda como la existencia de una capacidad económica del contribuyente que justifica el tributo; ello sobre la base, según plantea Pérez Ayala (2001), de la existencia de un poder político al cual le está conferida una personalidad jurídica, un patrimonio propio, una representación popular y la gestión de una serie de funciones de satisfacción de necesidades públicas.

La escisión de los conceptos de soberanía y de potestad tributaria y la consecuente precisión de la causa final de la obligación tributaria –como expresión última que motiva y justifica el ejercicio de la Potestad tributaria– en la necesidad de sufragar los gastos para la satisfacción de necesidades públicas, permite hacer una mejor aproximación analítica de las extensas competencias reguladoras del Poder Público Nacional y de sus potestades tributarias.

La Constitución contempla un denso núcleo de áreas estratégicas que son competencia del Poder Público Nacional y que de no estar sometidas a una regulación única o al menos a una autoridad jerárquica superior por parte de un órgano del poder público se pondría en riesgo la integridad política del territorio nacional al no existir una entidad con superioridad jurídica sobre todo el territorio, que como antes se dijo es un elemento indispensable del ejercicio de la Soberanía. Por ello se sostiene la tesis conforme a la cual la soberanía del Estado, representado por el Poder Público Nacional, justifica que este órgano del Poder Público ejerza con exclusividad y superioridad jerárquica absoluta, la regulación de todas las áreas que el constituyente consideró medulares para la integridad política del territorio nacional, entre ellas, la actividad de telecomunicaciones.

Paralelamente, la Constitución de 1999 contempla una significativa cantidad de manifestaciones de capacidad contributiva (causa próxima), vg., la renta, sucesiones,

donaciones, el capital, la producción, el valor agregado; así como de actividades a las cuales se imputa una capacidad contributiva, vg., los hidrocarburos, las minas, la importación y exportación de bienes, el consumo de licor y tabaco; sobre todas estas manifestaciones y actividades el Poder Público Nacional tiene atribuida una potestad tributaria exclusiva para así hacerse de recursos y poder sufragar los gastos generados en el cumplimiento de la gran cantidad de funciones (causa final) que tienen asignadas sus numerosos órganos. Incluso prevé una potestad tributaria residual para poder gravar cualquier cosa que no haya sido atribuida por la Constitución a los Estados y Municipios.

La Constitución de 1999 también contempla una extensa lista de áreas que son competencia del Poder Público Municipal, a las que la propia constitución les otorga una importancia "primaria", pero que no requieren de soberanía para ser asumidas ya que están limitadas a la vida local, por lo que paralelamente, también le asigna una cantidad de manifestaciones de capacidad contributiva (causa próxima), vg., la propiedad de inmuebles urbanos y vehículos; así como de actividades a las cuales se imputa una capacidad contributiva –las cuales fueron significativamente ampliadas respecto de la Constitución de 1961– vg., actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, juegos y apuestas lícitas, espectáculos públicos, propaganda y publicidad comercial; sobre las cuales el Poder Público Municipal tiene atribuida una potestad tributaria exclusiva para igualmente hacerse de los recursos necesarios para sufragar los gastos generados en el cumplimiento de sus funciones (causa final), claro está sin el menoscabo de aquellas actividades "económicas" reservadas al Poder Público Nacional.

En este escenario no se puede más que admitir que la potestad tributaria del Poder Público Municipal es tan originaria como lo es la potestad tributaria del Poder Público Nacional, estando ambas sometidas tanto a las manifestaciones de capacidad contributiva distribuidas entre ambos niveles político territoriales como a las actividades expresamente atribuidas a cada uno, por lo que el autor no comparte las

conclusiones de Vigilanza Garcia (2000) referidas a una serie de requisitos que, debe cumplir el concepto de potestad tributaria; cuando señala:

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

En este sentido es pertinente, recordar el antes citado numeral 12 del artículo 156 y cotejarlo con el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución de 1999, el cual atribuye al Poder Público Municipal la potestad para crear impuestos, con base en los siguientes ingresos:

> ...2. Las tasas por el uso de sus bienes y servicios; las tasas administrativas por licencias y autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; ; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.

Llegados a este punto, es necesario establecer si existe una relación de subordinación entre el nivel del Poder Público que ejerce la superioridad jurídica en un área, en el ejercicio de la soberanía, y quien tiene atribuida la potestad tributaria sobre esa misma área, al respecto orientan los señalamientos de Belisario Rincón, J. (2000):

> El término Poder o Potestad Tributario está referido a la posibilidad de crear tributos, lo que en cumplimiento del Principio de Legalidad Tributaria, implica ineludiblemente que tal potestad debe ser ejercida a través de la acción del Estado como legislador, lo que nos lleva a preguntarnos ¿ la Potestad legislativa implica a su vez la Potestad Tributaria?, ¿o esta última involucra

necesariamente la primera, sin que pueda decirse que es una potestad que se encuentra contenida dentro de ella?(p.428)

Y luego responde estas preguntas afirmando en primer lugar que la Potestad Legislativa involucra entonces la posibilidad de crear las 'reglas de juego', que establecerán el funcionamiento de la actividad mercantil o las normas sobre el Derecho Civil, el funcionamiento del Estado y sus instituciones, materias tales como la materia penal, las telecomunicaciones, la navegación marítima, la organización de la actividad aduanera, etc. Y en segundo lugar, que la Potestad Legislativa de la Nación no excluye la Potestad Tributaria de los municipios cuando, en el caso del Impuesto de Patente de Industria y Comercio, ahora denominado Impuesto a las Actividades Económicas, éste pretenda gravar a un sujeto que realice una actividad cuya regulación legislativa corresponda al Poder Nacional, lo importante en materia tributaria es que los tributos que se creen no violenten el reparto de potestades tributarias otorgadas de acuerdo con la Constitución.

Respecto a la polémica, Vigilanza García (2000) plantea que:

Aunque la inmensa mayoría de los más calificados autores clásicos encontraban el fundamento de imponer tributos de manera unilateral y coercitiva en la noción de soberanía (En este sentido se pronuncian, entre otros, BERLIRI, BLUMENSTEIN, KRUSE, GIULIANI FONROUGE Y AMORÓS,...), numerosas críticas se han formulado al empleo del concepto de soberanía para dar explicación jurídica a ciertos fenómenos como el de quien detenta el poder tributario en un Estado determinado. (p.263).

Y a pesar de que esta autora sostiene que: el concepto de poder tributario originario está imbuido de la noción de soberanía, pese ciertas posiciones doctrinarias modernas que, aparentemente, pretenden negar esta realidad, termina admitiendo que:

El concepto de soberanía puede resultar aberrante si se lo emplea para justificar la relación que se crea entre el ente que detenta el poder tributario y el sujeto pasivo que debe soportar el tributo, pero en cambio es perfectamente válida para entender la forma de un Estado, como unitario o como federal (p.265).

Entre las críticas a los autores clásicos por fundamentar la imposición de tributos en la noción de soberanía, se encuentra la posición de Pérez-Royo (1997), quien al referirse a la relación entre potestad tributaria y soberanía, sostiene que "La moderna teoría hacendística considera superada la noción de poder o soberanía tributaria como fundamento de la imposición"(p.47).

De modo que hace ya tiempo que la doctrina jurídica, viene rompiendo con la tradición de que la potestad tributaria no tiene por necesario fundamento a la soberanía, en contra de lo que se dice o lo que se piensa coloquialmente.

Como reflexión importante, acerca de las consideraciones en torno a la necesidad de soberanía para poder escoger sin limitaciones la manifestación de riqueza que se va a gravar y a no aceptar una potestad superior que limite o condicione esa escogencia, se consideran importantes las reflexiones de Pérez Royo, (citado por Vigilanza García, 2000) quien señala: "De entrada hay que decir que la alusión a la Constitución tiene un carácter pleonástico. Todos los poderes públicos, sea cual sea su titular y la dirección en que se ejerza, han de hacerlo sometidos a la Constitución"(p.253), de modo que cualquiera sea el nivel del poder público, incluso el nacional, éste va a estar sujeto a un régimen de atribuciones que distribuirá ciertas manifestaciones de riqueza entre todos los niveles del poder público, lo que al final significará límites en el ejercicio de su potestad tributaria.

Las ideas hasta ahora esbozadas rechazan la posibilidad de invasión de potestades tributarias asignadas al Poder Público Municipal por parte del Poder Público Nacional, con base meramente en la amplísima –y muy necesaria– potestad reguladora del Poder Público Nacional (indispensable para el sostenimiento de la soberanía), aun cuando el Poder Público Nacional tenga atribuida la regulación de las actividades y/o manifestaciones de capacidad contributiva atribuidas al Poder Público Municipal, ya que se trata de dos temas escindidos claramente por la Constitución. Aceptar lo contrario implicaría vaciar de contenido la atribución de funciones al

Poder Público Municipal y la descentralización administrativa territorial que procura la Constitución y que se encuentra a lo largo de su texto y con especial énfasis en todo el Titulo IV "DEL PODER PUBLICO".

1. EFECTOS DE LA DESCENTRALIZACIÓN EN LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL

La orientación eminentemente jurídica de este trabajo y la naturaleza constitucional del tema estudiado, impone el sostenimiento de las ideas hasta ahora expuestas a través de una convincente labor interpretativa de las normas de la Constitución.

En esta labor, se hará uso de los parámetros ordinarios de interpretación utilizados para la comprensión de la leyes, como lo son el método literal o gramatical y el histórico o la intención del constituyente, que son los fundamentales en la lectura legal, como se desprende del contenido del artículo 4 del Código Civil (AÑO).

Adicionalmente, se hará uso del método de interpretación sistemático o lógico y el método finalista y axiológico, por tratarse de normas constitucionales que son abiertas y concentradas, por lo que no siempre es sencillo dar con su contenido por la sola vía de un llano significado literal de sus palabras. De igual modo, no es suficiente la interpretación histórica por cuanto, si bien las posiciones esgrimidas en las discusiones del anteproyecto de la Constitución sirven de orientación para una interpretación subjetiva-objetiva de las mismas y son de gran utilidad para, por vía del hallazgo de la intención del constituyente, descubrir el contenido y alcance de los preceptos constitucionales y en definitiva sólo deberían desecharse si se revelan por encima o en contrario de lo que los diferentes métodos de interpretación arrojan sobre lo que finalmente quedó plasmado en el texto, pues como afirma la Escuela de la Exégesis, en palabras de Padrón Amare, O. y Padrón Amaré C. (1976) "la finalidad de la labor interpretativa se limita a descubrir, a determinar la voluntad e intención

del legislador"(p. 27); sin embargo, estas posiciones no son del todo vinculantes en el proceso interpretativo pues una vez que las normas son sancionadas se objetivizan, adquieren entidad propia, independiente de la voluntad del legislador y con voluntad intrínseca y deben ser interpretadas a la luz de los diferentes métodos de herméutica jurídica, tal como lo indica la propia escuela de la Exégesis al señalar según Covelio (1949) que "el interprete debe observar exclusivamente el texto de la ley a los fines de su labor interpretativa"(p.27); de modo que en esta tarea se impone el uso de otros métodos interpretativos, como el sistemático y axiológico.

Dado que gran parte de la labor para dilucidar el tema de la distinción entre la potestad regulatoria y la potestad tributaria atribuidas al Poder Nacional y Municipal, su efecto de carácter general en la potestad tributaria del Poder Municipal y en particular en la gravabilidad de las telecomunicaciones por el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas, se circunscribe a la Constitución, la cual es un sistema contenido en un cuerpo normativo único donde todas las disposiciones deben acoplarse coherentemente, se impone acudir al método sistemático, el cual resulta para la interpretación constitucional, en criterio de la jurisprudencia Venezolana, una "exigencia hermenéutica básica"; al respecto, se tiene La sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 9 de diciembre de 2002 en el caso "Fiscal General de la República", que describe a la interpretación sistemática como: "la comparación que se hace de determinada norma –incluso la propia constitucional– con el texto de la Carta Fundamental, considerando éste *in totum*. La interpretación sistemática refiere la conexión y posición de un precepto jurídico en el complejo global de la ley, norma u ordenamiento jurídico. En el método sistemático, la norma es interpretada a la luz de todo el ordenamiento jurídico, cuyo significado no resulta aislado de este".

Al propio tiempo, la Constitución es mucho más que un sistema normativo procedimental y organizativo, por cuanto tiene un sustrato sustantivo representado por valores superiores cuyo principal poder es que establece el comportamiento de los poderes públicos y las personas, por lo que la interpretación de sus normas siempre

debe tender a la satisfacción de esos valores y principios superiores llamados a conducir al Poder y la Sociedad, esto significa que es imposible dejar de acudir al método de interpretación axiológico que mira a respetar estos principios y valores constitucionales; en este sentido, en La sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 5 de abril de 2001 en el caso "Francisco Encinas Verde", se alude a la obligatoria interpretación axiológica de la Constitución al señalar: "que la interpretación judicial de la Constitución debe ejercerse en interés del cumplimiento y efectividad de sus normas y principios axiológicos, con absoluto respeto, por tanto, de la supremacía normativa e ideológica que la Ley fundamental efectúa sobre el Juez Constitucional.

Llevar a cabo un estudio pormenorizado del nuevo proceso de descentralización planteado por la Constitución, no sólo desborda los límites de este trabajo sino que además requiere el análisis jurídico de leyes que aún no han sido dictadas o en el mejor de los casos su promulgación aún está pendiente, vg. Ley de Hacienda Pública Estadal, Ley del Consejo Federal de Gobierno, Ley de Fondo de Compensación Interterritorial; sin embargo, resulta ineludible reconocer la evidente vocación descentralizadora de los constituyentes, desde la propia definición del Estado en el artículo 4 de la Constitución (1999) como un "Estado federal descentralizado" hasta la expresa referencia en la Exposición de Motivos en la que evidencia el interés de los constituyentes en conceptuar el Estado Federal delineado en la Constitución de 1961, estableciendo que "el diseño constitucional consagra un Estado Federal que se define como descentralizado, para expresar la voluntad de transformar al anterior Estado centralizado en un verdadero modelo federal con las especificidades que requiere nuestra realidad", lo cual resulta perfectamente coherente, pues en palabras de Peña Solis (2001) "la doctrina del Derecho Público está conteste en que un Estado con forma federal refleja la fórmula más cercana a la perfección de la descentralización" (pp. 226-227).

De la interpretación de los artículos que desarrollan esta vocación descentralizadora puede afirmarse que la Constitución como afirma el precitado autor, plantea un escenario de mayor posibilidad de transferencia de competencias (descentralización *srtictu sensu*) y de servicios (descentralización *lato sensu*) del Poder Público Nacional al Poder Público Estadal, incorporando al Poder Público Municipal en el proceso de descentralización, lo cual afianza la interpretación según la cual el constituyente debió robustecer al Poder Público Municipal ampliándole su potestad tributaria respecto de la Constitución de 1961 y protegiéndolo de posibles invasiones por parte del Poder Público Nacional.

El reparto de funciones del Estado entre los diferentes órganos del Poder Público no evita la concurrencia de competencias sobre áreas específicas por parte de los órganos del Poder Nacional, Estadal y Municipal; adicionalmente, existen competencias del Poder Público Municipal que requieren de un órgano superior jerárquico que vele por la uniformidad en la ejecución de las mismas, por lo que una gran cantidad de funciones del Poder Público Municipal deben estar sometidas a regulación mediante ley nacional; sin embargo, ello no aplica al caso de las potestades tributarias atribuidas a los Municipios ya que ello no sólo vaciaría de contenido la importancia del Municipio como "unidad política primaria", al someter la vía de financiamiento de la ejecución de sus funciones a la concordancia política o a la situación financiera del Poder Público Nacional, sino que abriría puertas al absoluto control financiero de todas las gestiones locales, y lo que es peor al control político de los entes menores por parte del Poder Legislativo Nacional, lo cual justifica que el constituyente haya resguardado con tanto celo la autonomía financiera de los Municipios –como se verá más adelante– al elaborar una Constitución que consagra una potestad tributaria originaria a los Municipios y la protege de la invasión por parte de otros órganos del Poder Público.

B. LA DISTINCIÓN ENTRE EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD REGULADORA Y LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO NACIONAL

Cada entidad del Poder Público (Nacional, Estadal y Municipal) tiene atribuida una serie de competencias mediante las cuales ejercen el Poder General de Estado que siendo un solo sistema se fundamenta en el principio de distribución de funciones que son definidas como los medios para la consecución de los fines estatales.

El artículo 136 de la Constitución de 1999contempla una gran cantidad de competencias atribuidas al Poder Público Nacional, a saber:

Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

1. La política y la actuación internacional de la República.
2. La defensa y suprema vigilancia de los intereses generales de la República, la conservación de la paz pública y la recta aplicación de la ley en todo el territorio nacional.
3. La bandera, escudo de armas, himno, fiestas, condecoraciones y honores de carácter nacional.
4. La naturalización, la admisión, la extradición y expulsión de extranjeros o extranjeras.
5. Los servicios de identificación.
6. La policía nacional.
7. La seguridad, la defensa y el desarrollo nacional.
8. La organización y régimen de la Fuerza Armada Nacional.
9. El régimen de administración y riesgos de emergencias.
10. La organización y régimen del Distrito Capital y de las dependencias federales.
11. La regulación de la banca central, del sistema monetario, del régimen cambiario, del sistema financiero y del mercado de capitales; la emisión y acuñación de moneda.
12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.

13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad Interterritorial.
14. La creación y organización de impuestos territoriales sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.
15. El régimen del comercio exterior y la organización y régimen de las aduanas.
16. El régimen y administración de las minas e hidrocarburos; el régimen de las tierras baldías; y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país.
El Ejecutivo Nacional no podrá otorgar concesiones mineras por tiempo indefinido.
La ley establecerá un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentren situados los bienes que se mencionan en este numeral, sin perjuicio de que también puedan establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros Estados.
17. El régimen de metrología legal y control de calidad.
18. Los censos y estadísticas nacionales.
19. El establecimiento, coordinación y unificación de normas y procedimientos técnicos para obras de ingeniería, de arquitectura y de urbanismo, y la legislación sobre ordenación urbanística.
20. Las obras públicas de interés nacional.
21. Las políticas macroeconómicas, financieras y fiscales de la República.
22. El régimen y organización del sistema de seguridad social.
23. Las políticas nacionales y la legislación en materia naviera, de sanidad, vivienda, seguridad alimentaría, ambiente, aguas, turismo y ordenación del territorio.
24. Las políticas y los servicios nacionales de educación y salud.
25. Las políticas nacionales para la producción agrícola, ganadera, pesquera y forestal.
26. El régimen de la navegación y del transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial y lacustre, de carácter nacional; de los puertos, aeropuertos y su infraestructura.
27. El sistema de vialidad y de ferrocarriles nacionales.
28. El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético.
29. El régimen general de los servicios públicos domiciliarios y, en especial, electricidad, agua potable y gas.
30. El manejo de la política de fronteras con una visión integral del país, que permita la presencia de la venezolanidad y el mantenimiento territorial y la soberanía de esos espacios.

31. La organización y administración nacional de la justicia, del Ministerio Público de la Defensoría del Pueblo.
32. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales; la civil, mercantil, penal, penitenciaria, de procedimientos y de derecho internacional privado; la de elecciones; la de expropiación por causa de utilidad pública o social; la de crédito público; la de propiedad intelectual; la artística e industrial; la del patrimonio cultural y arqueológico; la agraria; la de inmigración y poblamiento; la de pueblos indígenas y territorios ocupados por ellos; la del trabajo, previsión y seguridad sociales; la de sanidad animal y vegetal; la de notarias y registro público; la de bancos y la de seguros; la de loterías, hipódromos y apuestas en general; la de organización y funcionamiento de los órganos de Poder Público Nacional y demás órganos e instituciones nacionales del Estado; y la relativa a todas las materias de la competencia nacional.
33. Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Público Nacional, o que le corresponda por su índole o naturaleza".

1. EFECTOS EN LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL SISTEMA DE ASIGNACIÓN DE COMPETENCIAS DEL PODER PÚBLICO NACIONAL

La Constitución contempla las competencias expresamente atribuidas al Poder Público Nacional en el artículo 156, siguiendo los postulados esbozados por la Escuela realista de Burdeos, al ensamblar las distintas funciones del Poder Público sin tomar en cuenta el órgano que lo cumple, es decir, sin distinguir qué funciones serían del Poder Legislativo, Poder Ejecutivo, Judicial, Ciudadano o Electoral y cual es el alcance de su competencia. En este artículo se condensan todas sus funciones: la política o de gobierno (num. 1, 2, 3, 9, 13, 16, 21, 23, 24, 25, 30):

> Según Dormi, R (1997) la función de gobierno consiste en "..., fijar las grandes directrices de la orientación política, mediante la gestión de asuntos que afectan los intereses vitales de la comunidad, respecto de su seguridad interna, relaciones internacionales y relaciones interorgánicas o entre poderes"(p. 123). Al respecto señalan Soto Hernández, M. Y Tavares Duarte, F. (2001) que"Dentro de la pirámide de Kelsen la función gubernativa ocupa el segundo peldaño y lo comparte con la función legislativa, ambas se encuentran en el mismo grado de producción. Al igual que la función legislativa, la función de gobierno es producto de la ejecución directa de la Constitución. (p. 442).

La legislativa (num. 10 , 11, 13, 15, 23, 26, 28, 29, 32); la administrativa con sus cuatro temas centrales: la actividad normativa (num. 8, 10, 16, 17, 19), la actividad de servicio público (num. 4, 5, 18, 20, 24, 27, 28, 29, 31), la actividad de fomento (num. 16, 21, 25, 28) y la actividad de policía (num. 2, 6, 7); la jurisdiccional (num. 31), la judicial (num. 31), la ciudadana (control constitucional de todas) y la electoral (legitimidad de todas).

El ejercicio de identificación de los numerales del artículo 156 de la Constitución con cada una de la variada gama de funciones del Poder Público Nacional, no pretende –sería una pretensión insensata– asumir una posición frente a un tema tan largo y prolijamente debatido por la Doctrina administrativista, sino simplemente mostrar, por una parte la vasta amplitud y complejidad de la norma y por ende la ligereza que significaría *a priori* otorgar un mismo alcance y consecuencia jurídica a dos o más numerales por el mero hecho de estar contenidos en ese mismo artículo, y por otra destacar la inclusión de funciones gubernativas que reafirman el ejercicio de la soberanía por parte del Poder Nacional, como ya se ha visto, sin que ello signifique vulnerar las potestades tributarias de los otros niveles del poder público, entre ellos, el Poder Público Municipal.

No sería necesario hacer una aclaratoria tan evidente, sino se hubiesen producido sentencias de la Corte Suprema de Justicia como la de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 16 de julio de 1996 en el caso Telcel Celular vs. Municipio Maracaibo del Estado Zulia, que bajo la égida de la Constitución de 1961, nutrieron una corriente de opinión según la cual, sin mayores análisis se afirmó que como consecuencia de que el numeral 22 del artículo 136 de aquella Constitución –cuya amplitud en torno a las competencias del Poder Nacional era tan vasta como la del artículo 156 de la Constitución vigente– indicaba la competencia del Poder Nacional sobre la actividades de correo y telecomunicaciones, éstas sólo podían ser sometidas a impuestos por el Poder Público Nacional, asumiendo a priori que la potestad para establecer el régimen de una actividad incluía la potestad tributaria

exclusiva sobre la misma. Presumiblemente –debiendo acudir a la presunción porque lamentablemente la sentencia está desprovista de argumentación alguna en este sentido– sobre la mera base de que aquel artículo 136 en su numeral 12 también hacia referencia a las potestades tributarias del Poder Público Nacional.

En contra de esta sentencia se pronuncia expresamente el Tribunal Supremo de Justicia en sentencia (Nro. 1453) de la Sala Constitucional de fecha 03 de agosto de 2004, en la que señala:

> La sentencia más conocida es la recaída en el caso de la demanda interpuesta por la empresa Telcel Celular, C.A. en la cual la Sala Político-Administrativa del Alto Tribunal sostuvo que *'ni la actividad de telecomunicaciones, ni ninguna otra de las comprendidas dentro de las atribuciones del Poder Nacional puede admitir regulación directa o inmediata a través de textos normativos subalternos a la Ley'* , lo que significaría que *'no pueden ni deben los órganos de la rama ejecutiva del poder Público Nacional, ni los órganos ejecutivos y legislativos estadales o municipales mediante sus actos típicos y propios invadir tales esferas de actuación por haber sido éstas expresa y precisamente reservadas al órgano legislativo nacional'*. En el aspecto tributario, se sostuvo concretamente que *'estando reservada la actividad antes mencionada al ámbito de la Ley y al Poder Nacional como también lo ratifican los artículos 1 y 4 de la ley de telecomunicaciones, resulta incontestable afirmar que toda regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos así como el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmada en el texto legislativo'*.
> Puede verse como la Sala Político-Administrativa de la extinta Corte Suprema de Justicia partió de la idea de que (sic) *'la actividad de prestación del servicio de telecomunicaciones'* estaba reservada al Poder Nacional, y de allí extrajo consecuencias.
> En todo caso, sin entrar aún en el asunto de fondo, debe esta Sala ahora hacer algunas observaciones con ocasión a las afirmaciones contenidas en ese fallo del caso Telcel Celular: en primer lugar, en realidad la reserva no era para la prestación del servicio, sino para la regulación del mismo; en segundo lugar, en el fallo se sostuvo que por ordenanzas no podía crearse tributos en áreas reservadas a la ley, al ser aquellas de rango sub-legal, pero ya esta Sala ha tenido ocasión de aclarar que el rango de las ordenanzas es legal, por cuanto los Concejos hacen uso directo de una facultad contenida en la Constitución.
> Entrando ya en otras consideraciones respecto de ese fallo, la Sala observa que en él se lee que se debatía acerca de cual era el nivel del Poder Público encargado de establecer el marco jurídico regulatorio de las

> telecomunicaciones, lo cual no resulta cierto. Además, la referida Sala olvidó que los municipios, al crear tributos, no regulan la materia de telecomunicaciones: simplemente ejercen su poder tributario originario

En igual sentido, respecto del tratamiento diferenciado de las potestades regulatorias y tributarias del Poder Nacional que plantea el artículo 156 de la Constitución, se pronuncia el Tribunal Supremo de Justicia en sentencia (Nro.285) de fecha 04 de marzo de 2004 de la Sala Constitucional, al señalar:

> Es en el artículo156 del Texto Fundamental donde figura la lista de competencias del Poder Nacional, las mismas que para el Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia son meramente *'reguladoras'* –salvo el numeral 12–, lo que implicaría que no incluyen una reserva del poder tributario, mientras que para las cuatro empresas de hidrocarburos que han presentado el segundo de los recursos implican efectivamente esa pérdida, entendiendo que el poder de regulación abarca el de imposición exclusiva.
> El referido artículo 156 establece:(...)
> De todos estos numerales es predicable el mismo aserto: no deben confundirse potestades de regulación con las de tributación. (...)Basta leer los nada menos que 33 numerales del artículo 156 para eliminar las dudas acerca de las supuestas competencias implícitas: de ser ciertas, prácticamente no habría poder tributario estadal o municipal, debido a que la República goza de un poder regulador amplísimo, que abarca la casi totalidad de las materias o sectores de interés.
> Es más: la Sala manifiesta la misma extrañeza que el Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia, pues no encuentra la razón para negar la tributación en algunas materias reguladas por el Poder Nacional y no en otras. Bancos y seguros constituyen un ejemplo fácil. Se trata de dos sectores no sólo regulados totalmente a nivel nacional, sino controlados por órganos nacionales especializados, y en ningún momento se discute la exigencia del tributo local a las actividades lucrativas.

El tratamiento especial y diferenciado de las potestades tributarias en general se evidencia de varias disposiciones constitucionales, entre ellas, desde la propia norma que enumera las funciones de la Asamblea Nacional en la que se despunta de la función general de "Legislar en las materias de la competencia nacional"(num.1, art.187 C.N.) una función en esencia igualmente legislativa pero con implicaciones diferentes de "Discutir y aprobar (...) todo proyecto de ley concerniente al régimen tributario"(num.6, art.187 C.N.), con lo cual se distingue la naturaleza jurídica

"especial" y distinta de las potestades tributarias al igual que lo hace, vg., con la función de "Aprobar por ley los tratados o convenios internacionales"(num.18, art.187 C.N.) por comprender la naturaleza especial y distinta de la materia, que justifica en ambos casos una referencia aparte de la función general de "legislar" realzando la importancia de "discutir" temas como el tributario y el internacional, de trascendencia extraordinaria.

Otro elemento de la norma fundamental que permite inferir la voluntad constitucional de que se tengan como ámbitos distintos la potestad tributaria y la potestad regulatoria, está constituida por los límites expresos a los estados y municipios señalados en el artículo 183. Mediante este artículo se les prohíbe crear impuestos de aduana, de exportación e importación, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia del Poder Nacional. Cuando la Constitución usa la expresión "las demás materias rentísticas" está afirmando que existen competencias netamente tributarias porque de otra forma le hubiese sido suficiente con decir que se les prohibía crear impuestos sobre las demás materias de la competencia del Poder Nacional y no hubiese sido necesario usar la expresión "rentísticas". En igual sentido, se observa como entre las materias que señala explícitamente sobre las que no podrán crear impuestos (aduana, exportación e importación) son materias que se encuentran señaladas en el ordinal 12 del artículo 156, el cual junto con el numeral 14, constituyen los únicos numerales que conceden competencias tributarias al Poder Nacional.

2. MENCION POR SEPARADO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE OTRAS COMPETENCIAS DEL PODER PÚBLICO NACIONAL SOBRE AREAS DETERMINADAS.

La realización de un análisis jurídico literal y sistemático del artículo 156 revela la escisión que hace la Constitución de las potestades reguladoras y las potestades tributarias del Poder Nacional, cuando se encuentra que las actividades sobre las

cuales la Constitución quiso que el Poder Nacional tuviese potestad reguladora y potestad tributaria, fueron mencionadas "por separado", en los numerales referentes a la potestad tributaria (vg., num.12, art.156) y en los referentes a la potestad reguladora (vg. num..15,16; art. 156). De este modo, la Constitución otorga en el citado numeral 12 la competencia para gravar una actividad determinada como la de minas e hidrocarburos, y la exportación e importación de bienes y servicios, y por otra parte, en los numerales 15 y 16 le atribuye la competencia sobre el régimen de las minas e hidrocarburos y sobre el régimen de comercio exterior y funcionamiento de aduanas.

Se interpreta que si la Constitución entendiera que la potestad reguladora trae implícitamente la potestad tributaria, con lo que la primera sería continente y la segunda contenido, hubiese bastado la simple mención de competencias regulatorias y no hubiesen sido necesarias otras normas para atribuir la competencia tributaria en otros numerales de una misma norma, quedando salvaguardada la competencia tributaria nacional sobre la mismas y definido los límites de la potestad tributaria de los entes menores fuera de toda actividad sometida a la potestad regulatoria y tributaria exclusiva del Poder Nacional.

Entiende la Constitución, dentro de la perspectiva de una interpretación sistemática del 156, que otorgar la competencia sobre el régimen de una actividad no implica otorgarle la competencia tributaria y por eso expresamente atribuye la potestad de gravar en numerales distintos de aquellos donde concede la potestad de regular la actividad.

Una interpretación distinta a tal apostilla precedente, en el sentido de entender que la potestad regulatoria del Poder Nacional sobre una actividad contiene la potestad tributaria exclusiva sobre la misma, dejaría las acotaciones a las actividades de minas, hidrocarburos y comercio exterior, en el numeral 12 del artículo 156, sin utilidad alguna –porque no agregarían nada a lo ya establecido en los numerales 15 y 16 del

mismo artículo 156– y, en definitiva, sería tanto como reconocer la falta de técnica de la Constitución, lo incomprensible de la norma y, más aún, la desinformación y superficialidad del constituyente.

La interpretación sistemática, lógica o contextual de la Constitución consiste en velar porque el significado y alcance que se le conceda a alguna norma se ajuste al resto de sus normas, pues se entiende a la Constitución como un sistema integrado y coherente, por lo que una interpretación que deje sin sentido ni utilidad parte del numeral 12 del artículo 156 debe ser desechada en beneficio de aquellas que velen por la unidad y conexión coherente de las normas constitucionales.

3. EFECTO DE LA SEPARACIÓN DE LA POTESTAD REGULATORIA Y TRIBUTARIA EN EL ALCANCE DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO NACIONAL DEFINIDO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1999.

Un aspecto importante en la delimitación de la potestad regulatoria y la potestad tributaria, se encuentra en la redacción del referido numeral 12 del artículo 156 y el cambio experimentado respecto de su predecesor numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961, tema que se abordará de nuevo en el análisis de la potestad tributaria del Poder Público Nacional.

La Constitución (1961) contemplaba, en su numeral 8 del artículo 136, que la potestad tributaria del Poder Nacional abarcaba las contribuciones que recayeran "sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserve al Poder Nacional", y luego señalaba "tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas", lo que pudo haber constituido una excepción "expresa" a la separación de la potestad regulatoria y la potestad tributaria, al atribuirle al Poder Nacional la potestad tributaria exclusiva, sobre la producción y consumo de todos

aquellos bienes, que por mandato de una ley, estuviesen parcial o totalmente sometido a la esfera regulatoria del Poder Nacional.

En cambio, el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución (1999) limita la potestad tributaria del Poder Nacional a "los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco", con lo cual se desvincula la potestad tributaria sobre ciertos bienes de la potestad reguladora sobre su producción y consumo: en primer lugar, al eliminar la referencia a la potestad regulatoria como último criterio para definir los bienes cuya producción y consumo estarían sujetos a impuestos nacionales, y en segundo lugar, al limitar la potestad tributaria del Poder Nacional al consumo de un listado taxativo de determinados tipos de bienes, sustituyendo la redacción anterior en la que el listado de bienes no era taxativo sino enunciativo al contemplar aquella mención "tales como"; de este modo, la Constitución (1999) no incluye ningún elemento que pudiese confundir la potestad de gravar la producción y el consumo de ciertos bienes con el hecho de detentar la competencia para regular el mismo.

Esta clara diferenciación entre las potestades tributarias y regulatorias no sólo se desprende del texto constitucional producto del debate constituyente sino también de los registros de las discusiones de la Asamblea Nacional Constituyente.

En el Diario de Debates (1999) constan las discusiones que se sostuvieron en la Asamblea Nacional Constituyente sobre este tema, ahí se puede observar que la norma propuesta para otorgar la competencia al Poder Nacional en materia de telecomunicaciones mencionaba "la regulación y tributación del servicio de correos y de las telecomunicaciones"; sin embargo, posteriormente, esta norma fue modificada y se estableció que sería competencia de este Poder sólo el régimen de correos y telecomunicaciones; tal cambio se produjo luego que en las discusiones se dejara claro que las competencias tributarias se encontraban definidas en otra norma referida

a esta materia, y nada tenía que ver con este numeral que se limitaba a tratar el tema del régimen del correo y las telecomunicaciones.

Y es que una posición diferente por parte de constituyente habría sido contradictoria con tantas normas definidoras de la potestad tributaria y de su trato distinto a las potestades regulatorias, quedando claro que la primera no está sometida a la segunda, lo cual se nos presenta de un modo evidente y esclarecido definitivamente, en el artículo 180, el cual será analizado con suficiente profundidad de seguida, al tratar el tema de la distinción entre la potestad tributaria y la potestad reguladora del Poder Público Municipal.

C. DISTINCIÓN ENTRE EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD REGULADORA Y LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

El análisis sistemático de todo el Capítulo IV "Del Poder Público Municipal" del Título IV "Del Poder Público", permitirá concluir si la potestad tributaria municipal es abordada por la Constitución como un tema distinto a su poder regulatorio, y si la misma está o no sometida a las potestades regulatorias del Poder Público Nacional o Estadal.

Es cierto que durante la vigencia de la Constitución de 1961 hubo una aceptación de que en aquellas materias sobre las cuales el Poder Nacional tenía potestad reguladora también contaba con exclusividad tributaria, con lo cual sobre dichas áreas quedaba excluida la potestad tributaria de los otros niveles del Poder Público, concretamente en Poder Público Municipal, de lo que resultaba una evidente confusión de la potestad reguladora y la potestad tributaria del Poder Nacional con una consecuente exclusión o afectación de la potestad tributaria del Poder Municipal. Esa postura, aplicada al caso de la actividad de telecomunicaciones, partió de la ya

referida emblemática sentencia de la Sala Político-Administrativa de la Corte Suprema de Justicia en el conocido caso "Telcel Celular".

Sin embargo, el artículo 180 de la Constitución (1999), proscribe expresamente la posibilidad de que el Poder Nacional afecte o excluya la potestad tributaria atribuida a los Municipios por vía del ejercicio de su potestad reguladora sobre cierta materia, vg. Telecomunicaciones, al distinguir de modo inequívoco la potestad reguladora del Poder Nacional de la potestad tributaria del Poder Municipal, señalando lo siguiente:

> Artículo 180.- 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 Estadal sobre determinadas materias o actividades.
> Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia (Nro.285) de fecha 04 de marzo de 2004, lega una clara interpretación de esta norma:

> La inclusión de esta disposición obedeció sin duda, a la necesidad de eliminar una incertidumbre que siempre existió en nuestro Derecho: el alcance del poder normativo de la República y, en mucho menor medida, de los estados, respecto de las competencias municipales, en materia tributaria.
> Como se observa, los dos párrafos del artículo 180 tienen un elemento en común: precisan dos casos en los que no puede verse disminuido el poder tributario municipal. Ahora, la diferencia sustancial entre ambos supuestos bien pudo aconsejar su división e dos artículos. Si ello no fue así es a causa de que los Constituyentes tenían en mente experiencias bien concretas.

En relación a esas "referencias bien concretas" la sentencia no abunda en mayores informes; sin embargo, la misma Sala Constitucional en sentencia (Nro.1453) del 03 de agosto de 2004, hace una referencia expresa a la actividad de telecomunicaciones como motivadora y destinataria de esta norma, concretamente al caso de la CANTV, al señalar:

> Puede observarse que este artículo tiene dos disposiciones claramente distinguibles, si bien el conocimiento de los antecedentes que la Sala ha

resumido en este fallo permite descubrir que ambas fueron pensadas con la vista dirigida hacia la experiencia de las telecomunicaciones y en especial el caso de la CANTV, recurrente de esta causa.
Estas disposiciones son: en primer término, la separación entre potestades tributarias y potestades reguladoras, con lo que se pretendió frenar el exceso de la tesis de los poderes fiscales implícitos; en segundo término, la limitación de las inmunidades fiscales, a fin de no incluir en ella más que a entes territoriales, pero no a sus concesionarias. Así, dos de los principales argumentos que sirvieron de base a la eximente de pago a favor de la CANTV –y ahora de las otras empresas que operan el sector– son negados por la propia Constitución.

El análisis que hace la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del artículo 180 de la Constitución en la sentencia (Nro.285) de fecha 04 de marzo de 2004, se pronuncia en torno a la interpretación histórica y teleológica de la norma, de la siguiente manera:

En ocasiones es tarea difícil e improductiva determinar la voluntad del Constituyente o del Legislador. Incluso hay quien niega o duda del interés de hacerlo. Sin embargo, se trata de un elemento más que puede ayudar a la fijación de criterios. Esa intención suele buscarse en el texto que con mayor precisión puede ayudar a hallarla: actas de discusiones, más que en las propias exposiciones de motivos.
En este caso, la Exposición de Motivos en nada ayuda: es sólo una repetición del artículo. Las actas tampoco dan mayor luz: en ellas (ver la denominada Gaceta Constituyente, publicación del Diario de Debates de la Asamblea Nacional Constituyente) sólo se observa cómo el artículo 195 del anteproyecto se convirtió en el 180 actual y en ese cambio apenas sufrió una alteración de redacción: en el primer párrafo, en lugar de la palabra *'autónoma'* aparecía el término *'independiente'*.
Esa falta de debate puede significar muchas cosas, pero lo que es indudable es que hubo un acuerdo. Ese acuerdo se materializó en una norma cuya claridad permite inferir que ningún Constituyente dudó de la necesidad de proteger la tributación municipal frente a la concepción que hasta ahora ha mantenido el Poder Nacional.
Debe recordar la Sala que, en los últimos años se había venido insistiendo en que la reserva legislativa que establece la Constitución a favor del Poder Nacional –en materia de telecomunicaciones, por citar uno de los ejemplos más conocidos y que aún hoy pervive en el ánimo de muchos e incluso del legislador–, implica necesariamente la exclusividad de la tributación sobre tal actividad, debiéndose entender que sólo la Republica está constitucionalmente facultada para exigir impuestos a las empresas que se dediquen a ese sector.
La referida interpretación se hizo tanto bajo la vigencia del Texto Fundamental de 1961, como antes, bajo las Constituciones de 1914, 1936 y 1953 e, incluso,

> se ha seguido efectuando una vez vigente el texto de 1999. Volviendo al caso de las telecomunicaciones, ello es lo que permitió que el legislador incluyese una disposición en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, según la cual ni los Estados ni los Municipios podrán exigir el pago de tributos por el ejercicio de la actividad de telecomunicaciones (artículo 156).

Como se puede observar, la entrada en vigor de la Constitución de 1999 introdujo un cambio en esta materia, al contener una norma expresamente referida a aquella postura de asimilación de la potestad reguladora del Poder Nacional a su potestad tributaria y la consecuente exclusión de la potestad tributaria del Poder Municipal, la cual ha gozado de aceptación en ciertos sectores –pues siempre existió una nutrida doctrina disidente– con base en la referida sentencia.

Entre los representantes de la doctrina disidente, se encuentra Belisario Rincón, J. (2000), quien al comentar el artículo 180, afirma:

> En efecto, analizado entonces lo establecido en el primer párrafo del artículo 180, tenemos que dicha norma viene a poner 'el dedo en la llaga', dicho en forma coloquial, en un tema que ha dividido a la doctrina tributaria venezolana (...). Siempre tuvimos dudas acerca del criterio que había venido siendo perfilado por la Corte Suprema de Justicia, pues considerábamos que en algunos casos la jurisprudencia había desnaturalizado lo que, en nuestro entender, era el espíritu del constituyente, quien en nuestro criterio dispuso lo relativo a la Reserva Tributaria del Poder Nacional, solamente en el ordinal octavo del articulo 136 del texto constitucional, de forma tal que las otras materias otorgadas al Poder Nacional a través de los otros ordinales de dicho artículo estaban referidas a la potestad regulatoria y bajo ninguna circunstancia estaban referidas a la potestad tributaria. (pp. 406-407).

A la conclusión de Belisario Rincón, contenida en el texto precedente, no solo se arriba de una mera lectura e interpretación literal del artículo 180 y de la interpretación sistemática del referido Capitulo IV, sino también resulta de una interpretación teleológica a la luz del análisis de valores superiores contenidos en la constitución vigente, como "la separación de poderes" y su reflejo en el fortalecimiento de la "descentralización", y de la interpretación subjetivo-objetiva que permite la revisión del diario de debates de la Asamblea Constituyente, como se apreciará más adelante.

Con respecto al origen e interpretación se pronuncia Vigilanza García (2000) al señalar que:

> El primer párrafo del artículo 180 surgió del creciente empeño de la jurisprudencia y la doctrina de creer que el Constituyente de 1961, al asignar competencias a un nivel político territorial determinado para la regulación de ciertas actividades ('potestades reguladoras' en la terminología del Constituyente de 1999), y en concreto al Poder Nacional, mediante la lista contenida en el Artículo 136 de aquel texto, le asignaba también a ese nivel de gobierno poder tributario exclusivo sobre los ingresos que producían dichas actividades o materias (p.242).

En igual sentido apunta la comprensión de la norma por parte de Belisario Rincón, J. (2000) al sostener que:

> El artículo 180 de la Constitución Nacional de 1999, en nuestro criterio, fue incluido por el constituyente con la intención manifiesta de dejar sentado que los criterios señalados por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en distintas Salas, acerca de que la potestad regulatoria de la nación excluía la potestad tributaria de los estados y municipios, especialmente estos últimos, no podrá seguir siendo aplicada en nuestro país (p. 437).

El desconocimiento de esta conclusión inevitable de la interpretación sistemática del referido Capítulo IV y en especial del artículo 180, llevaría a poner en duda la viabilidad fiscal de los municipios, por cuanto si llegase a admitirse que cierta actividad no está sometida a la potestad tributaria municipal debido a que su regulación está atribuida al Poder Nacional, se resentiría la potestad tributaria municipal en proporciones gigantescas llegando a despojar de contenido al Impuesto sobre Actividades Económicas y afectando otros impuestos municipales, toda vez que la gran mayoría de actividades podrían no estar sujetas a gravamen municipal, entre ellas la de bancos y seguros pues su régimen está atribuido al Poder Nacional en el numeral 11 y 32 del artículo 156 de la Constitución:

> Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:
> (omissis)
> 11. La regulación de la banca central, del sistema monetario, del régimen cambiario, del sistema financiero y del mercado de capitales; la emisión y acuñación de moneda.
> (omissis)

32. La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales; la civil, la mercantil,(...);la de bancos y la de seguros;"(subrayado añadido).

De igual modo ocurre con los contratistas de obras públicas (num. 20, art. 156), la actividad de trasporte (num. 26, art. 156), la actividad de loterías y apuestas (num 32, art. 156) y, en definitiva, todas las actividades económicas, dado que toda la regulación de la actividad civil y mercantil esta atribuida al Poder Nacional en el referido numeral 32 del artículo 156.

1. MENCIÓN POR SEPARADO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE OTRAS COMPETENCIAS DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL SOBRE ÁREAS DETERMINADAS.

El principio de escisión del otorgamiento de potestades tributarias respecto del resto de competencias también se verifica en el caso de los municipios, a través de la mención por separado de la potestad tributaria y de potestades regulatorias sobre ciertas actividades.

Las potestades tributarias municipales son atribuidas en los numerales 2 y 3 del artículo 179 de la Constitución de 1999, mientras que las demás competencias se les otorgan en el artículo 178.

Nuevamente, al igual que en el caso del Poder Nacional (num.12,15 y16 del art.156 C.N.), se puede observar como se asignan por separado competencias regulatorias y tributarias sobre una misma materia, cuando se les asignan a los municipios la regulación sobre espectáculos públicos y publicidad comercial (num. 3, art.178 C.N.) y "separadamente" se les concede la potestad tributaria sobre esas mismas materias (num.2, art.179 C.N.).

Del mismo modo que en el caso del Poder Nacional, se interpreta que si la Constitución no las entendiera como potestades distintas sino como una relación de continente a contenido entre la potestad reguladora y la tributaria, hubiese bastado la simple mención de ellas como competencias regulatorias y no hubiesen sido necesarias otras normas para atribuir la competencia tributaria sobre las mismas materias, e interpretar lo contrario implicaría de nuevo reconocer la absurdidad de la norma, lo cual –como se señaló– atenta contra cualquier probabilidad de interpretación sistemática, lógica o contextual de la Constitución y por ende resulta inaceptable.

2. LIMITES DE LA COMPETENCIA REGULADORA Y DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

La Constitución de 1999 le atribuye al Poder Público Municipal funciones de gobierno, legislativas y de administración sobre todo lo concerniente a la vida local, desde la ordenación y promoción del desarrollo económico hasta la dotación de servicios públicos, y en general lo atinente al mejoramiento de las condiciones de vida de la comunidad (art. 178 C.N.); todo lo cual es considerado de tan especial importancia por la Constitución para la consecución de los fines estatales que le atribuye al Municipio un alto nivel de autonomía y la condición de "unidad política primaria de la organización nacional" (art.168 C.N.); el nivel de autonomía de los Municipios 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."(art. 168 C.N.), lo cual significa un altísimo nivel de autonomía en el cumplimiento de sus funciones políticas o de gobierno; legislativa; administrativa con sus actividades centrales: normativa, de servicio público, de fomento, de policía y jurisdiccional que no la distinga de función judicial, que según Brewer Carias, A. (1996) "... se refiere al ejercicio del Poder Judicial por los órganos del Poder judicial; lo jurisdiccional es una tarea esencial del Estado, para resolver conflictos entre partes, sean cuales sean los sujetos de derecho involucrados" (p. 124)

Sin embargo, desde la propia organización, gobierno y administración de los Municipios, éstos están expresamente sometidos al Poder Público Nacional y los ordenamientos legales que dicte. Al respecto la Constitución de 1999 contempla normas del siguiente tenor: La organización de los Municipios (...) se regirá por esta Constitución, por las normas que para desarrollar los principios constitucionales establezcan las leyes orgánicas nacionales, y las disposiciones legales que de conformidad con aquellas dicten los Estados. (art.169 C.N.); Por ley se determinarán las normas concernientes a la agrupación de dos o más Municipios (art.170 C.N.); El Municipio podrá crear parroquias conforme a las condiciones que determine la ley. (art. 173 C.N.); en referencia a la enajenación de los ejidos: Sólo podrán enajenarse previo cumplimiento de (...), conforme a esta Constitución y a la legislación que se dicte para desarrollar sus principios (art. 181 C.N.).(Subrayados añadidos).

El artículo 168 de la Constitución además de contener la intención del constituyente de fortalecer el Poder Público Municipal expresada en la Exposición de Motivos, es muy importante para guiar el análisis hermenéutico de las normas constitucionales relacionadas con el tema del alcance de las potestades regulatorias y tributarias de los municipios, y para precisar con mayor claridad el tratamiento que otorga la Constitución a la potestad tributaria municipal respecto de las demás funciones del Poder Público Municipal.

Al revisar las normas referentes al Poder Público Municipal se encuentra que de las tres áreas que comprende la autonomía municipal, según el señalado artículo 168, las referentes a: 1. La elección de sus autoridades y 2. La gestión de las materias de su competencia, son "expresamente" sometidas en la Constitución a los actos legislativos del Poder Público Nacional o Estadal.

Se puede observar como la competencia genérica que la Constitución (1999) le atribuye a los Municipios con relación a :1.La elección de sus autoridades (num.1, art.168 C.N.), es sometida por la propia Constitución a lo contemplado por la leyes

emanadas del Poder Público Nacional; así se encuentra como en lo referente a la elección del Alcalde y Concejales la Constitución expresa: La ley nacional podrá establecer principios, condiciones (...) para la postulación y ejercicio de las funciones de Alcaldes o Alcaldesas y concejales o concejalas. (art. 177 C.N.); en cuanto a la elección del Concejo Municipal, también contempla la Constitución: concejales elegidos o concejalas elegidas en la forma establecida en esta Constitución, en el número o condiciones de elegibilidad que determine la ley.(art. 175 C.N.); de igual modo al referirse a los contralores municipales, la Constitución dispone: el Contralor o Contralora Municipal, designado o designada por el Concejo mediante concurso público(...), de acuerdo con las condiciones establecidas por la Ley. (art. 176 C.N.); finalmente en lo relativo a la creación de los Consejos Locales de Planificación Pública, de la misma manera la Constitución señala: "Se crea al Consejo Local de Planificación Pública,(...), de conformidad con las disposiciones que establezca la ley. (art.182 C.N.).(Subrayados añadidos).

La propia definición de las funciones de los municipios y su alcance en: 2. La gestión de las materias de su competencia (num.2, art.168 C.N.), se encuentra sometida por la Constitución a lo que dispongan ordenamientos legislativos emanados del Poder Público Nacional, al señalar la Constitución que "Son de la competencia del Municipio el gobierno y administración de sus intereses y la gestión de las materias que le asignen esta Constitución y las leyes nacionales," (art.178 C.N.) y luego someter el ejercicio de esas competencias, a ser definidas "en concreto" por el Poder Nacional, a las competencias que el propio Poder Nacional se atribuya a sí mismo o al Poder Estadal, al señalar en el mismo artículo 178: " Las actuaciones que corresponden al Municipio en la materia de su competencia no menoscaban las competencias nacionales o estadales que se definan en la ley conforme a esta Constitución."(art.178 C.N.). Robustece esta idea de sometimiento expreso al Poder Nacional la referencia a las condiciones de la participación ciudadana en la gestión local en la Constitución cuando señala: "Las actuaciones del Municipio en el ámbito de sus competencias se cumplirán incorporando la participación ciudadana 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."(art.168). (subrayados añadidos).

En contraste, la norma constitucional atributiva por excelencia de potestad tributaria al Poder Público Municipal, al referirse a las limitaciones a que esta potestad tributaria está sometida, claramente excluye su sometimiento a la ley, al señalar:

> Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:
> (...)
> 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;(...). (subrayado añadido).

De este modo, la potestad tributaria en general y la configuración de los hechos imponibles en particular, su naturaleza genérica aunque específicamente atribuida a los Municipios –en lo cual se ahondará más adelante al tratar la potestad tributaria municipal– se robustece en la parte última del ordinal con la frase "con las limitaciones establecidas en la Constitución", al someter su interpretación y la definición de sus límites exclusivamente a la normativa constitucional, con lo cual se enaltece la potestad tributaria originaria del Poder Público Municipal y se deslinda de las otras competencias municipales y sus potestades reguladoras consustánciales, al no admitir aquélla, limitación alguna por vía de ley o de cualquier otro acto jurídico de inferior jerarquía a la Constitución.

En la misma línea argumental, cuando otra norma constitucional concerniente a los ingresos municipales se refiere a leyes nacionales y estadales, sólo se refiere a las leyes para indicar la posibilidad de que a través de éstas puedan ampliarse las fuentes de ingreso de los Municipios, sin hacer ninguna referencia expresa o implícita a sus potestades tributarias originarias, tal es el caso del artículo 169 de la Constitución cuando señala: " La legislación (...), establecerá regímenes para su organización,

gobierno y administración, incluso en lo que respecta a la determinación de sus competencias y sus recursos, atendiendo a las condiciones de población, desarrollo económico, capacidad para generar ingresos fiscales propios, situación geográfica, elementos históricos y culturales y otros factores relevantes. En particular, (...) a los Municipios con población indígena." (art. 169 C.N.) (subrayado añadido).

Según este único artículo que el autor localizó relativo a los ingresos municipales con referencias a las leyes nacionales, los principios constitucionales desarrollados en leyes sobre la organización de los Municipios y el establecimiento de regímenes especiales en relación con sus ingresos, lejos de pretender excluir o regular materias concernientes a la potestad tributaria de los Municipios asignada en la Constitución, busca proveer de ingresos adicionales a aquellos Municipios carentes de recursos suficientes por falta de "capacidad para generar ingresos propios", lo cual se hace evidente con la referencia "En particular, (...) a los Municipios con población indígena.", que como es sabido lamentablemente son zonas del país con altos niveles de pobreza y por ende estos municipios tienden a tener menor posibilidad de financiar el cumplimiento de sus funciones por la vía del ejercicio de sus potestades tributarias, es decir, las leyes nacionales versarán sobre la organización de los Municipios y podrán referirse a los ingresos de éstos cuando se trate de entes locales cuya capacidad para generar ingresos sea insuficiente y requieran de fuentes adicionales de financiamiento, nunca para afectar sus potestades tributarias.

De manera similar ocurre en el artículo de la Constitución que define los ingresos de los Municipios –incluyendo su potestad tributaria– al señalar en su aparte final: "6. Los demás que determine la ley."(num.6, art.179 C.N.), lo cual tiene la evidente significación de posibles adiciones a la lista de ingresos de los Municipios y no de regulación o sometimiento de la potestad tributaria a ordenamiento legales del Poder Nacional.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia del 03 de agosto de 2004, hace una referencia expresa a la limitación exclusivamente constitucional de la potestad tributaria municipal, al señalar:

> No cabe duda a esta Sala, pues, de que ordenamiento venezolano concede especial relevancia al impuesto por ejercicio de actividades económicas en territorio municipal al punto de conferirle rango constitucional. Por tanto, las limitaciones al ejercicio de la competencia para crear, recaudar e invertir tal impuesto también debe tener ese rango.

De modo que, hasta este punto del análisis, el tercer área fundamental que comprende la autonomía municipal, en los términos previstos en el artículo 168, es decir, la referente a la : "3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos.", no tiene ninguna limitación distinta a la señalada en el propio artículo 168: "...no podrán ser impugnados sino ante los tribunales competentes", con lo cual la potestad tributaria municipal está sometida sólo a las normas constitucionales y esto es controlado "en concreto" por el Poder Público Nacional, pero no a través de leyes sino de su Poder Judicial, quedando excluido en esta labor interpretativa del juez, el sometimiento de las normas tributarias locales a normas distintas de las constitucionales.

3. CASOS DE SOMETIMIENTO EXPRESO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL A UNA LEY NACIONAL.

Resulta pertinente hacer una breve referencia a los casos del impuesto territorial rural (num.3, art.179 C.N.) y el impuesto a la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal (art. 183 C.N.), porque de ello se pueden derivar conclusiones interesantes.

El artículo 179 en su numeral 3° señala que serán ingresos de los Municipios el impuesto territorial rural o sobre predios rurales conforme a la ley que cree tal tributo. Así se tiene: "Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (...)3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución

por mejoras y otros ramos tributarios nacionales, conforme a la leyes de creación de dichos tributos."(Subrayado añadido).

Por su parte el artículo 183 de la Constitución de 1999 prescribe que los Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la forma en que lo permita la ley nacional: "Artículo 183. (...)Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional."(Subrayado añadido).

Del contenido de estas dos normas se desprenden dos conclusiones: i) Que existen manifestaciones de capacidad contributiva sometidas a la potestad tributaria municipal que sólo pueden ser gravadas por autorización expresa de la ley nacional y en la forma que ésta lo indique; y ii) que cuando la Constitución quiso someter a una ley nacional la potestad tributaria de los Municipios respecto de alguna manifestación de capacidad contributiva (como la tenencia de inmuebles o tierras rurales) o de alguna actividad económica específica (como la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal) que le hubiese sido atribuida de modo genérico, como es el caso ante la atribución de potestad tributaria a los municipios sobre la actividad económica, así lo dejó saber de manera expresa e inequívoca, lo cual evidentemente no ocurrió para el presente caso: la actividad económica de prestación de servicios de telecomunicaciones.

D. DISTINCIÓN CONCEPTUAL ENTRE LA POTESTAD REGULADORA Y LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Para complementar el examen que se ha venido realizando sobre la diferenciación de las potestades reguladoras y tributarias, es necesaria una revisión conceptual de estas potestades, revisión que, sin desvincularse del cuerpo normativo que les da

origen –la Constitución– permite aislar sus naturalezas y que, como veremos, aporta grandes luces para aclarar la separación entre una y otra potestad.

Se precisará inicialmente las nociones de las palabras "regular" y "régimen". De la revisión del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2001) se puede concluir que "regular" es la acción de establecer normas de ordenamiento o de funcionamiento para una determinada actividad o cosa; y "régimen" es el conjunto de estas normas.

De estas acepciones se desprende que quien regula o establece el régimen de una cosa o actividad, podrá ordenarla según su intención y capacidades.

La potestad regulatoria sobre una actividad, será entonces aquel deber-derecho del Estado que le permite ordenar el ejercicio de determinada actividad.

Si la Constitución ha otorgado al Poder Nacional la regulación de una actividad en virtud de la importancia medular de ésta para los intereses soberanos de la República, aquel tendrá que ordenar la actividad mediante normas que indiquen las formas en que la misma debe realizarse, los sujetos que pueden hacerlo, las obligaciones y derechos de éstos, los límites de la participación pública y privada, el control o supervisión que el Estado debe ejercer, y en fin, el ordenamiento de todos aquellos elementos que definen y constituyen la actividad o materia sometida a regulación.

La potestad reguladora busca normar la génesis y ejercicio de la actividad propiamente dicha, es decir, se materializa sobre los elementos concomitantes, necesarios y vinculados para que dicha actividad se manifieste en el mundo exterior, así como sobre el ordenamiento de los mecanismos para controlarla. Se entiende así que el ejercicio de la potestad regulatoria materializa la visión política del Estado en relación con las formas y límites a las que debe estar sometida una determinada

actividad mediante el establecimiento de normas que, en definitiva, orientan y construyen su perfil.

La potestad tributaria, por su parte, consiste en el deber-derecho del Estado de extraer del patrimonio de los particulares cantidades de dinero para atender los gastos públicos que nacen de la ejecución de las competencias que le han sido concedidas (causa final), en razón de determinadas señales de riqueza objetivamente consideradas que emanan de dichos patrimonios (causa próxima o capacidad contributiva). La potestad tributaria no pretende regular la actividad, al contrario se expresa sobre los signos externos de la actividad o materia sometida a imposición, generalmente cuando éstos ya se han producido, y en virtud de ellos el Estado crea una serie de normas tributarias para obligar a los sujetos a cumplir con su deber de contribuir con las cargas públicas, es decir, no pretende controlar sino observar su desempeño y precisar el momento en el cual su generación de riqueza debe contribuir con el sostenimiento del Estado y la satisfacción de las necesidades públicas, para luego hacer efectivo tal deber.

De manera que el ejercicio de la potestad tributaria no implica el ordenamiento de la actividad sometida a imposición, toda vez que ésta ya está ordenada y en razón de ese orden es que se producen los signos de riqueza que la hacen susceptible de ser gravada. El ejercicio de la potestad tributaria consiste en el ordenamiento de la tributación en sí misma, es decir, de por qué, cuándo y cómo cumplir con las obligaciones para con el Estado en virtud de la aparición de la causa próxima y de su legitimación a través de la definición en ley del hecho imponible.

En definitiva, el acercamiento a las nociones de potestad regulatoria y potestad tributaria, nos permite afirmar que se trata de ámbitos de actuación del Poder Público diferentes entre sí, sin relación alguna de contenido-continente, cuyo único punto común es que constituyen potestades públicas.

De la interpretación literal y sistemática de las normas analizadas, así como de la revisión conceptual de las potestades reguladoras y tributarias, obtenemos la siguientes conclusiones: i) El artículo 156 de la Constitución condensa la soberanía del Estado ejercida a través de las funciones atribuidas al Poder Público Nacional y también las materias sobre las cuales tiene potestad tributaria exclusiva, contenidas en los numerales 12 y 14, sin que la competencia reguladora asociada al ejercicio de sus funciones en determinada área implique la potestad tributaria exclusiva sobre la misma y viceversa; y ii) El capítulo "Del Poder Público Municipal" somete el ejercicio de las funciones de los Municipios a las condiciones establecidas en disposiciones legales nacionales o estadales, dejando a salvo el ejercicio de su potestad tributaria al someterla únicamente a las limitaciones establecidas en la Constitución.

CAPITULO II

NATURALEZA JURÍDICA DE LA ACTIVIDAD DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES. EVOLUCIÓN LEGISLATIVA.

Uno de los aspectos que debe ser considerado en el estudio de la naturaleza jurídica de la actividad de prestación de servicio de telecomunicaciones es el concerniente a la evolución del régimen regulador de dicho sector, y es por ello que se aludirá de seguida el tratamiento dado a la materia durante la vigencia de la Ley de Telecomunicaciones de 1940 y el nuevo régimen que postula la Ley Orgánica de Telecomunicaciones publicada en Gaceta Oficial N° 36.970 del 12 de junio de 2000.

En la Ley de Telecomunicaciones del 1° de agosto de 1.940 se destacaban las siguientes características en la regulación de las telecomunicaciones:

1. Definición de las telecomunicaciones bajo la concepción tradicional de Servicio Público.
2. Reserva al Estado de la titularidad del sector de las telecomunicaciones.
3. Prestación del servicio de telecomunicaciones bajo un régimen preponderantemente público dado el papel interventor del Estado que vetaba el ejercicio libre de tal actividad por el sector privado. Esta intervención se manifestaba en las potestades generales de control y fiscalización, en el establecimiento de las tarifas, etc.
4. Sujeción de la explotación de los servicios de telecomunicaciones a la obtención de permisos y concesiones.

En virtud de los caracteres anotados se apreciaban las siguientes situaciones:

a. En virtud de la *publicatio* el Estado asume la gestión exclusiva de la actividad o servicio, siendo sólo a través de la gestión indirecta como los particulares pueden

ejercer dicha actividad, y, además, bajo una sujeción especial que viene dada por el régimen de la concesión, que precede al derecho de los particulares de ejercer la actividad *in commento* pues se concibe como transferencia de una competencia originariamente administrativa.

b. Se excluye entonces la iniciativa privada en la explotación del referido sector. Para Brewer-Carias (1996), "(...) esta consecuencia del servicio público es la más importante desde el punto de vista del Derecho Administrativo: cuando una actividad prestacional se erige en servicio público, es decir, se impone obligatoriamente al Estado, se restringe automáticamente la libertad económica de los particulares en el sentido de que no pueden libremente ejercer dicha actividad. Sin embargo, el ámbito de esta restricción no es uniforme, pues depende de la regulación concreta que establezca la ley. Esta puede establecer una variada gama de restricciones a la libertad económica que pueden ir desde la exclusión total de la actividad económica de los particulares, cuando el Estado se reserva dicha actividad prestacional con carácter de exclusividad, hasta una concurrencia casi sin restricciones entre actividad pública y actividad privada, pasando por los supuestos en los cuales, a pesar de que el Estado se reserve el servicio, los particulares pueden prestarlo mediante concesión (...)"

c. Los poderes del Estado sobrepasan la mera función reguladora y de inspección.

En la comentada Ley de Telecomunicaciones de 1.940 se apreciaban las aludidas situaciones en los siguientes preceptos:

> El artículo 1° estipulaba que el establecimiento y explotación de todo sistema de comunicación telegráfica por medio de escritos, signos, señales e imágenes y sonidos de toda naturaleza, u otros sistemas o procedimientos de transmisión de señales eléctricas o visuales, inventados o por inventarse, "corresponde exclusivamente al Estado.

El mismo artículo 1° y el artículo 11 *ibidem* sujetaban el ejercicio de las actividades reguladas por dicho instrumento a la obtención previa de permisos o

concesiones; de modo que al tiempo que se estableció la técnica concesional para la prestación, por los particulares, del servicio de telecomunicaciones, se previó también la figura del permiso. Precisar la definición de ambas figuras resulta de interés pues ello refuerza el carácter reservado del sector objeto del presente estudio y la ausencia en el mismo de la iniciativa privada.

Así, la ley de concesiones (1999) en su artículo 2 prevé un concepto amplio al definirlo como contratos:

> (...) celebrados por la autoridad pública competente por medio de los cuales una persona jurídica llamada concesionario asume la obligación de construir, operar y mantener una obra o bien destinados al servicio, al uso público o a la promoción del desarrollo, o la de gestionar, mejorar u organizar un servicio público, incluyendo la ejecución de las actividades necesarias para el adecuado funcionamiento o la prestación de la obra o del servicio, por su cuenta y riesgo y bajo la supervisión y el control de la autoridad concedente, a cambio del derecho a explotar la obra o el servicio y de percibir el producto de las tarifas, precios, peajes, alquileres, valorización de inmuebles, subsidios, ganancias compartidas con algún ente público u otra fórmula establecida en los contratos correspondientes, durante un tiempo determinado, suficiente para recuperar la inversión, los gastos de explotación incurridos y obtener una tasa de retorno razonable sobre la inversión.

En el contrato de concesión -como contrato administrativo- el ente público concedente goza de una serie de prerrogativas exorbitantes que le garantizan la posibilidad de conducir, unilateralmente, la vida del contrato. Así, se encuentra facultado para inspeccionar y controlar la gestión del concesionario, pudiendo llegar incluso a la intervención de la concesión; interpretar unilateralmente las cláusulas del contrato, en caso de discrepancias en torno a la inteligencia o alcance de las mismas; modificar unilateralmente las características de las obras y servicios contratados; sancionar al concesionario por el incumplimiento de sus obligaciones; extinguir, unilateralmente, el contrato de concesión, existiendo o no falta del concesionario.

El Permiso, por su parte, es una exención especial respecto de una prohibición general, en beneficio exclusivo de quien lo solicita; con él, no se autoriza ni delega nada, sino que se tolera o se permite realizar algo determinado de modo que importa

una concesión de alcance restringido. En particular como explica Dormi (1997) el permiso crea una situación jurídica individual condicionada al cumplimiento de la ley, confiere un derecho debilitado por cuanto siendo un acto de 'simple tolerancia' es revocable a voluntad del que ha concedido la cosa, sin que pueda dar derecho alguno al poseedor.

Los caracteres enunciados ratifican el carácter esencialmente publicista de la actividad de telecomunicaciones, a la luz de la derogada Ley de Telecomunicaciones de 1940, pues es evidente que los mecanismos que permiten el desarrollo de la actividad por el sector privado no se fundamentan en un derecho pre-existente sino que en todo caso son ellos mismos los que crean en la esfera del particular el derecho a explotar tales servicios, sometido además a importantes restricciones y controles.

Sin embargo, la evolución misma de las telecomunicaciones ha tornado necesaria su adaptación a las nuevas realidades tecnológicas, sociales y económicas, y ha producido un cambio no sólo en la naturaleza jurídica de la actividad en referencia como servicio público, sino en su propia regulación.

De hecho, la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones expresa que la Ley de 1940 parte de una concepción económica superada, consistente en identificar los servicios de telecomunicaciones con "monopolios naturales" en función de las cuantiosas inversiones que se entendían sólo podían soportarse en el erario público para prestar los servicios de telecomunicaciones, razón por la cual el Estado se los reservaba en términos absolutos.

Sin embargo, se advierte en la comentada exposición que el desarrollo tecnológico y el abaratamiento de los costos, ha supuesto desde el punto de vista normativo el abandono del binomio señalado "monopolio natural-reserva al Estado" por mecanismos que permiten a éste último, cumplir sus cometidos sociales a través de

instituciones como el "Servicio Universal" y el establecimiento de obligaciones legales especiales; lo cual se considera pertinente para la prestación del servicio y la explotación de las telecomunicaciones, dado que el espectro radioeléctrico, sus usos y en general las actividades de telecomunicaciones, conforman una estructura social fundamental de evidente interés público en esta era de la información, lo que supone la imposibilidad de su desregulación absoluta o ni aún similar a la de cualquier otro servicio menos esencial para el logro de los objetivos del Estado.

Así, las telecomunicaciones modernas se erigen sobre la base de una actividad económica fuertemente regulada por el Estado, para cuyo ejercicio los particulares requieren las correspondientes habilitaciones por parte del ente técnico del Estado que está llamado a controlar sus actividades.

Con meridiana claridad ilustra Ariño Ortiz (1979) sobre la esencia del cambio de las telecomunicaciones de servicio público a actividad económica de interés general, sometida a régimen especial pero sin menoscabo de su esencia de actividad económica ejercida por particulares, al señalar:

> (...) la esencia del cambio en el concepto y régimen del servicio público consiste en el paso de un sistema de titularidad pública sobre la actividad, concesiones cerradas, derecho de exclusiva, obligación de suministro, precios administrativamente fijados, carácter temporal y regulación total de la actividad, hasta el más mínimo detalle, a un sistema abierto, presidido por la libertad de empresa, esto es, libertad de entrada (previa autorización reglada), con determinadas obligaciones o cargas de servicio público, pero con libertad de precio y modalidades de prestación, con libertad de inversión y amortización y, en definitiva, en régimen de competencia abierta, como cualquier otra actividad comercial o industrial (p. 434,435).

Con este nuevo concepto de actividad económica de interés general se mantiene la nota de prestación al público de carácter esencial y se elimina totalmente la nota de la titularidad estatal sobre la actividad en régimen de monopolio. Por tanto, el régimen jurídico se ve transformado en igual medida desapareciendo las bases referentes a la

publicatio de la actividad, a saber: i. La exclusividad regalística; ii. La necesidad de concesión; iii. La temporalidad de la concesión; iv. La ausencia de libertad de empresa; v. El Monopolio, tarificación y responsabilidad estatal en todo el sector.

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) se dirige entonces, a diferencia de lo que se observa en la ley derogada, a la liberalización del sector de las telecomunicaciones y en este sentido, se aprecian las siguientes modificaciones importantes: i. La derogatoria de la reserva del Estado o despublificación de la actividad; ii. La inclusión de disposiciones que permiten la iniciativa privada en el sector (desregulación); iii. La menor intervención del Estado con otras finalidades.

La nueva regulación reduce formalmente la intervención directa de la Administración, y las telecomunicaciones, como actividades de carácter privado aunque de interés general, comienzan a regirse por el principio de libertad económica de allí que el derecho a su ejercicio pre-exista al título o habilitación administrativa. El Estado garantiza las condiciones de la prestación del servicio de telecomunicaciones pero no se reserva su titularidad.

El proceso liberalizador supone entonces el abandono de la tradicional declaratoria de servicio público de las telecomunicaciones y la sustitución de la anterior normativa por una nueva regulación.

En la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) se observan los caracteres comentados, particularmente, en las siguientes disposiciones:

El artículo 1° dispone que el objeto de la Ley es establecer el marco legal de regulación de las telecomunicaciones a fin de garantizar el derecho a la comunicación y a la realización de las actividades económicas de telecomunicaciones necesarias para lograrlo.

El artículo 2 numerales 3 y 4, establece como uno de los objetivos generales de la Ley, procurar condiciones de competencia entre operadores de servicios y promover el desarrollo de nuevos servicios, redes y tecnologías.

No se trata ya a las telecomunicaciones bajo el concepto tradicional de servicio público sino que el artículo 5 de la Ley define el establecimiento o explotación de redes de telecomunicaciones y la prestación de servicios de telecomunicaciones como actividades de interés general.

El artículo 7 de la Ley reserva el mecanismo de la concesión para el uso y explotación del espectro radioeléctrico por tratarse, este sí, de un bien del dominio público de la República.

Los artículos 16 y 9, regulan la habilitación administrativa como el título para el establecimiento y explotación de redes y para la prestación de servicios de telecomunicaciones.

Así como se hizo referencia en líneas precedentes a consideraciones relativas al permiso y la concesión, es de resaltar que a diferencia de éstos la habilitación administrativa constituye una autorización y por ello supone el reconocimiento de un derecho preexistente de modo que no amplía el campo de los derechos del individuo sino que permite que éste los pueda ejercer al reconocerle el cumplimiento de las condiciones preventivas impuestas por el poder de policía en razón del interés o la necesidad colectiva.

Considerando el tratamiento tributario que se ha dado a las telecomunicaciones, llama la atención la sentencia del caso Telcel Celular contra la Alcaldía del Municipio Autónomo Maracaibo del Estado Zulia(16/7/1996), que marcó hito en la reciente tendencia jurisprudencial, donde se afirma que los municipios no podrán gravar tales

actividades, y entre las posibles causas de esta afirmación – ya que la sentencia poco ilustra en cuando a la motivación de la decisión– pudo haber estado el hecho de que el régimen de toda la actividad de la empresa accionante estuvo previsto en un "contrato de concesión" que como se ha visto, reviste a estas operaciones de la naturaleza jurídica de actividad reservada al Estado, lo que pudo servir de motivación para negar cualquier inherencia del Poder Municipal en la misma, en este sentido señala la sentencia; según Romero-Muci (1997):

> En otros términos, no pueden ni deben los órganos ejecutivos y legislativos estadales o municipales mediante sus actos típicos y propios invadir tales esferas de actuación por haber sido éstas expresa y precisamente reservadas al órgano legislativo nacional. En el caso concreto debe entenderse que, al formar parte de las telecomunicaciones , la emisión, transmisión o recepción de ondas radioeléctricas con tecnología celular, como un servicio con fines específicos en todo el territorio nacional, tal como se dispone en el contrato de concesión suscrito entre el accionante y la República, por órgano del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, es y debe ser regido, en todas sus implicaciones, -como por ejemplo, régimen de concesiones ,tributario, entre otros- por una Ley nacional.(subrayado nuestro).

Ahora bien, de los cambios surgidos en la regulación del sector de las telecomunicaciones, se deduce como conclusión que las telecomunicaciones se conciben en la nueva Ley de Telecomunicaciones como "actividades económicas" susceptibles de ser explotadas por los particulares, lo cual da lugar a la apertura de la competencia, tanto en la infraestructura como en la prestación de la actividad, y esta condición jurídica en nada obsta que la realización de la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones esté sujeta a la potestad tributaria municipal a través del Impuesto a las Actividades Económicas.

Las ideas precedentes, y en particular la última referencia orientada a la evolución jurídica de las telecomunicaciones hacia una actividad sin mayores distingos de "cualquier otra actividad comercial o industrial" obliga a hacer mención a los postulados que orientan la evolución de la dogmática tributaria en torno a la necesidad de interpretación de las normas tributarias en contexto con el resto de las normas constitucionales, y no aisladamente, entendiendo al contribuyente, en su

dimensión grupal e individual, como titular de los derechos y deberes que la constitución le reconoce a todos los ciudadanos así como de los valores fundamentales que inspiran los preceptos constitucionales.

Lo anterior obliga a hacer referencia a la norma constitucional que hace referencia a uno de los derechos fundamentales, como es la Igualdad, principio que forma parte trascendental en la Tributación, y se ubica en el artículo 21, que establece:

> Artículo 21: Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:
> 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza, el sexo, el credo, la condición social, o aquellas que en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

Esta norma constitucional, nos lleva a algunas reflexiones sobre el alcance de principios fundamentales como la igualdad sobre otras personas que sin ser físicas, son titulares de estos derechos, en este sentido ha escrito Blanco-Uribe (2000) que:

> ...claro que la integridad de cuánto procede es igualmente aplicable a toda persona humana, trátese o no de un contribuyente. Empero, ha sido menester introducir al tema con estas ideas, en razón de que, a fin de cuentas el contribuyente es ante todo una persona humana, trátese de una persona natural, pero también de una persona jurídica, que no es más que una ficción legal, una forma organizativa de las personas naturales, exponencial de sus respectivas aspiraciones (p.7).

Por todo esto, se hace indispensable definir a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, como el deudor de la obligación tributaria, es decir, el sujeto que ha de realizar la prestación tributaria en favor del ente público acreedor. Sujeto pasivo es, pues, en términos de teoría jurídico – tributaria, la persona que asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria por haber realizado el hecho imponible.

También, otros autores como Jarach (1982) han considerado que:

> Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se haya en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir, mutatis mutandis, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en primer término quien goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes. El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, por que con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo (p. 168).

Todo lo anterior, obliga a cuestionar la constitucionalidad del privilegio a los contribuyentes dedicados a la actividad de telecomunicaciones frente al resto de los contribuyentes de los impuestos municipales, cuestionamiento que debe atenderse a través del uso de todos los medios de interpretación constitucional, como lo son el método literal o gramatical y el histórico o la intención del constituyente, que son fundamentales en la lectura legal, como se desprende del contenido del artículo 4 del Código Civil. Adicionalmente, se debe atender a las conclusiones que arroje el método de interpretación sistemático o lógico y el método finalista o axiológico, por tratarse de normas constitucionales que son abiertas y concentradas, por lo que no siempre es sencillo dar con su contenido por la sola vía de un llano significado literal de sus palabras.

También, otros autores como Jarach (1982) han considerado que:

> Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se haya en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva. Lo mismo se puede decir, mutatis mutandis, con referencia a la tasa y a la contribución: también para estos tributos es obligado en primer término quien goza del servicio administrativo o de la ventaja especial, que constituyen respectivamente la causa de la tasa o de la contribución. Este sujeto o (como también puede ocurrir) estos sujetos obligados en primer término por su vinculación directa con el hecho imponible, que hace atribuible a él o a ellos la capacidad contributiva es o son el deudor principal o los deudores principales, el o los contribuyentes. El contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y, si se me permite la expresión, es obligado por naturaleza, por que con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo (p. 168).

Todo lo anterior, obliga a cuestionar la constitucionalidad del privilegio a los contribuyentes dedicados a la actividad de telecomunicaciones frente al resto de los contribuyentes de los impuestos municipales, cuestionamiento que debe atenderse a través del uso de todos los medios de interpretación constitucional, como lo son el método literal o gramatical y el histórico o la intención del constituyente, que son fundamentales en la lectura legal, como se desprende del contenido del artículo 4 del Código Civil. Adicionalmente, se debe atender a las conclusiones que arroje el método de interpretación sistemático o lógico y el método finalista o axiológico, por tratarse de normas constitucionales que son abiertas y concentradas, por lo que no siempre es sencillo dar con su contenido por la sola vía de un llano significado literal de sus palabras.

CAPITULO III

LA POTESTAD TRIBUTARIA MUNICIPAL SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

A. NUEVO RÉGIMEN CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO NACIONAL.

Habiendo dejado clara la distinción entre la potestad reguladora y la potestad tributaria, del Poder Público Nacional y del Poder Público Municipal, así como sus límites; resulta necesario definir con precisión el régimen constitucional de esas potestades tributarias y su efecto sobre la actividad de servicio de telecomunicaciones tomando en consideración sus características con relevancia jurídica.

La Constitución vigente contiene el poder tributario atribuido al Poder Público Nacional para que pueda hacerse de recursos y sufragar los gastos generados en el cumplimiento de las mismas (causa final), al atribuirle, en el numeral 12 del artículo 156, la competencia para "La creación, organización, administración y control" de los impuestos sobre una muy importante cantidad de manifestaciones de capacidad contributiva y de actividades (causa próxima), y el numeral 14 le atribuye la competencia para "La creación y organización de impuestos territoriales sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias", aunque en este último caso concede que la "recaudación y control corresponda a los municipios".

Cuida la Constitución la no confusión de estas dos importantes competencias de poder tributario, contempladas en los numeral 12 y 14, con las demás competencias establecidas en los demás numerales del mismo artículo, haciendo uso exclusivo en esos numerales de los vocablos "creación", "organización", "administración" ,

"recaudación" y "control" para referirse al tema de los "impuestos"; de este modo se observa, no sólo el uso expreso del término "impuestos" sino el uso de palabras que en conjunto resultan en una redacción orientada a describir una competencia mucho más amplia que el de una mera "regulación" de lo ya existente, al punto de poder "crear" lo que aún no exista, y más allá de crearlo y organizarlo a través de una ley, se reserva la competencia para su "administración" y "control" (num.12) o la atribuye expresamente al Poder Público Municipal (num.14), lo cual evidentemente distingue a estos dos numerales, referentes a la potestad tributaria, del resto de las competencias atribuidas al Poder Público Nacional al reservarse todo lo referente a la potestad tributaria y de esa manera asegurarse que en esta área de medular importancia, no ocurran los conflictos que han planteado –y de seguro plantearán– otras funciones del Estado en que concurren diferentes órganos del Poder Público, a pesar de su obligación de "cooperar" (art. 136 C.N.).

A fin de definir el alcance de esta potestad tributaria del Poder Nacional, resulta sumamente ilustrativo la evolución experimentada respecto del régimen anterior.

En tal sentido cabe señalar que, el numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961 contemplaba la potestad tributaria del Poder Nacional de la siguiente manera:

> Artículo 136. Es de la competencia del Poder Nacional:
> ... La organización, recaudación y control de los impuestos sobre la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación; las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente **la ley reserve al Poder Nacional**, **tales como** las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley.

En cambio el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución vigente contempla la potestad tributaria del Poder Nacional de la siguiente manera:

> Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:

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

Una mera lectura de las dos disposiciones evidencia que la Constitución de 1999 trajo varios cambios a la potestad tributaria del Poder Nacional, como la exclusión de la misma de las contribuciones por timbres fiscales, las cuales fueron atribuidas a los Estados; pero a efectos del presente trabajo, interesa destacar el cambio experimentado en torno a la asociación de la reserva legal y la potestad tributaria.

La Constitución de 1961 reservaba al Poder Nacional: "las contribuciones (...) que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente **la ley reserve al Poder Nacional"**; y luego enumeraba una lista "enunciativa" de bienes cuya producción y consumo estaría sujeta a "regulación" del Poder Nacional al señalar: **"tales como** las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas;"con lo cual la norma deshizo la separación entre la potestad reguladora y la potestad tributaria del Poder Nacional para el caso de la "producción y consumo de bienes", al reservar expresamente la potestad de crear impuestos sobre la producción y el consumo de cualquier bien regulado por el Poder Nacional, entre ellos: los alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas.

Con base en esta igualación de la potestad tributaria y la potestad reguladora para el caso de los impuestos a la producción y el consumo de bienes (num. 8, art. 156 C.N. 1961) –que constituiría una excepción "expresa" a la separación de estas dos potestades contenido en todo el texto constitucional– se pudo haber hilvanado un argumento que arribara a la misma conclusión que hizo la Corte en el caso Telcel Celular –sin entrar a discutir la diferencia conceptual entre la producción de bienes y la prestación de servicios y entre impuestos y contribuciones, para no violar los

límites del presente trabajo– cuando señaló: " estando reservada la actividad (de producción y consumo de bienes) antes mencionada al ámbito de la Ley y al Poder Nacional (...), resulta incontestable afirmar que toda su regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos, así como el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmada en el texto legislativo."(paréntesis y subrayado nuestro).

En cambio, la Constitución vigente sólo reserva al Poder Nacional: "los impuestos sobre (...), la producción" y " los impuestos **que recaigan sobre el consumo"**; y luego enumera una lista "taxativa" de bienes cuyo consumo estaría sujeto a "tributación" del Poder Nacional al continuar lo anterior, señalando: "**de** licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco"; con lo cual se puede concluir que el nuevo régimen contemplado en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de 1999, se logran dos objetivos: a) se mantiene una diáfana separación de la potestad reguladora y la potestad tributaria al referirse en este numeral únicamente a las potestades tributarias sobre el consumo de ciertos bienes, sin incluir ningún elemento que pudiese confundirla o igualarla con la vasta potestad reguladora; b) se elimina la dominación de la reserva legal o potestad reguladora del Poder Nacional sobre la potestad tributaria del Poder Municipal, en el caso de la producción de bienes cuya regulación especial, a través de ley, corresponda al Poder Nacional.

Una interpretación según la cual, se entienda que el numeral 12 del artículo 156 plantea una limitación a la Potestad Tributaria de los Municipios, concretamente en referencia al Impuesto a las Actividades Económicas, debido a la sintaxis del párrafo y al contexto en que se encuentra la palabra "producción", pudiendo dar lugar a una significación según la cual se está reservando al Poder Nacional *"los impuestos que recaigan sobre (...) la producción"*, estando el término "producción" estrechamente vinculado con el término "industria", y este último, expresamente contemplado como hecho imponible del Impuesto a la Actividades Económicas atribuido a los municipios por el artículo 179 de la Constitución: *"los impuestos sobre actividades*

económicas de industria"; significaría admitir una abierta contradicción entre el contenido del numeral 12 del artículo 156 y el artículo 179, además de la contradicción con este numeral con toda la exposición de motivos, las posiciones de constituyentes y las normas constitucionales que avalan y defienden la descentralización y el fortalecimiento del Poder Público Municipal.

Analizar este asunto conlleva una revisión sistemática de todo el Capítulo IV "Del Poder Público Municipal" del Título IV "Del Poder Público" , partiendo de la atribución a los municipios de funciones políticas o de gobierno; legislativa; administrativa con sus actividades centrales: normativa, de servicio público, de fomento, de policía y jurisdiccional (distinguida de la judicial, claro está); sobre todo lo concerniente a la vida local, y en general todo lo relativo al mejoramiento de las condiciones de vida de la comunidad (art. 178 C.N.), conteniendo el nivel de autonomía y fortalecimiento de los municipios: "1. La elección de sus autoridades. 2.La gestión de las materias de su competencia. 3. La creación, recaudación e inversión de sus ingresos."(art. 168 C.N.); todo lo cual fue tenido en tan especial valor por la Constitución para la consecución de los fines estatales que le atribuyó al Municipio la calificación de "unidad política primaria de la organización nacional" (art.168 C.N.), obliga a entender como principio o valor constitucional: la separación de poderes, que refuerza la consolidación de la descentralización territorial y funcional, pues pareciera haber la conciencia de que uno de los modos de procurar la satisfacción de las necesidades de la población es dando poder a los municipios, que son las entidades públicas que más cerca están de los individuos y por tanto, que más eficaces podrían ser en la acción de cubrirlas.

Se formula esta aseveración por cuanto el principio de separación de poderes implica que cada nivel del Poder Público tiene sus funciones propias, sin menoscabo de la colaboración entre ellos, resalta en el caso del Poder Público Municipal.

Este principio de separación de poderes se entroniza a lo largo de toda la Constitución, y su reflejo en el fortalecimiento de la descentralización se revela con especial claridad en los artículos 16, 157 y 158 de la Constitución al señalar:

> Artículo 16. Con el fin de organizar políticamente la República,(...).El territorio se organiza en Municipios.
> La división político territorial será regulada por ley orgánica, que garantice la autonomía municipal y la descentralización políticoadministrativa.
> Artículo 157. La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios o a los Estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.
> Artículo 158. La descentralización, como política nacional, debe profundizar la democracia, acercando el poder a la población y creando las mejores condiciones, tanto para el ejercicio de la democracia como para la prestación eficaz y eficiente de los cometidos estatales.

En este marco de la descentralización como expresión inequívoca del valor constitucionalmente consagrado de la separación de poderes, resulta inobjetable que la Constitución propende hacia el fortalecimiento de la autonomía Municipal, entre otras vías, por medio de la consolidación de su autonomía financiera, como requisito insalvable para el cabal cumplimiento de sus fundamentales funciones coadyuvando así a robustecer el proceso descentralizador anhelado.

Siendo la separación de poderes y la descentralización, un principio supremo constitucional, es sencillo concluir que la interpretación restrictiva del numeral 12 del artículo 156 que entienda que está reservado al Poder Nacional: "los impuestos que recaigan sobre (...) la producción", y en consecuencia quede severamente erosionada, respecto del régimen de la Constitución de 1961, la base tributable del Impuesto a la Actividades Económicas atribuido a los municipios por el artículo 179 de la Constitución: "los impuestos sobre actividades económicas de industria"; sería no sólo evidentemente contradictoria con el artículo 179 sino opuesta a estos principios o valores superiores constitucionales, por lo cual no hay motivos para adoptar esta interpretación restrictiva, al contrario, debe entenderse que lo reservado al Poder Nacional en cuanto a la producción se refiere, en nada afecta la potestad tributaria municipal general sobre las actividades económicas, entre ellas las industriales y de

servicio, lo cual vendría a ser confirmado con el principio constitucional antes referido y en este mismo sentido reforzada la descentralización a través de la consolidación de la autonomía financiera municipal, todo esto atendiendo al método de interpretación teleológico aplicable a las normas constitucionales.

En cualquier caso, esta interpretación que plantea una problemática que se extiende más allá asunto de la gravabilidad de las telecomunicaciones pues abarcaría a toda la actividad industrial, con repercusiones gigantescas sobre las finanzas publicas locales, en ningún sentido significa una unión entre la regulación de un bien y la gravabilidad de su producción.

Con base en este breve contraste del numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961 con el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución vigente y análisis del contenido de este último, es inevitable calificar de errada y poco profunda –con todo respeto por la autoridad que ejerce– a la sentencia (Nro. 1451) del Tribunal Supremo de Justicia de noviembre del año 2000, cuando señaló:

> el principio de reserva legal en materia de tributos a las actividades de telecomunicaciones se encontraba contenido en el artículo 136 ordinales 8°, 22°,24 y 25° de la Constitución de 1961, el cual establecía entre las competencias del Poder Nacional '(...) 8. (...) las contribuciones (...) sobre la producción y el consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional,(...); 22.El correo y las telecomunicaciones;24.(...) la legislación (...) relativa a todas las materias de la competencia nacional; 25. Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Nacional o que le corresponda por su índole o naturaleza'.Dichas competencias del poder nacional, permanecen inalteradas en su esencia en el artículo 156 numerales 12,28,32 y 33 y en el artículo 187 numeral 1° de la Constitución de 1999.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia corrigió esta postura anodina en la sentencia (Nro. 285) del 04 de marzo de 2004 de la Sala Constitucional, al señalar de modo categórico:"De esta manera, aunque al Poder Nacional o estadal corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos".

En relación al caso concreto de las telecomunicaciones, la sentencia (Nro. 285) del 03 de agosto de 2004 de la misma Sala, hace una sinopsis de la evolución histórico legislativa y jurisprudencial que pudo haber generado la confusión que sustentó el error de la sentencia (Nro. 1451), en este resumen señaló:

> La Ley de Telégrafos y Teléfonos del año 1918 es la primera ley en la materia. Esa ley, que creó un impuesto de carácter nacional, contenía una disposición absolutamente contraria a la que hoy recoge la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en su artículo 156: que podían coexistir el impuesto nacional con los municipales. Se dispuso en el artículo 22, que: 'El impuesto nacional no excluye el derecho de las Municipalidades a cobrar a las mismas empresas patentes de industria y cualquier otro impuesto que les corresponda'(...)
>
> La ley de 1918 fue sustituida por la Ley de Telecomunicaciones de 1936 y ésta por la ley del mismo nombre del año 1940, las cuales nada dispusieron sobre los impuestos municipales. Ese silencio no se entendió como una variación de la situación y se siguió considerando que la actividad de telecomunicaciones estaba sujeta tanto al pago del impuesto especial regulado por ley nacional, como a la 'patente' general a cargo de los municipios, y que es común a cualquier actividad económica, sea de telecomunicaciones o de otra clase.
>
> En el año 1953 la Corte Federal de Casación dictó un fallo relevante a estos efectos, pues en él se varió la concepción, negándose la convivencia de impuestos nacionales y locales, con base de que la ' *Constitución Nacional (...) atribuye a la competencia nacional todo lo relativo a correos, teléfonos y comunicaciones inalámbricas y (...) de la misma consagra la autonomía municipal en lo que concierne al régimen económico fiscal y administrativo de la Municipalidad, sin otras restricciones que las establecidas por la Constitución'*, lo que le llevó a concluir que *'la autonomía municipal se encuentra restringida por la competencia del Poder Nacional y no puede gravar por conceptos de Patentes de Industria y Comercio, actividades sobre las que pesa un impuesto nacional'*.(...)
>
> Además de esas razones para excluir la tributación local, nación otra fundamentación teórica: que las empresas concesionarias de las telecomunicaciones (o en sectores reservados al Estado) gozaban de una inmunidad fiscal, que les eximía de ciertos tributos, en concreto los locales.
>
> No hubo jurisprudencia pacifica, sin embargo, por lo que se encuentran fallos contrarios al mencionado criterio de 1953. Destaca, por ejemplo, la sentencia de la Sala Político-Administrativa del Máximo Tribunal, del 28 de mayo de 1962, en la que se declaró que la *'competencia que al Poder Nacional otorga la Constitución en lo relativo a las telecomunicaciones se justifica, principalmente, por razones de seguridad, control y estabilidad del servicio y no por motivos económicos y financieros, quedando siempre a salvo el derecho de la Municipalidad en cuanto a patentes industriales y comerciales'*.

Ese mismo fallo sostuvo, además, que no existía inmunidad tributaria para la empresa concesionaria –argumento cada vez con más adeptos–, puesto que la concesión no eliminaba su carácter de empresa y, por supuesto, su ánimo de lucro.(...)

Es (sic) esa evolución destaca luego la sanción, en 1965, de una nueva Ley relativa a las telecomunicaciones: la Ley que Regula la Reorganización de los Servicios de Telecomunicaciones.

Mediante esa Ley de 1965, entre otras cosas, se eximió a la empresa CANTV – la actual recurrente y única empresa prestadora del servicio en ese momento, lo que justificó que la norma se refiera a ella por su nombre– del pago de todos los impuestos nacionales. Como se observa, se trató de la norma opuesta al actual artículo 156 de la Ley de Telecomunicaciones, y que más adelante también se reseñará: no se excluyen los impuestos estadales y municipales, sino los nacionales. La razón de esa exclusión no puede ser otra que el hecho de que CANTV, inicialmente privada fue paulatinamente pasando a manos del Estado, si bien en la actualidad volvió a ser privatizada. Como la República no tenía interés en exigir impuestos a una sociedad que ella misma formaba, estimó conveniente prever la exención.

(...)

Además, no puede esta Sala dejar de señalar que incluso años más tarde, a partir de 1981, el propio Estado entendió que las empresas públicas, como ya lo era la CANTV, no estaban excluidas tampoco del pago de todos los tributos nacionales, por lo que desde ese momento se les exigió el impuesto sobre la renta.

No puede negar la Sala , en todo caso, que persistieron las dudas sobre el poder tributario municipal,(...), pero esta vez basados en la supuesta inmunidad fiscal.

De la evolución legislativa y jurisprudencial del caso de las telecomunicaciones , la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia arriba a una conclusión lapidaria, en la sentencia (Nro.285) del 04 de marzo de 2004, al sentenciar:

Las diversas sentencias citadas demuestran que, ha habido tres argumentos que se convertían en freno a la obtención de ingresos para los Municipios: uno, la imposibilidad de coexistir impuestos nacionales y locales sobre una misma actividad; dos, la imposibilidad de tributación local en caso de materias reguladas por el Poder Nacional; tres, la exclusión tributaria para concesionarias de servicios públicos.

El más delicado de esos tres argumentos –y que constituye el presente recurso– era aquel según el cual la República tenía un poder tributario implícito, que abarcaba todas las materias de la reserva legal. Ello afianzó el proceso de confusión de poderes que tanta controversia ha creado en el país, enfrentando a República y Municipios.

La narración que ha hecho esta Sala revela el continuo vaivén que produjo la tensa relación entre poderes nacionales y locales. En ese vaivén, lo que empezó

siendo un criterio aislado acabó por consolidarse como convicción general, a la que se quiso dar fin con el artículo 180 Constitucional. Sobre todo, el anterior relato permite comprobar la gravedad de la tesis de los poderes implícitos, según el cual la potestad para regular una materia abarca todo, incluido el poder tributario.
(...)
Es en el artículo 156 del Texto Fundamental donde figura la lista de competencias del Poder Nacional, las mismas que para el Alcalde del Municipio Simón Bolivar del Estado Zulia son meramente *'reguladoras'* –salvo el numeral 12–, lo que implicaría que no incluyen una reserva de poder tributario.

El referido cambio de redacción del numeral 12 del artículo 156 de la Constitución vigente, que define el régimen de atribución de potestades tributarias del Poder Nacional y lo escinde claramente de la anterior posibilidad de invadir por vía legislativa las potestades tributarias de Estados y Municipios, se compensa con el numeral 13 del artículo 156, al contemplar la competencia legislativa "para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias", no ya para atribuir o excluir actividades sometidas al poder tributario de Estados o Municipios, ni para sustituir el régimen de atribuciones de potestades tributarias originarias contenidas en la propia Constitución, sino para lograr una coexistencia de todos los regímenes tributarios locales que no perjudique a la economía nacional.

La integridad de la República requiere la coexistencia de los regímenes tributarios locales de una manera armonizada y respetuosa de los derechos constitucionales que permitan el desarrollo económico de la Nación, de lo que se infiere que además de la supremacía de la potestad reguladora del Poder Público Nacional la propia naturaleza de sus funciones lo debe hacer competente para establecer normas armonizadoras o controladoras de las potestades tributarias locales.

En este sentido la Constitución de 1999 incorpora en el numeral 13 del artículo 156, paralela a la absoluta escisión de la potestad reguladora y tributaria del Poder Público Nacional, una competencia armonizadora y coordinadora de la potestad tributaria municipal, atribuida expresamente al órgano legislativo del Poder Público Nacional, por medio de la cual pueda cumplir con su función de superior jerarca

jurídico y velar por la integridad de la República a través del control de posibles obstáculos tributarios "locales" al desarrollo económico de la Nación.

A fin de poder lograr una mejor comprensión del alcance de esta competencia armonizadora y coordinadora del Poder Nacional sobre la potestad tributaria de los municipios, se consideró importante llevar a cabo una interpretación histórica de la norma y analizar el *iter* que condujo a su aprobación definitiva.

El anteproyecto contemplaba la potestad armonizadora en materia tributaria para el Poder Nacional en el numeral 11 del artículo 173, el cual estaba redactado en los siguientes términos:

> Artículo 173. Es de la competencia de los órganos del Poder Público Nacional: ...La ley nacional garantizará la coordinación y armonización del sistema tributario y podrá imponer límites superiores a las tasas de algunos impuestos sin menoscabo de la autonomía fiscal de los Estados y Municipios. (subrayado añadido).

Durante la primera discusión se sugirió que a este numeral se le hicieran simples cambios de forma a su redacción; en tal sentido se destaca del Diario de Debates la intervención del Presidente de la Asamblea Nacional Constituyente cuando en la sesión ordinaria No. 34, de fecha 2 de noviembre de 1999 hace referencia a las "modificaciones de forma" que propone la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", a cargo del constituyente Segundo Meléndez:

> Numeral 11. en este numeral la Comisión hizo unas modificaciones de forma, por favor, que la Comisión se sirva dar lectura al numeral 11
> CONSTITUYENTE MELENDEZ (SEGUNDO).- La propuesta de la comisión creemos que precisa mejor el sentido del ordinal 11, dice: 'La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias; para definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estadales y municipales; así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial'.

> EL PRESIDENTE.- Está en consideración el numeral 11 que tiene solamente algunas observaciones de forma.¿Si hay alguna consideración sobre el numeral? Si no hay ninguna observación se va a considerar aprobado. (PAUSA). APROBADO. (subrayado añadido) (p. 11).

En los términos anteriores fue aprobada la redacción de la norma tanto en primera como en segunda discusión, y es así como aparece en el texto de la Constitución. en el numeral 13 del artículo 156, el cual señala como competencia del Poder Publico Nacional:

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

Como se desprende de la norma contenida en el anteproyecto sometido a la primera discusión y el continŭum de la casi inexistente discusión, la intención del constituyente era otorgar al Poder Nacional una función de coordinación pero "sin menoscabo de la autonomía fiscal de los (...) Municipios" .

En la misma línea argumentativa se encuentra que cuando estaba siendo elaborada la norma que define el hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas, la cual se analizará en detalle al final de esta capítulo, la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", a cargo del constituyente Segundo Meléndez objetó la propuesta del constituyente Claudio Fermín, de limitarse a la expresión "actividades económicas", por cuanto tal mención podría permitirle al órgano legislativo del Poder Nacional la afectación de la potestad tributaria municipal y su capacidad para generar ingresos fiscales, lo cual les resultaba desdeñable y por eso se propuso una redacción lo suficientemente amplia que no dejase por fuera ninguna actividad del género "económicas", pero bien delimitada en sus especies más emblemáticas, vg. la industria, el comercio o los servicios, de modo de velar por la no afectación de la potestad tributaria municipal a través de la exclusión de alguna de ellas por medio de una ley nacional con

pretensiones de "armonización o coordinación". El constituyente Segundo Meléndez señalaba en la sesión ordinaria de fecha 13 de noviembre de 1999, según consta de la Gaceta Constituyente (1999):

> La modificación aquí consiste en precisar el contenido de unos de los términos utilizados en el numeral 2 que el de actividades económicas y precisar de industria, comercio, servicio y de índole similar con las limitaciones que establezca la Constitución.
> Estas limitaciones están referidas a un artículo que ya aprobamos (refiriéndose al numeral 15 del artículo 156), en el cual se establece que el Poder Nacional tendrá la facultad de reglamentar toda la cuestión tributaria de los estados y los municipios. Esta idea es la de precisar mejor el contenido de esa parte del artículo, porque en los términos en que estaba expresado simplemente como actividades económicas, se iban a producir interpretaciones diversas que podían afectar lo que es hoy la hacienda pública fundamental de los municipios. (subrayado y paréntesis añadido).

Estaba muy claro para el constituyente que la potestad de armonizar que se concedía al Poder Nacional no implicaba exclusión de materias de las potestades que constituían la autonomía tributaria de los otros entes territoriales. Es evidente que esa intención se mantuvo en la redacción definitiva del numeral, toda vez que cuando en la primera discusión se propone una redacción distinta a la del anteproyecto, el fundamento de los cambios fueron razones de forma que no de fondo, es decir, la sustancia de la norma continuaba siendo la misma: delimitar sin menoscabar.

Con respecto a la interpretación que debe dársele esta norma, se pronuncia Vigilanza García (2000) al señalar que:

> Claramente se deduce de esta norma que bien puede esa 'legislación' para coordinar y armonizar potestades tributarias, regular el problema de las exclusiones o al menos limitaciones al ejercicio de la 'potestad' tributaria por parte de los Municipios sobre ciertas actividades y también solucionar el asunto de la inmunidad tributaria en términos mucho más omnicomprensivos (p.248).

Belisario Rincón, J. (2000) comprende el alcance de la norma en una sentido un poco más restrictivo e interpreta que:

> Esta norma está referida a las reglas que deberá establecer el Poder Nacional para coordinar las diferentes potestades tributarias, pero la misma no debe entenderse como la facultad dada al Poder Nacional para decidir en qué casos puede o no aplicarse determinado tributo municipal, cuando se refiere a

> limitaciones, hace especial énfasis en los tipos impositivos o alícuotas, e incluso es factible que pueda abarcar también la posibilidad de establecer reglas sobre establecimiento permanente, así como respeto a los Principios Constitucionales aplicables en materia tributaria (p. 433).

En otras palabras, un análisis histórico, subjetivo-objetivo del numeral 13 del artículo 156 permite afirmar que a través de tal legislación futura promulgada en ejercicio de la competencia armonizadora del órgano legislativo del Poder Nacional no puede llegar a excluirse válidamente como hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas atribuido a los municipios ninguna actividad económica distinta a la expresamente excluidas en el texto constitucional, como ya se vio, lo contrario significaría una trasgresión o disminución ilegítima de las potestades tributarias que la Constitución otorga a los municipios.

Es tan clara la intención Constitucional en el sentido diferenciar esta potestad armonizadora de la regulatoria que cuando otorga la competencia de coordinación a la que se está aludiendo, en el texto de la norma se cuidó de no utilizar las mismas expresiones que usara para las demás potestades no tributarias, tales como "El régimen", "La regulación", ni siquiera "Las políticas" –términos que aluden a facultades más amplias y que usa en los demás numerales del artículo 156- sino que se limitó a atribuirle al Poder Público Nacional la competencia "para legislar" en materia de coordinación y armonización, lo cual no es sólo una variante de estilo como se vio en el capítulo I respecto de la precisión conceptual de la potestad reguladora.

Las consideraciones precedentes conducen a concluir que la potestad tributaria municipal sólo podría ser afectada por el Poder Legislativo Nacional a través de la limitación cuantitativa de sus alícuotas velando por los principios tributarios contemplados en la Constitución, regulación de tipos impositivos y principios de manera que se facilite la convivencia armónica de los impuestos de distintos

municipios, definiendo aspectos como el establecimiento permanente, la base fija y el factor de conexión preponderante para casos complejos.

Abunda en este sentido Belisario Rincón, J. (2000) sobre este particular al señalar:

> Sería a nuestro entender violatorio de la Potestad Tributaria del municipio, el que a través de la mencionada legislación de armonización, se tratara de introducir limitaciones referidas a definir qué actividades o hechos imponibles pueden ser gravados por los municipios, por constituir estos elementos la base fundamental de su Potestad Tributaria, mientras que las normas sobre armonización están más bien referidas a la posibilidad de que el Poder Nacional establezca reglas que permitan evitar casos de doble o múltiple imposición alícuotas impositivas excesivamente dispares para las mismas actividades en varios municipios diferentes, el establecer límites a lo que se recaude en los municipios, a fin de evitar que dichas sumas estén muy por encima de lo que necesita el municipio para cumplir con sus funciones, así como de varios otros puntos de interés en esta materia.
>
> Obviamente que la opinión sobre dicha norma de armonización, está ubicada dentro del campo de la especulación, pues la misma se deriva de nuestra interpretación de la experiencia de otros países en este campo y de la exposición de motivos del 'Anteproyecto de Título Constitucional del Sistema Tributario' presentado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario a la Asamblea Nacional Constituyente y en el cual se señala que la finalidad de elevara a rango constitucional el principio de armonización tributaria es el de que se pueda coordinar en forma convencional el ejercicio de las diferentes potestades tributarias de las entidades político territoriales.
>
> (...)En el mismo texto mencionado, se señalaba que el impuesto sobre patente de industria y comercio que se recomendaba se creara en cabeza de los estados, debía estar regulado por el legislador nacional, de forma tal que éste señalara que tal tributo era eminentemente territorial y con límites en su base gravable, fijación de los umbrales de las alícuotas impositivas, atendiendo a los principios reguladores de la carga fiscal, además de impedir la doble o múltiple imposición a través de una clara fijación de la figura del Establecimiento Permanente (p. 434,435).

En atención a estas reflexiones debemos analizar el contenido del artículo 156 de la Ley de Telecomunicaciones del 2000, cuando expresamente excluye al ejercicio de la actividad económica de prestación de servicios de telecomunicaciones de sujeción a la potestad tributaria Municipal, al señalar: "Artículo 156: De conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la actividad de Telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estadales o municipales."

B. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO NACIONAL SOBRE LAS TELECOMUNICACIONES.

De la absoluta separación de la potestad tributaria respecto de la regulatoria, se entiende que el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución, le atribuye al Poder Público Nacional la competencia para "La creación, organización, administración y control" de los impuestos sobre una muy importante cantidad de manifestaciones de capacidad contributiva, a saber: "los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, ..., el valor agregado"; sobre ciertas actividades económicas, a saber:"sobre..., los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios" ; y sobre la producción y consumo ciertos bienes, a saber: ." "la producción,... el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco"; y finalmente le atribuye "los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la Ley", para que pueda hacerse de recursos y sufragar los gastos generados en el cumplimiento de sus funciones.

Como se vio en el capítulo referente a la naturaleza jurídica de la actividad de prestación de servicio de telecomunicaciones, tanto la actividad de transporte de información a través de la red, como el tratamiento de la información para su envío y recepción y la comercialización de equipos terminales, son actividades económicas; en consecuencia, en ellas se perfeccionan varios de los hechos imponibles definidos por las leyes nacionales como "causa eficiente" para el nacimiento de obligaciones tributarias con el Poder Nacional, tanto por la generación de valor agregado en la explotación de las redes de telecomunicaciones y en la prestación de los diferentes tipos de servicios que se traduce en: la ocurrencia de transacciones económicas y finalmente la generación de ganancias, como por la necesidad de infraestructuras para establecer la red y de equipos terminales para prestar el servicio que se traduce en: la tenencia y transferencia de patrimonio; hechos estos a los que el legislador les ha dado relevancia jurídica, al definir los hechos imponibles de los distintos impuestos.

No es objeto de estudio en el presente trabajo el análisis detallado de las obligaciones tributarias, para con el Poder Nacional, de los entes que realicen actividades de telecomunicaciones; sin embargo, resulta imprescindible hacer una breve referencia a ellas, sólo a los fines de abordar el análisis sistemático de las normas tributarias contenidas en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, inclusive aquellas dirigidas a excluir la potestad tributaria del resto de los niveles del Poder Público.

Se considera que las potestades tributarias atribuidas al Poder Nacional sobre las manifestaciones de capacidad contributiva antes señaladas, son ejercidas sobre quienes realizan actividades de telecomunicaciones, a través de la exacción que realiza el Poder Público Nacional por medio del Impuesto sobre la Renta, el Impuesto a los Activos Empresariales, los Tributos Aduaneros y el Impuesto al Valor Agregado, cuya aplicación práctica ofrece experiencia interesantes para el problema aquí estudiado.

Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), al prever como materia imponible la generación de enriquecimientos, siempre que sean anuales, netos y disponibles, obtenidos en dinero o en especie, grava el ingreso que se genere en la explotación de las redes y la prestación de servicios de telecomunicaciones. Al respecto cabe destacar que el impuesto sobre la renta adoptó el sistema de renta mundial, con lo que se modificó el antiguo sistema de la fuente territorial, lo cual amplió –aunque también hizo más compleja su determinación– la base tributable, es decir, la renta gravable.

Al igual que el resto de los entes sujetos pasivos de este impuesto, los entes dedicados a la actividad de telecomunicaciones, estarán sujetos a las normas de gravamen al dividendo, ajuste por inflación y a las normas de control fiscal de transparencia fiscal internacional, precios de transferencia, así como a las normas sobre agentes de retención. De igual modo, serán beneficiarios de las rebajas por inversiones en activos fijos, distintos de terrenos, destinados al aumento efectivo de

capacidad de producción de renta, es decir, a la mejora, aumento o modernización del servicio de telecomunicación, y a cualquier otro incentivo fiscal definido por esta ley.

El Impuesto a los Activos Empresariales, es un impuesto que recae sobre uno de los elementos fundamentales de la formula patrimonial (Patrimonio = Activos – Pasivos) ya que recae sobre activos, a través de un gravamen a los valores tangibles e intangibles, situados en el país, que siendo propiedad de quien produce hayan estado incorporados a la producción de enriquecimientos durante el ejercicio anual por parte de los agentes económicos, entre ellos, los dedicados a la prestación de servicio de telecomunicaciones, por lo cual la infraestructura de redes y los equipos terminales estarán sujetos a este impuesto, así como las marcas, patentes, procedimientos tecnológicos y demás activos intangibles de la entidad dedicada a la actividad de telecomunicaciones.

Los Tributos Aduaneros, tanto en su naturaleza de impuesto como de tasa, son plenamente aplicables a los entes dedicados a la prestación de servicio de telecomunicaciones; como impuesto, grava la entrada, salida y circulación de mercancías al territorio nacional incluyendo aquellos insumos requeridos para establecer la infraestructura de redes, los equipos terminales y cualquier otro bien necesario para la prestación satisfactoria del servicio de telecomunicación, mediante la imposición de impuestos de importación, impuestos de exportación e impuestos al tránsito, contemplados en la Ley Orgánica de Aduanas, y los aranceles establecidos en sus diferentes disposiciones normativas, como Impuestos Ad-valorem, Específicos y Mixtos; en tanto tasa, los entes dedicados a las telecomunicaciones también están sujetos al pago por el uso de los servicios aduaneros, tales como: la detección y verificación de documentos o de mercancías, la clasificación arancelaria y la valoración de mercancías, el almacenaje de mercancías pendientes de trámite o en tránsito, la declaración de aduanas, la habilitación.

La Ley de Impuesto al Valor Agregado (1999) contempla un impuesto a las transacciones económicas que grava los movimientos económicos de bienes y servicios, se aplica a todas las importaciones y enajenaciones de infraestructuras de redes (edificaciones, torres, plantas, estructuras de soportes de antenas, instalaciones auxiliares de agua, electricidad, refrigeración y seguridad) y de equipos terminales, así como a la prestación de todos los servicios de telecomunicación (telefonía fija local, de larga distancia nacional e internacional, Telefonía móvil, servicio de Internet, radio comunicación móvil terrestre, radio mensajes, transporte, acceso a redes de datos, difusión por suscripción, radiodeterminación, radio comunicaciones marítimas, radiocomunicaciones aeronáuticas, ayuda a la meteorología, establecimiento y explotación de red de telecomunicaciones).

Sobre este impuesto, solo se señalará que debido a los regímenes de excepción que se prevén para ciertas zonas definidas como "Zonas Francas" por la Ley de Impuesto al Valor Agregado tal como es el caso del Puerto Libre del Estado Nueva Esparta– las cuales han gozado de beneficios fiscales (bien de disminución de la alícuota o de exención total del impuesto), el Poder Nacional se ha visto obligado a legislar o emitir dictámenes sobre la localización territorial del servicio de telecomunicaciones, a fin de establecer si determinada transacción económica ocurrida en razón de la prestación de un servicio de telecomunicación, con algún vínculo con la "Zona Franca" (vg. lugar de suscripción del servicio, de prestación efectiva del servicio, domicilio del usuario o del prestador del servicio), debe gozar o no del referido beneficio fiscal; algo similar ocurre, con la ubicación en determinado territorio nacional de la transacción económica ocurrida en razón de un servicio de telecomunicación internacional o de transmisión por satélite.

Se entiende que de considerarse a la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones sujeta a la potestad tributaria municipal, en la experiencia relativa al IVA podrá encontrarse orientación al problema de la localización territorial del hecho imponible, pues en el caso del Impuesto al Valor Agregado el hecho imponible

es la transacción económica entre el usuario y el operador del servicio y en el otro sería la realización de actividad económica por el operador del servicio, ambos concepto evidentemente relacionados al momento de establecer criterios para su localización, ya que donde se tenga por ocurrida la transacción económica generalmente será donde tenga por realizada la actividad económica.

1. IMPUESTOS ESPECIALES A LAS TELECOMUNICACIONES.

Con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000). Se sumó al abanico de obligaciones tributarias de quienes se dedican a la prestación de servicios de telecomunicaciones una seria de impuestos especiales a las telecomunicaciones.

Es importante aclarar como punto previo, que la Comisión Legislativa Nacional fue creada por la Asamblea Nacional Constituyente con la finalidad de servir de órgano legislativo transitorio del poder nacional frente al vacío creado por la cesación de las antiguas cámaras legislativas (Congreso Nacional) en virtud de la derogatoria de la Constitución de 1961 y hasta la instalación de la Asamblea Nacional una vez elegidos los nuevos parlamentarios. Es decir, que este órgano transitorio cuyos miembros fueron escogidos sin consulta popular alguna, sólo tendría como finalidad no dejar al Poder Nacional sin un ente legislativo que creara normas y leyes específicas (según su decreto de creación) y que obedecía a la imperiosa necesidad de promulgar determinados instrumentos legislativos que permitieran la aplicación del novísimo régimen constitucional, lo cual evidencia para estos tributos especiales para las telecomunicaciones contenidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) visibles vicios de inobservancia del principio de legalidad tributaria en sentido estricto.

En referencia a este principio de legalidad en sentido estricto, difundido también en su versión anglosajona: "No taxation without representation", Casás, José O. (1999) revela su contenido esencial al señalar que "sólo los órganos depositarios de la voluntad general (en su significación rousseauniana) son los habilitados para instituir tributos, revistiendo, en la esfera de creación del derecho, el carácter de 'norma sobre normación."

No obstante, esta comisión legislativa nacional actuando como órgano legislativo en virtud de la potestad regulatoria que posee el Poder Nacional sobre la actividad de telecomunicaciones, se avocó a sancionar una nuevo instrumento legal que sustituía a la vetusta Ley de 1940 y guardara perfecta armonía con los principios de la carta fundamental vigente, y a pesar que su misión se debió limitar a normas meramente regulatorias, introdujo un capítulo expreso sobre el régimen tributario de esta actividad, creando tasas por el uso del espectro radioeléctrico e impuestos a la prestación con fines de lucro de servicio de telecomunicaciones que no están contemplados en la Constitución; adicionalmente, levantó prohibiciones a los demás niveles del poder público de ejercer su potestad tributaria sobre esta actividad.

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) establece tasas a los entes que realicen actividades de telecomunicación, a cambio del servicio prestado por el Estado – a través de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones ("CONATEL") – de administración y control del espectro radioeléctrico y por los trámites administrativos e inspecciones requeridos por la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, de la siguiente manera:

> Artículo 149. Quienes exploten o hagan uso del espectro radio eléctrico, deberán pagar anualmente a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una tasa por concepto de administración y control del mismo,...
> Artículo 153. Los trámites previstos en esta Ley relativos a solicitudes en materia de otorgamiento, renovación, incorporación de atributos, sustitución, modificación o traspaso de habilitaciones administrativas o concesiones, de autorizaciones, de homologación de equipos, de inspecciones técnicas obligatorias y números geográficos o no geográficos, causará el pago de tasas...

Se estima que estas tasas están ajustadas a la potestad tributaria residual, desestimando la violación al principio de legalidad en sentido estricto antes referido, ya que en relación a este tipo de tributo la Constitución le atribuyó al Poder Nacional, la potestad tributaria residual del Poder Nacional la cual sólo requiere que la tasa creada por el Poder Nacional no haya sido atribuida a otro nivel del Poder Público por la Constitución, y entre las tasas que tienen atribuidos el Poder Público Estadal y Municipal nada se encuentra referente a la administración y control del espectro radioeléctrico ni obviamente a los trámites administrativos e inspecciones requeridas en consecuencia. Sin embargo se plantean dudas sobre la constitucionalidad de los artículos 149 y 153, por delegar en el Reglamento la determinación de las tasas aplicables, lo cual asoma una posible violación al principio de legalidad tributaria, pero ello, no sólo ha sido un lamentable vicio en nuestro ordenamiento tributario, sino que escapa de los límites de este trabajo, por lo cual nos limitamos a señalar la inquietud para futuras investigaciones.

Esta ley contiene otras exacciones, que en algunos caso califica "indebidamente" de contribución especial y en otros no les confiere ninguna clasificación, de las ofrecidas para el estudio de los tributos, vale decir, no la califica ni de impuestos, ni de tasas, ni de contribuciones especiales, sino "simplemente" se refieren las normas a "aportes", lo cual resulta desconcertante para quienes estudiamos los tributos y los principios que los rigen.

Así, la Ley contempla las siguientes exacciones:

> Artículo 148. Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una Contribución especial del medio por ciento (0,5%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento.
> Artículo 151. Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro deberán aportar al Fondo de Servicio Universal el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos.

> Artículo 152. Quienes presten servicio de telecomunicaciones aportarán al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones el medio por ciento (0,5%) de sus ingresos brutos.(subrayado añadido).

Estas normas ignoran todo el pensamiento tributario del cual se tiene conocimiento, en torno a la necesidad de calificar los tributos, a fin de precisar mejor la causa final que lo justifica, como impuesto: si no existe una contraprestación directa y cuantificable, en tanto que se revierten al pagador en "bienes públicos" por parte del Estado; como tasa: si se trata del pago para cubrir el costo de un servicio del Estado, del cual el pagador es beneficiario directo; o como contribución especial: si se trata de una compensación o contraprestación que el particular hace al Estado por el beneficio directo y cuantificable recibido a cambio de obra pública o cambio de variables urbanas, que revalorizan sus bienes o de algún modo incrementan su patrimonio.

Los artículos 151 y 152 ignoran estos conceptos, al no hacer referencia a ningún término que lo califique como algún tipo de tributo, y el artículo 148 también los desconoce, pero por defecto en su comprensión, al calificarlos erróneamente de contribuciones especiales, cuando en realidad no existe ningún beneficio directo recibido por la acción alguna de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, acaso atisbamos algún rasgo de contribución especial en que los "aportes" están afectados para el funcionamiento de determinados órganos del estado relacionados con las telecomunicaciones, lo cual por si solo luce más como un ardid para violar el principio de unidad del tesoro que como un elemento que caracterice y defina el "aporte" como una verdadera contribución especial.

A pesar de lo inconsistente de estas normas, se entiende que se trata de tres impuestos, y de una mera interpretación literal, se encuentra que la muy clara definición del sujeto pasivo orienta en cual es el hecho imponible de esos impuestos, que no es otro que el ejercicio de una actividad económica, la actividad económica de telecomunicaciones.

Tal es la conclusión que obtenemos al leer: "Artículo 148. Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar" ; "Artículo 151. Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro deberán aportar" ; "Artículo 152. Quienes presten servicio de telecomunicaciones aportarán".

Adicionalmente, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) contiene varias normas que establecen otros impuestos, las cuales definen –ahora sí– claramente como su único hecho imponible la realización de actividad económica, a saber:

TITULO XI
De los impuestos tasas y contribuciones
CAPÍTULO I
De los impuestos
Artículo 147. Quienes con fines de lucro presten servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, pagarán al Fisco Nacional un impuesto del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.
Quienes presten cualquier otro servicio de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar al Fisco Nacional un impuesto del dos coma tres por ciento (2,3%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.
Este impuesto se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.
Artículo 217. Sin perjuicio de las previsiones del Titulo XI de esta Ley, las empresas que exploten servicios de telefonía móvil celular pagarán hasta el año 2005 un impuesto especial adicional, calculado sobre el monto de sus ingresos brutos anuales derivados de dicha actividad, cuya alícuota se liquidará y pagará anualmente e irá decreciendo en la forma siguiente:
Año 2001:..... 4,5%
Año 2002:..... 3,5%
Año 2003:..... 2,5%
Año 2004:..... 1,5%
Año 2005:..... 0,5%
Los montos pagados por las actuales operadoras de telefonía móvil celular en la oportunidad en que la República les otorgó las correspondientes concesiones, por concepto de pago inicial del derecho contractual de concesión, en forma alguna podrán imputarse o compensarse con los tributos establecidos en esta Ley, ni generan derechos de indemnización a cargo de la República.

De lo anterior, se concluye que el Poder Nacional estableció mediante la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, dos tasas por el uso del espectro radioeléctrico (art. 149 y 153) y cinco impuestos (arts. 147, 148, 151, 152 y 217), por el ejercicio de la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones y adicionalmente excluyó expresamente su sujeción a la potestad tributaria Municipal y Estadal ,al prever expresamente: "Artículo 156. De conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la actividad de Telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estadales o municipales."

Como se ha visto, todas las manifestaciones de capacidad contributiva (las transacciones económicas de valor agregado, la renta, el capital) y las actividades económicas especificas necesarias para la prestación de este servicio (importación, exportación y tránsito de mercancías) que han sido expresamente atribuidas a la potestad tributaria del Poder Nacional, son efectivamente gravadas mediante la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Renta, y los Tributos Aduaneros; adicionalmente, el Poder Nacional cobra las tasas por la administración y control del espectro radioeléctrico, haciendo uso de su atribución residual: "los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la Ley"(art. 156, num. 12).

Finalmente, habiéndose agotado las manifestaciones de capacidad contributiva y las actividades económicas específicas que le fueron atribuidas constitucionalmente, seleccionaron como materia imponible, la realización de la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones para crear cinco nuevos impuestos, quizá pretendiendo hacer uso de la referida potestad tributaria residual, lo cual obliga analizar la potestad tributaria municipal, ya que la potestad tributaria residual del Poder Nacional requiere que el impuesto o la materia imponible seleccionada por el Poder Nacional no haya sido atribuido a otro nivel del Poder Público por la Constitución, lo cual sí ocurrió a favor de los Municipios, en el caso de los impuestos al ejercicio de actividades económicas, como veremos en seguida.

C. NUEVO RÉGIMEN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

1. BREVE EVOLUCION HISTORICA.

La referencia histórica más antigua que se encontró referida al Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio se remonta a 1821, con el establecimiento de un impuesto a las rentas de los ciudadanos, lo apunta Mizrachi, E. (1998) cuando señala "El Congreso de Colombia, mediante ley de 30 de Septiembre de 1821 estableció, con el nombre de «contribución directa» un 'impuesto sobre las rentas o ganancias de los ciudadanos...'(art.1)" (p. 19).

Este impuesto a la renta gravaba con una alícuota del diez por ciento (10%) a la rentabilidad de la fuente y esta rentabilidad se determinaba por la vía de presunciones porcentuales o de montos conocidos sobre bienes similares. De este modo, se establecieron las siguientes formas de determinación de la base imponible en función de la manifestación de riqueza gravada:

Se asignó una rentabilidad del cinco por ciento (5%) del valor de las tierras y plantaciones, de los muebles productivos, de los semovientes y en general del capital empleado en minas, manufacturas y objetos semejantes,(art. 3 y 5).

1. Se asignó una rentabilidad del seis por ciento (6%) del capital empleado en el comercio.
2. Se señaló que las edificaciones tenían una rentabilidad equivalente al arrendamiento que generaran o que debiera pagarse en los lugares en que existían,(art. 4).

Con este impuesto también se gravó los sueldos fijos o las rentas generadas por la industria, profesión o labor de los individuos, con una tarifa progresiva:

1. Hasta 150 pesos anuales, no debía pagar impuestos.
2. De 151 a 1.000 pesos anuales, debía el dos por ciento (2%).
3. Desde 1.001 pesos anuales en adelante, debía pagar el tres por ciento (3%).

Pocos años más tarde, por medio de una reforma realizada mediante Decreto de 4 de mayo de 1825 y por ley de 13 de mayo de 1826, se le añadieron al impuesto características que lo asemejaron más a la Patente de Industria y Comercio que se conoce, al incorporar la figura del padrón de contribuyentes y del cobro de tarifas, siguiendo el método indiciario francés, dependiendo del tipo de actividad realizada, así puede observarse como la ley de 1826 toma los elementos fundamentales de la contribución por caracteres: la inscripción en un padrón para poder ejercer la industria, y la determinación del impuesto tomando en cuenta la naturaleza de la actividad y la importancia de las misma.

En esta ley continua señalando el autor, se contemplaban diferentes montos fijos de impuesto asignados a cada clase de industria, y se establecieron veintidós tipos básicos de industria diferentes, que se subdividían en dos, tres o cuatro clases. Asimismo, se previó la obligación del pago de patente por cada lugar donde el contribuyente tenga establecimiento permanente y por cada oficio o industria que realice, así como el pago de multas por el ejercicio de actividades sin haber obtenido la patente.

Existe una referencia expresa, en ley venezolana, a la "Patente" municipal en el compendio de Leyes y Decretos Reglamentarios de los Estados Unidos de Venezuela, referido por Mizrachi (1998), la ley del 14 de octubre de 1830 señaló en su artículo 10: "Art.10. Esta Ley no se pondrá en ejecución hasta el primero de julio de 1831, pues para entonces las respectivas Diputaciones provinciales deberán haber formado las tarifas y habrán sido aprobadas por el primer Congreso Constitucional. Entre tanto

continuará cobrándose el derecho de patentes de industria según la tarifa de 4 de febrero de 1829" (Tomo XV, pp.969-971).

Iniciada la historia contemporánea constitucional venezolana, el 5 de mayo de 1838 se reformó aquella Ley de Rentas Municipales, estableciendo limitaciones a la potestad tributaria de las Provincias, señalando como indica Mizrachi (1998): "No podrán las Diputaciones Provinciales establecer los impuestos sobre los objetos que están sujetos a contribución nacional, (...)"(p.22)

Adoptado el sistema federal, desaparece de las normas de la Constitución de 1847 toda referencia a los Concejos Municipales, con lo cual dichas constituciones son coherentes con el sistema adoptado.

Diez años más tarde, en la Constitución de 1857, se atribuye al Concejo Municipal, la competencia para establecer Impuestos Municipales y arreglar el sistema de su recaudación para proveer a sus gastos, luego en la ley de 25 de mayo de 1857 se atribuyó la Patente de Industria y Comercio a los Concejos y reaparece la figura de la Junta de Clasificación, la cual tenía por función principal clasificar las industrias y demás sujetos a impuesto municipal.

Aquella ley fue derogada mediante la promulgación de la Ley Orgánica del Poder Municipal de fecha 20 de enero de 1862, que contemplaba en su artículo 14 las rentas municipales que se imponen por los Concejos sobre el ejercicio de industrias, artes y profesiones; en sus artículos 6, 9 y 10 se previó la facultad de los Concejos para decretar contribuciones sujeta a la previa aprobación del Gobernador de la Provincia, quien además era el encargado del nombramiento de los Concejos.

Nuevamente con la asunción del sistema federal en los textos constitucionales 1881 y 1891 se elimina toda referencia a los Concejos Municipales y por consiguiente a sus potestades tributarias.

La Constitución de 1893 incluye entre las obligaciones de los Estados federados la de reconocer la autonomía del Municipio y su independencia del poder político, en todo lo concerniente a su régimen económico y administrativo.

La Constitución de 1901 amplía la obligación que asumen los Estados federados de respetar la autonomía municipal, y reconoce la potestad tributaria de los Municipios, sujetándola a las mismas limitaciones que las potestades tributarias de los Estados, limitaciones que perduran hasta el texto constitucional vigente.

En 1925, la Constitución establece directamente la autonomía municipal y delimita el ámbito de acción de su potestad tributaria: Organizar sus rentas, con restricciones enumeradas en el parágrafo 3, N° 4 del artículo17 de la Constitución, además, restricciones de no establecer patente sobre la agricultura, la cría y la pesquería de peces comestibles. Estas industrias no podrían tampoco ser gravadas con patentes nacionales, ni de los estados (Art 18).

Esta tendencia amplia en torno a este impuesto municipal fue interrumpida en la evolución constitucional, debido a la inclinación centralista en el país, que lo reorientó hacia una mera patente o licencia otorgada por el municipio para la realización de actividades comerciales e industriales, lo cual conllevó a graves problemas e inconsistencias conceptuales.

Las constituciones de 1947 y 1953 son una muestra clara de esta reorientación cuando al referirse a los ingresos municipales señalaban entre ellos a la "patente de industria, comercio y vehículos", en clara alusión a una mera licencia y no a un impuesto.

Esta tendencia continuó en la redacción de la Constitución de 1961, la cual se limitó a repetir la frase "patente de industria y comercio". No obstante, la jurisprudencia se fue pronunciando en torno a la Naturaleza Jurídica de "impuesto"

que le había correspondido en sus orígenes, rescatando algunas características de esta figura tributaria y definiendo conceptualmente otras –aunque contradictoriamente en algunas ocasiones– que iban estableciendo el alcance y los límites de este impuesto local.

Ha sido precisamente la jurisprudencia que ha definido la evolución moderna de este impuesto, y en particular el tema del sometimiento de las actividades de telecomunicaciones ha sido objeto de no poca controversia, por lo que se requiere hacer una revisión exhaustiva de la jurisprudencia sobre el tema, sin perder de vista que mucha de ella responde a normas constitucionales precedentes y diferentes de las contenidas en la Constitución de 1999 y a momentos anteriores a la entrada en vigencia de la Ley de Telecomunicaciones (2000).

Así, la Corte Federal sostuvo que las telecomunicaciones sólo podían ser gravadas con tributos creados por el poder Nacional mediante ley, en Sentencia del 12 de junio de 1953, contenido en la monumental recopilación de Romero-Muci, H. (1997), según la cual se destaca de la sentencia:

> Que conforme a las disposiciones legales invocadas por la solicitante y de acuerdo con el Parágrafo 14 del artículo 15 de la Constitución recientemente derogada, es de la competencia del Poder Federal todo lo relacionado con comunicaciones inalámbricas; y el Parágrafo 17 del mismo artículo 15 dispone que es de la misma competencia todo lo relativo a la organización, cobro e inversión de los impuestos que dicho parágrafo enumera 'y los demás que con el carácter de impuestos nacionales estableciera la ley'.(...) Por lo que el problema consiste en esclarecer si ha sido o no gravada por las mencionadas Ordenanzas Municipales la misma actividad a que se refiere el impuesto de uno por ciento establecido por la Ley de Telecomunicaciones.(...) Es indudable por tanto, que la materia gravada por las Ordenanzas , es la misma sobre la cual pesa el impuesto nacional que establece la Ley de Telecomunicaciones.(...) Por tales razones, en nombre de la República y por autoridad de la Ley se declara la nulidad del impuesto (p.137, Tomo II).

En sentido contrario, encontramos en Romero-Muci, H. (1997) cuando en referencia a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 28 de mayo de 1962 del caso Rafael Angel Camejo en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra

Ordenanza del Concejo Municipal del Distrito Boconó del Estado Trujillo, la cual señala:

> la materia que es objeto del impuesto se refiere a la actividad lucrativa de cualquier persona o empresa que, como la de teléfonos, explota económicamente su servicio público dentro de la propia esfera administrativa y financiera del Municipio y que en esta circunstancia se encuentra en el deber de cumplir las obligaciones de pago impuestas por la Ley a todas las personas que ofrezcan situaciones semejantes señaladas por la misma Ley.(...) La competencia que al Poder Nacional otorga la Constitución en lo relativo a Telecomunicaciones, se justifica, principalmente, por razones de seguridad, control y estabilidad del servicio y no por motivos económicos financieros, quedando siempre a salvo en derecho de la Municipalidad en cuanto a patentes industriales y comerciales, las cuales se hayan excluidas de la disposición constitucional que establece la competencia del Poder Nacional en materia impositiva, fundada en la declaración del artículo 136, ordinal 8°. De la Constitución Nacional.(...) Lo que se grava con la exención así establecida no es el servicio, ni siquiera sus productos o beneficios, sino la actividad mercantil, lucrativa o especulativa que cumple e incrementa quien explota el servicio público y lo manipula económicamente por haberle confiado la Nación la explotación del mismo.
> Los argumentos expuestos, conducen a la conclusión general de que sí puede gravarse con una patente municipal de industria y comercio la actividad lucrativa cumplida en la explotación del servicio telefónico (pp.13-17, Tomo I).

Luego de que el Estado Venezolano compró en 1965 la totalidad de la acciones de CANTV, nuevos elementos debieron ser tomado en consideración que modificaron la posición de la Corte; en este sentido encontramos en Romero-Muci, H. (1997) cuando citando la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 05 de octubre de 1970 del caso CANTV vs. Administración General de rentas del Concejo Municipal del Distrito Sucre del Estado Miranda , comienza por referirse al contrato de concesión celebrado por Félix A. Guerrero con el Ejecutivo Nacional, en 1930, señalando:

> De acuerdo con la Ley de Telégrafos y Teléfonos, el Contratista pagará durante la vigencia del presente contrato como único impuesto nacional el cinco por ciento (5%) sobre el movimiento de sus conexiones entre las distintas poblaciones de su red,(...). por lo que respecta a los impuestos de carácter general como papel sellado y estampillas, así como a los impuestos de carácter municipal, tales como patentes de industria y otros análogos, el Contratista se someterá a lo pautado en las leyes y ordenanzas que lo establezcan.

Sin embargo, luego de una amplia exposición sobre la distinción entre servicio público –inherente al Poder Público- y servicio de interés público –inherente al Sector privado- relevante por tratarse de una persona jurídica creada por un contrato de sociedad cuyas acciones fueron luego compradas en su totalidad por el Estado venezolano, lo cual significó una regulación y un tratamiento especial a dicha compañía que la asemejaba a un órgano del Poder Público Nacional; todo ello para concluir:

> Dadas su características, la compañía telefónica es actualmente y viene siéndolo desde 1965, una empresa estatal, cuyas acciones fueron adquiridas con el deliberado propósito de encomendarle la prestación de determinados servicios y la ejecución del Plan Nacional de Telecomunicaciones, actividades a las que ha venido dedicada por disposición del Congreso y del poder Ejecutivo, todo lo cual demuestra que ella tiene atributos de un servicio nacional descentralizado excluido, como todos los de su especie, de la competencia fiscal del Municipio (p. 141,144,156, Tomo II).

El mismo criterio es ratificado por la misma Sala y por el mismo magistrado ponente, en sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 31 de mayo de 1979.

En 1996, la escabrosa evolución jurisprudencial, que parecía estar orientada a admitir la gravabilidad de la actividad de telecomunicaciones por los municipios, siempre y cuando no se tratase de una empresa propiedad del Estado y sometida a regulaciones y tratamientos similares a los de un ente del Poder Público, repentinamente retorno a la posición asumida en 1953, mediante la sentencia del 16 de julio de 1996 del caso Telcel Celular contra la Alcaldía del Municipio Autónomo Maracaibo del Estado Zulia, citada por Romero-Muci, H. (1997) la cual señala:

> la actividad de prestación de servicios de Telecomunicaciones –desarrollada por la accionante– ha sido reservada al Poder Nacional, conforme a lo dispuesto en el numeral 24 del artículo 136. En efecto:
> 'Es de la competencia del Poder Nacional:
> (...)
> El Correo y las *Telecomunicaciones'* (cursivas de la Sala).
> (...)
> De lo anterior se desprende una primera conclusión y es que ni la actividad de telecomunicaciones, ni ninguna otra de las comprendidas dentro de las

atribuciones del Poder Nacional puede admitir regulación directa o inmediata a través de textos normativos subalternos a la Ley.
(...)
Ahora bien, estando la actividad antes mencionada al ámbito de la Ley y al Poder Nacional como también lo ratifican los artículos 1° y 4° de la Ley de telecomunicaciones, resulta incontestable afirmar que toda su regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos, así como el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmado en el texto legislativo.
En justa correspondencia con lo anterior, la Ley de Telecomunicaciones contiene en el Capítulo IV, denominado 'De los Impuestos'(...).
En relación con la consagración a nivel nacional de este tributo, es de advertir que cualquier invasión del Municipio en la materia rentística reservada al Poder Nacional –dentro de la cual, obviamente se incluye la presente– se encuentra especialmente prohibida por el texto constitucional (p. 302,303).

Al respecto Belisario Rincón, J. (2000) afirma:

Debemos inferir entonces que las sentencias analizadas (...), que llegaron a la conclusión de que la Potestad Legislativa del Poder Nacional excluye la Potestad Tributaria de los municipios para aplicar tributos a sujetos que se dediquen a tales actividades, o estén subsumidos dentro de los supuestos de hecho imponible de tal tributo, se basaron en la interpretación errónea sobre lo que es la potestad legislativa y la potestad tributaria, pues la primera no excluye la segunda, en virtud de que su naturaleza y su objeto son diferentes y obedecen al cumplimiento de funciones diferentes del Estado (p. 429).

En igual sentido encontramos afirmaciones de Vigilanza García (2000) cuando entiende la autora:

(...) tal tesis significaba prácticamente vaciar de materia rentística a los Municipios, porque el elenco de asuntos que se le reservaban al poder Nacional en el Artículo 136 de la Constitución de 1961 era grande, y además no se anotaba un elemento común a todas aquellas actividades para cuya regulación se le deba competencia al Poder Nacional que justificara la exclusión de los ingresos que ellas produjeran del gravamen Municipal (p. 242).

Fue esta jurisprudencia la encargada de precisar la naturaleza de "impuesto" sobre el ejercicio de actividades de industria y comercio que encierra la Patente de Industria y Comercio y de distinguirla claramente de la licencia que debe obtenerse para ejercer actividades de industria o comercio dentro del territorio de cada municipio y la consiguiente "tasa administrativa" que debe pagarse por este concepto.

Consideramos enormemente ilustrativo en el análisis de esta evolución constitucional el excelente resume en referencia al tema de la potestad tributaria municipal que hace el magistrado Doctor Luis H. Farias Mata en su voto salvado – trabajo emblemático muy usado en la enseñanza de la tributación municipal– de la Sentencia BECOBLHOM (1985) y el esclarecedor análisis del Impuesto de Patente de Industria y Comercio que legó el magistrado cuando señala lo siguiente:

> La formulación de la Constitución vigente (se refiere a la de 1961) , que tiene como antecedente la de la Constitución de 1947, es el resultado de la evolución de los preceptos que reconocían, primero implícita y luego explícitamente, la existencia de ciertos impuestos de carácter local: fundamentalmente, las Patentes de Industria y Comercio y el Impuesto sobre inmuebles urbanos.(...) Es claro que el calificativo de Municipales que usa la Constitución citada remite a una realidad conocida, a impuestos concretos. (p.12).

Del resumen histórico revisado, hasta la Constitución de 1961 se obtienen dos conclusiones fundamentales muy claras, por un lado que el reconocimiento de la autonomía municipal ha venido de la mano con el respeto por su potestad tributaria ; y ii 2. La Constitución de 1961 rescató el concepto de impuesto de la Patente de Industria y Comercio y al propio tiempo se reconoció que los Municipios han tenido asignadas potestades tributarias específicas sobre tributos tradicionalmente conocidos, o dicho de otro modo, en palabras del propio Doctor Farias Mata, en sentencia BECOBLHOM (1985): "De la evolución constitucional aparece que la atribución de poder tributario a las Municipalidades se limitó siempre a la potestad de crear impuestos tradicionalmente municipales, es decir, impuestos conocidos y existentes y no, como el caso de los Estados y la Republica, a la de crear impuestos sobre cualquier materia no atribuida a otro ente. Esta formulación, implícita algunas veces, explícita otras, es recogida, como ya se vio, en la Constitución vigente" (p.12).

Como se ha apreciado de esta breve revisión histórica del Impuesto de Patente de Industria y Comercio, este impuesto desde sus orígenes tuvo una connotación amplia que permitía a los municipios gravar todas las actividades industriales o comerciales, sin más limitaciones que las contenidas en la Constitución, y luego, devino en una

mera habilitación administrativa haciendo eco al centralismo imperante en una época del país; finalmente, fue reconvertido en impuesto por la jurisprudencia.

2. NUEVO RÉGIMEN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) produjo un importante cambio mediante la modificación de su denominación, abandonando la constante, muy arraigada y antigua redacción "Patente de Industria y Comercio", que tantos problemas causó a la jurisprudencia en su labor de reconvertirlo en impuesto, y sustituyéndola por el uso del término "Impuesto a las actividades económicas", dejando clara su naturaleza de impuesto, diferenciándola de las tasas administrativas, a fin de enfatizar que se trata de un impuesto que grava cualquier "actividad económica", las cuales son enumeradas de la manera más amplia, pero bien delimitada; "de industria, comercio, servicio, o de índole".

El uso de este nuevo término no pretendió simplemente actualizar o sincerar la nomenclatura del impuesto a fin de adaptar el viejo término contenido en el artículo 31 de la Constitución de la Constitución de la República de Venezuela (1961): "3. Las patentes de Industria y Comercio" ajustándolo a su realidad de impuesto, lo cual –de haber sido ese el objetivo del constituyente– lo hubiese logrado con sólo añadir el término "impuesto" y dejar asignado como ingreso a los Municipios el "Impuesto de Industria y Comercio" o incluso "Impuesto de Patente de Industria y Comercio", logrando de este modo regularizar a la Patente como lo que era: un impuesto, a través de la constitucionalización de un concepto sostenido por jurisprudencia de manera pacífica y reiterada.

Por el contrario, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999) trae un nuevo término "Impuesto a las actividades económicas" lo cual encierra un

concepto traído del derecho comparado, fundamentalmente desarrollado en España, concretamente en la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), según la cual este impuesto grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas, lo cual es una misma versión de nuestro antiguo impuesto de patente de Industria y comercio que grava el mero ejercicio de actividades industriales o comerciales, pero extendida al incluir un concepto más amplio: actividad empresarial, que además abarca servicios profesionales o artísticos, con lo cual se robustece el concepto de autonomía municipal a extender la base tributable de los municipios.

En este sentido la Constitución (1999) contempla: "Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:(...), los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución;"

A objeto de profundizar en el significado de la expresión "actividades económicas", se considera necesario escindir la frase y determinar el significado de las palabras: "actividad" y "económica", de lo que se obtiene como resultado que en conjunto aluden a la realización de un conjunto de operaciones o tareas de administración eficaz y razonable de bienes y de tiempo en la ejecución de actividades para la obtención de riqueza, de donde se deriva que se trata de una frase muy genérica que envuelve cualquier comportamiento dirigido a la obtención de riqueza por cualquier vía.

Tal amplitud se confirma con la frase final que refiere a actividades de "índole similar", con lo cual se hace alusión a operaciones similares en cuanto a su componente económico refiriéndose directamente al género de "actividades económicas" y reafirma de este modo que no se trata de un impuesto a actividades industriales, comerciales o de servicios, sino de un impuesto "nuevo", de un impuesto a las actividades económicas.

Por último, la configuración del hecho imponible, y su naturaleza genérica aunque específicamente atribuido a los Municipios, se fortalece en la parte última del ordinal con la frase "con las limitaciones establecidas en la Constitución", con lo cual se somete la interpretación y limitación de tal impuesto específico, de modo exclusivo, a la normativa constitucional, lo que enaltece a la potestad tributaria originaria del Poder Público Municipal respecto de las otras competencias municipales, como se vio anteriormente.

Para entender el alcance de la nueva potestad tributaria otorgada a los Municipios en materia de actividades económicas, resulta pertinente revisar las discusiones de la Asamblea Nacional Constituyente sobre el aparte 2 del artículo 179 de la Constitución, en concreto lo atinente a la consagración del impuesto municipal sobre actividades económicas.

De las discusiones que se llevaron a nivel de la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", a cargo del constituyente Segundo Meléndez, y en la propia Asamblea Nacional Constituyente, se puede observar que la voluntad del constituyente fue la de incorporar un impuesto nuevo, mucho más amplio que la "patente de industria y comercio", al configurar como hecho imponible cualquier tipo de actividad económica, aunque no fuere de naturaleza industrial o comercial, y protegerlo contra posibles interferencias que surgieran por vía de la interpretación de la normativa constitucional sobre la materia que se hiciere en leyes dictadas por el Poder Público Nacional, así como de las interpretaciones que de dichas leyes surgieran.

La "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", quien fue la encargada de redactar todos los preceptos que componen el ya analizado Capítulo IV "Del Poder Público Municipal" del Título IV "Del Poder

Público", al redactar su informe final señala: como se recoge en la Gaceta Constituyente (1999):

> Respecto al primer planteamiento, se recurre a una formula expansiva de la actual potestad de imposición sobre industria y comercio, para caracterizarla como 'impuesto sobre actividades económicas', sin perjuicio de las exenciones generales que se incluyan en el régimen general de la Hacienda Pública. (s/p)

Asimismo, en torno a la potestad tributaria en general, el informe sostiene:

> se establecen principios que tienden a cerrar las brechas de interpretación que en un momento dado pueden dejar sin efecto las previsiones constitucionales de dotar al Municipio de un sistema financiero y fiscal a tono con las exigencias prestacionales que está llamado a satisfacer.

En el informe citado, resaltan tres ideas u objetivos fundamentales: Primero, que se pretendió extender la configuración del hecho imponible del predecesor Impuesto de patente de Industria y Comercio para así ampliar la base tributable de los municipios y su capacidad de generación de ingresos propios; en segundo lugar, que se pretendió elaborar disposiciones suficientemente claras –lo cual evidentemente lograron con el numeral 2 del artículo 179 y con el artículo 180– para evitar que por vía interpretativa se disminuyeran los ingresos municipales; y en tercer lugar, se destaca el lugar privilegiado que se concede a la potestad tributaria municipal como principal garante de la satisfacción de las necesidades públicas a través del ejercicio de las competencias y funciones atribuidas a los municipios, al velar por ella a través de un redacción clara y de un expreso sometimiento solo a normas constitucionales, incluso en lo que a exenciones se refiere, alude expresamente al régimen general de la Hacienda Pública que se defina en la Constitución más no en leyes nacionales que lo desarrollen.

Estas ideas quedan plasmadas en la propuesta que la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales" somete a discusión en la Asamblea Nacional Constituyente, en referencia a lo que finalmente resultó en el numeral 2 del artículo 179, cuando señala: "Artículo .- 'Los municipios tendrán los siguientes ingresos:(omissis) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios, los

impuestos sobre actividades económicas, sobre inmuebles urbanos y sobre las transacciones inmobiliarias (...)"

La propuesta fue debatida en primera discusión, de fecha 2 de noviembre de 1999, del debate destaca la intervención del constituyente Segundo Meléndez, quien haciendo ciertas rectificaciones en nombre de la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales" propuso algunos cambios y en el segundo aparte se incorporó lo siguiente: "Las tasas por el uso de sus bienes y servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; impuestos sobre actividades económicas de naturaleza industrial, comercial y de servicios; impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos (..)", y en razón de la redacción de la norma, las intervenciones se centraron en señalar que no debía limitarse este impuesto municipal a las actividades industriales o comerciales, sino que, por el contrario, era necesario reforzar la capacidad de financiamiento de los municipios a través de la ampliación de su potestad tributaria sobre todas aquellas actividades económicas que se realizaran en jurisdicción municipal.

En este sentido hubo una intervención del constituyente Claudio Fermín, quien pretendiendo evitar la exclusión de las actividades que realizan las empresas petroleras, propuso ampliar la propuesta modificada, en los siguientes términos:

> Este artículo 194 dice que pagarán impuestos las actividades económicas industriales o comerciales. No comprendo la necesidad que tengamos los constituyentes de detallar esta materia. Soy partidario de colocar allí 'actividades económicas' y punto, porque el atajo que están esperando las grandes inversiones petroleras para cumplir con uno de sus sueños de décadas, señor presidente, que es evadir los impuestos municipales.
> (omissis)
> Por lo tanto quiero sugerirle a la Comisión o a los señores constituyentes, cualquiera sea el caso que el ciudadano constituyente resuelva, o remitirlo a la Comisión o votarlo, que no entremos a detallar qué tipo de actividades económicas han de pagar patentes municipales. No tenemos porqué ahorcar a los municipios diciendo que son actividades industriales o de servicio o comerciales, simplemente actividad económica.

> Cualquier persona, natural o jurídica, que en un municipio tenga una inversión y que por esta tenga una ganancia lícita, debe contribuir con los servicios públicos de dicho municipio a través de una patente. Por lo tanto mi propuesta es que suprimamos después de la palabra 'económicas', cualquier tipo de especificidad o cualquier tipo de apellido, porque eso a la larga va en detrimento de las decenas de municipios petroleros que han tenido esa espada de Damocles de las empresas petroleras que ha buscado evadir impuestos municipales. Esa es mi proposición. Es todo.

La propuesta de no discriminación entre las actividades económicas atribuidas a la potestad tributaria municipal, que en esencia consiste en que cualquier persona que ejerciera una actividad económica dentro del municipio contribuyera con este impuesto a sufragar los servicios públicos municipales, independientemente de la naturaleza de tales actividades económicas, con lo que se observa la intención de fortalecimiento de la finanzas públicas locales, fue recogida en la primera discusión, aunque no literalmente, bajo el fundamento de que era necesario precisar el contenido de "actividad económica" con el fin de evitar interpretaciones que afectaran las haciendas municipales.

En este sentido se expresó el constituyente Segundo Meléndez, de nuevo en nombre de la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", refutando la propuesta del constituyente Claudio Fermín, de la siguiente forma: "En relación con el planteamiento del constituyente Claudio Fermín, considero que la actividad petrolera es industrial y está incluida acá, pero en general creemos que el concepto 'actividad económica general' envuelve todo lo que aquí está expresado y la Comisión acoge la idea de sustituir '... industrial, comercial y de servicios...' por '...actividad económica de carácter general' "

Finalmente en la segunda discusión, de fecha 13 de noviembre de 1999, el constituyente Segundo Meléndez, propuso otra rectificación, de nuevo con el fin de reforzar la finanzas públicas locales a través del fortalecimiento y ampliación de su potestad tributaria, la sesión ocurrió del modo siguiente:

Siguiente artículo, ciudadano secretario.

EL SECRETARIO.- (Lee):
Proposición del constituyente Segundo Meléndez: Se propone una modificación del numeral 2 del artículo 194, así: ' La tasa por el uso de sus bienes o servicios, la tasa administrativa por licencia o autorización, los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio o de índole similar con las limitaciones establecidas en esta Constitución, impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos...'

EL PRESIDENTE.- En consideración. Tiene la palabra el constituyente Segundo Meléndez.
CONSTITUYENTE MELÉNDEZ (SEGUNDO).- Ciudadano Presidente, colegas constituyentes. La modificación aquí consiste en precisar el contenido de unos de los términos utilizados en el numeral 2 que el de actividades económicas y precisar de industria, comercio, servicio y de índole similar con las limitaciones que establezca la Constitución.
Estas limitaciones están referidas a un artículo que ya aprobamos (refiriéndose al numeral 15 del artículo 156, sobre la potestad armonizadora), en el cual se establece que el Poder Nacional tendrá la facultad de reglamentar toda la cuestión tributaria de los estados y los municipios. Esta idea es la de precisar mejor el contenido de esa parte del artículo, porque en los términos en que estaba expresado simplemente como actividades económicas, se iban a producir interpretaciones diversas que podían afectar lo que es hoy la hacienda pública fundamental de los municipios (paréntesis añadido).

De este modo observamos como el *continŭus* de la discusión que culminó con la propuesta antes referida y que fue aprobada finalmente por la Asamblea Nacional Constituyente, en todo momento estuvo orientada por las tres ideas fundamentales que antes fueron señaladas como resaltantes del informe final presentado para la primera discusión por la "Comisión sobre la Forma de Estados y Asuntos Municipales y otras Entidades Federales", vale decir: 1.Ampliar la base tributable de los municipios y su capacidad de generación de ingresos propios; 2. Diseñar disposiciones constitucionales claras para evitar que se disminuyeran los ingresos municipales que por vía interpretativa de las normas constitucionales, y en este mismo sentido; 3. Someter la potestad tributaria municipal solo a los límites que contenidos en otras normas constitucionales, más no a leyes nacionales que las desarrollen, llegando en este punto incluso a precaver y cambiar la redacción de la norma atributiva de potestad tributaria, para esquivar posibles futuras afectaciones a

los ingresos municipales por la vía leyes nacionales promulgadas en ejercicio de la competencia armonizadora del Poder Nacional.

El mencionado cambio del régimen constitucional de la potestad tributaria del Poder Municipal se completa con la disposición contemplada en el artículo 180, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999): "Artículo 180. 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 Estadal sobre determinadas materias o actividades.(...)"

Este artículo señala de manera precisa que la potestad tributaria otorgada a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que la Constitución o las Leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal, con lo cual se ratifica el cambio respecto a la especial naturaleza jurídica de la potestad tributaria del Poder Nacional bajo la égida de la Constitución de 1961.

La claridad con que está redactado el artículo 180 permite afirmar que la inclusión de esa norma en el texto constitucional responde tanto a la conveniencia de apuntalar el cambio del régimen constitucional de la potestad tributaria del Poder Municipal y del nuevo alcance de la potestad tributaria del Poder Nacional, como a la necesidad de aclarar la discusión existente sobre la potestad tributaria y la potestad reguladora, discusión alentada por la interpretación establecida por la extinta Corte Suprema de Justicia en el citado caso: Telcel Celular.

No obstante, la sentencia C.A.N.T.V. vs. Municipio San Cristóbal del Estado Tachira (1453) y sus afirmaciones con relación al principio de reserva legal al señalar: en el sentido "el principio de_reserva legal en materia de tributos a las actividades de telecomunicaciones(...).Dichas competencias del poder nacional ,permanecen inalteradas en su esencia en el artículo 156 numerales 12,28,32 y 33", obligan a hacer una mejor revisión de la norma.

Por su parte, el *iter* que condujo a la aprobación del artículo 180, puede ser resumido así, según la Gaceta Constituyente (1999) El artículo 195 del anteproyecto presentado en primera discusión contenía la norma en estudio y era del tenor siguiente: "La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta e independiente de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o estadal sobre determinadas materias o actividades. (...)"

Durante la primera discusión de la Asamblea Constituyente, la única observación que se le hizo a este artículo estuvo relacionada con el tema de las inmunidades frente a la potestad de los Municipios, nada se dijo sobre el contenido del encabezado del artículo. En segunda discusión, el artículo se aprobó tal como había sido presentado en la primera discusión sin ningún tipo de objeción.

Finalmente la redacción del artículo debió ser revisada por la comisión técnica de la Asamblea, la cual cambió la palabra "independiente" por la palabra "autónoma", y quedó redactado en los siguientes términos: "Artículo 180. 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 Estadal sobre determinadas materias o actividades.(...)"

La intención del constituyente respecto del contenido del encabezado de este artículo fue tan clara e inequívoca –como clara e inequívoca es su redacción- que no hubo la más mínima reticencia en su aprobación, por lo que sólo puede concluirse que la Constitución claramente pretendió proteger las potestades tributarias originarias otorgadas a los municipios de las potestades reguladoras de los otros poderes, para así evitar las interpretaciones que menoscabaron la autonomía tributaria municipal durante la vigencia de la Constitución de 1961.

De los debates de la Asamblea Nacional, de los cuales se logró precisar la intención del constituyente y realizar una interpretación subjetivo-objetiva de la

norma, también se evidencia la finalidad del articulo de erradicar la anterior asimilación de la potestad reguladora del Poder Nacional con la potestad tributaria sobre la misma y su consecuente exclusión del ámbito tributario atribuido a los Municipios; en este sentido el constituyente Brewer Carias, A. (1999), sobre el fin de tal artículo 180, indica:

> En particular, parece destinada (tal disposición 180 constitucional) a frenar la tendencia existente en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de extender el efecto de las llamadas 'reservas normativas' a las llamadas 'reservas de rentas' y así excluir algunas materias de la gravabilidad con el impuesto municipal de patente de industria y comercio (t. III, p. 74.).

Con base en la interpretación literal, lógica, subjetiva-objetiva y sistemática de las disposiciones citadas, se puede concluir que el artículo 180 confirma tanto la autonomía e inviolabilidad de la potestad tributaria originaria del Poder Público Municipal, al señalarlo de modo explícito, como que la Constitución hace al Poder Público Municipal una atribución amplísima y pero muy bien delimitada y salvaguardada de potestad tributaria sobre todo ejercicio de actividades económicas en el territorio de su jurisdicción, sin más limitaciones que las contenidas en ella misma.

En este mismo sentido se expresa, la sentencia (Nro. 285) del 03 de agosto de 2004 de la Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia, al señalar:

> No puede desconocer la Sala que los Municipios pueden gravar cualquier actividad económica que se desarrolle en su jurisdicción, salvo que lo prohíba expresamente la Constitución, que no es el caso de autos. No existe norma constitucional alguna que asigne la tributación al sector de las telecomunicaciones a la República.
> La conclusión contraria había sido regla en Venezuela, pero ello ocurría antes de la transformación que significó la vigente Constitución, que contiene la disposición del artículo 180, según el cual no deben confundirse potestades normativas y tributarias. No tiene reparo la Sala en insistir en que el origen de esa norma fue, en gran medida, el caso de las telecomunicaciones, pues el poder nacional para legislar sobre la materia fue siempre entendido como comprensivo del poder de gravar. Ya no es así, y de esa manera lo indica expresamente en Texto Fundamental, lo cual fue corroborado por esta Sala.
> (...)

> Los Municipios, por tanto, deben ver garantizados por todos los medios sus ingresos tributarios, y deben tanto el legislador como el juez respetarlos, pues con ello se respetan los mandatos constitucionales. Sólo una exclusión expresa podría negar el impuesto municipal sobre ciertas actividades lucrativas, como podría ser el caso de lo que establece el número 12 del artículo 156 de la Carta Magna, que para nada menciona el caso de las empresas de telecomunicaciones. Ese numeral contiene una atribución residual de poder tributario a la República, pero no es aplicable al caso de autos, pues se basa en la inexistencia de poder tributario local. Como se ha visto, en este caso sí existe poder local –el impuesto a las actividades económicas–, por lo que no puede la República refugiarse en una competencia residual.

En virtud de ello, de la necesidad de coexistencia de todos los regímenes tributarios locales y de los límites razonables de las competencia armonizadoras del Poder Nacional, no podemos más que considerar, en referencia a los antes analizados artículos 147, 148, 151, 152 y 217 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, que los impuestos en ellos contemplados y las prohibiciones de gravabilidad municipal constituyen una violación a la potestad tributaria municipal y exceden los límites planteados a la potestad armonizadora y al poder tributario residual y en consecuencia adolecería de vicios de inconstitucionalidad, salvo que alguna limitación constitucional excluyese a la prestación de servicio de telecomunicaciones de la potestad tributaria municipal.

A la luz de la evolución legislativa que demandó el avance tecnológico de las telecomunicaciones (que ha modificado el régimen de las mismas, su naturaleza jurídica, la intervención estatal, y ha introducido importantes cambios en materia de iniciativa privada y libre competencia), tal exclusión no se justifica, toda vez que ahora se esta -expresamente- frente a una actividad, si bien de interés general, susceptible de ser explotada libremente por los particulares (sin perjuicio del poder de policía que ejerce el ente regulador) como cualquier actividad comercial, industrial o de servicios, por lo que el caso concreto de las telecomunicaciones no estaría en la situación jurídica de inmunidad, por el contrario dado su evidente carácter de "actividad económica" y por ende *a priori* gravable por el Poder Público Municipal.

En este mismo sentido encontramos el muy reciente desarrollo legislativo contenido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005); la cual en su Capitulo V "De la Potestad Tributaria del Municipio" contempla normas que desarrollan la potestad armonizadora, aplicables al caso de los existentes impuestos a las telecomunicaciones contenidos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000) y el impuesto que establezcan las Ordenanzas municipales por la realización de actividades económicas de prestación de servicios de telecomunicaciones. El artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005) en la "Subsección novena: Impuesto sobre actividades económicas" de un modo preciso señala que "Este impuesto es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estadal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estadal en la actividad económica de que se trate." Continua la ley fijando las normas de armonización, mediante la inclusión de una norma de deducción, claramente dirigida a evitar la sobrecarga fiscal de empresas como las dedicadas a las telecomunicaciones al contemplar en su artículo 215 que para "el caso de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos al consumo selectivos o sobre actividades económicas específicas, debidos a otro nivel político territorial, los municipios deberán reconocer lo pagado por esos conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva." Evidentemente se trata de una Ley que confirma que el impuesto municipal a la actividad económica sólo está sometido a la potestad armonizadora del Poder Nacional y no a su potestad reguladora.

Queda entonces por analizar: ¿Qué limitaciones constitucionales condicionan o impiden el sometimiento del las actividades de telecomunicaciones al Impuesto a las Actividades Económicas?

CAPITULO IV

LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL IMPUESTO MUNICIPAL A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS SOBRE LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES

De antemano se debe señalar que se admite la posición del profesor Mizrachi, E.(1998), cuando señala que:

> En el caso de los Municipios, las prohibiciones no están dirigidas a deslindar el ámbito material dentro del cual pueden ejercer su potestad tributaria, sino a condicionar el ejercicio de la de (sic) organizar los tributos que la Constitución –o las leyes– les asignan: Patente de Industria y Comercio(p. 45).

De esta manera, hay tributos enunciados con nombre propio en la Constitución y sobre los cuales no puede presentarse duda alguna sobre la potestad de los Municipios para exigirlos. Cualquier disposición legal o sublegal que los niegue o desconozca en cualquier forma sería violatoria de la Carta Magna.

De modo que la respuesta a la interrogante: ¿Qué limitaciones constitucionales condicionan o impiden el sometimiento del las actividades de telecomunicaciones al Impuesto a las Actividades Económicas?, lo que requiere es distinguir los límites o condiciones para el ejercicio de la potestad tributaria municipal, que podrían afectar la gravabilidad de las telecomunicaciones, tratándose –como se ha visto– de un impuesto sobre el ejercicio de toda actividad que consista en la realización de un conjunto de operaciones o tareas de administración eficaz y razonable de bienes y de tiempo en la ejecución de actividades para la obtención de riqueza.

Vale decir que el ejercicio de cualquier actividad realizada con el fin de obtener riqueza, está –en principio– dentro del ámbito material de ejercicio de la potestad tributaria municipal de acuerdo con la atribución constitucional, y luego a ser desarrollado como hecho imponible por las Ordenanzas Municipales al definirlo como presupuesto generador de obligaciones tributarias, en otras palabras, en

principio, la Ordenanzas podrían y deberían definir que, configurado en la realidad el ejercicio de cualquier actividad económica y acreditada su vinculación con el municipio de que se trate, nace para el ente ejecutor de la actividad de telecomunicaciones la relación jurídica tributaria con el municipio, debiendo cumplir con todas las consecuencias de esta relación, entre ellas el pago del tributo; no obstante, por tratarse de una relación que nace como consecuencia de un hecho jurídico, es decir, un hecho que por voluntad de la Ley –Ordenanza– produce efectos jurídicos, esta está inmersa en el ordenamiento jurídico que parte de la Constitución, la cual define condiciones o límites al ejercicio de la potestad tributaria municipal.

Romero-Muci, H. (1997) propone una clasificación de las limitaciones constitucionales del ejercicio de la potestad tributaria municipal, la cual contempla:

I. Limitaciones Directas:

i. Limitación derivada de la prohibición de entrabamiento de la circulación física de bienes entre los Municipios: "los Municipios no podrán: 1.Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros"(art. 183 C.N.);
ii. Limitación derivada de la prohibición de invasión de competencias rentísticas de la República y de los Estados: "los Municipios no podrán: 1.Crear aduanas ni impuestos (...) sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional." (art. 183 C.N.);
iii. Limitación derivada de la prohibición de trato discriminatorio: "los Municipios no podrán: (...) 3.Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él." (art. 183 C.N.);
iv. Limitación derivada de la prohibición de explotación fiscal: "los Municipios no podrán (...) 2. Gravar bienes de consumo antes de que entren el circulación dentro de su territorio." (art. 183 C.N.);
v. Limitación en la posibilidad de crear impuestos sobre la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal: "Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional"(art 183 C.N.).

II. Limitaciones Indirectas:

i. Limitación derivada del principio de legalidad tributaria: "No podrán cobrarse impuestos, (...) que no estén establecidos en la Ley" (art. 317 C.N.).

ii. Limitación derivada del principio de consideración de la capacidad contributiva y de igualdad ante la Ley: "El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente" (art. 316 C.N.);
iii. Limitación derivada del principio de no confiscación: "Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio" (art. 317 C.N.);
iv. Limitación derivada de la prohibición de obligaciones tributarias pagaderas en servicio personales: "No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales"(art. 317 C.N.).

De la revisión de estas limitaciones se obtiene que sólo cuatro ameritan análisis detallado, pues las demás en nada afectan el asunto de la gravabilidad de las telecomunicaciones.

A. LIMITACIÓN DERIVADA DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA, CONSIDERACIÓN DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, DE NO CONFISCACIÓN Y DE IGUALDAD TRIBUTARIA

La Constitución (1999) contempla tres normas que contienen lo que probablemente sean los valores superiores más resaltantes del sistema tributario venezolano, los cuales limitan el ejercicio de las potestades tributarias por parte de los diferentes niveles y órganos del Poder Público, por cuanto estas normas establecen las bases materiales o sustantivas del comportamiento de los poderes públicos y de las personas acordes con estos valores y principios superiores, los cuales están llamados a conducir con el convencimiento de sus virtudes y a encauzar con la fuerza de su autoridad, al Poder y la Sociedad.

Estas normas son los artículos 133, 316 y 317 de la Constitución, a saber:

-Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley.
-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.

-(...). Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio

De estos postulados constitucionales, se distinguen la consagración del principio de igualdad tributaria, el principio de consulta a la capacidad contributiva y el principio de no confiscatoriedad, todos ellos enmarcados dentro de un fundamental valor de justicia tributaria.

Se omite deliberadamente la primera parte del artículo 317 referida al principio de legalidad tributaria, el cual será analizado más adelante, por considerar que este principio poco tiene que ver con los tres anteriores, pues como nos lo describe magistralmente el catedrático Pérez de Ayala, J. (2001), al orientar en las reflexiones del "ilustre bordelés" sobre la distinción entre la legalidad y la justicia de los impuestos:

> En rigor, hay que concluir en que para Montesquieu la ley no garantiza el contenido justo del tributo. Por lo tanto, esta justicia hay que buscarla en las circunstancias que han sido examinadas en un lugar anterior de este trabajo, a saber: que el tributo se recaude para financiar gastos públicos útiles a la sociedad y los ciudadanos; que se establezca sobre, y exija solo a, quienes tienen capacidad para pagarlo; y en fin, que la técnica utilizada para definir el importe de las prestaciones tenga únicamente en cuenta la diferencia de capacidades. Son, utilizando de nuevo la terminología tradicional de las causas, la "causa final", la "causa material", la "causa formal" del impuesto las que definen la justicia del Impuesto, en sí; de tal forma que el principio de reserva de ley, que atribuye al poder legislativo la potestad de establecer los tributos y regular los elementos objetivos (qué se grava), subjetivos (a quién se grava) y cuantitativos (en cuanto se les grava), sólo se refiere a la causa eficiente, que se traduce en la exigencia de que la obligación tributaria sea una obligación ex lege de Derecho Público, pero no determina si la misma tiene un fundamento ético, o de justicia fiscal, o carece de él, la ley solo asegura la legitimidad del tributo y de la obligación tributaria. No su causa justa.(p. 34).

El principio fundamental de la justicia como valor ético rector del Poder y la Sociedad, lo encontramos desde el preámbulo de la Constitución (1999), el cual señala:

> (...) el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en **un Estado de justicia** , federal y descentralizado, que (...); asegure el derecho a la

vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, **a la justicia social** y a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna;(resaltado añadido).

Además de la referencia expresa a la justicia como principio rector del sistema tributario contenido en el citado artículo 316, se observan numerosas referencias a la justicia como valor superior en varias disposiciones constitucionales, a saber:

> Artículo 1. La República Bolivariana de Venezuela (...) fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, igualdad, **justicia** y paz internacional,...
> Artículo 2. Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de **Justicia**, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, **la justicia,**...
> Artículo 3. El Estado tiene como fines esenciales (...), la construcción de **una sociedad justa** y amante de la paz,...
> Artículo 112. (...) El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y **justa distribución de la riqueza**,
> Artículo 257. El proceso constituye un instrumento fundamental para la realización de la **justicia.** (...) No se sacrificará **la justicia** por la omisión de formalidades no esenciales.
> Artículo 299. El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en principios de **justicia social**,...
> Artículo 326. La seguridad de la Nación se fundamenta en la corresponsabilidad entre el Estado y la sociedad civil para dar cumplimiento a los principios de independencia, democracia, igualdad, paz, libertad, **justicia**,... (resaltados añadidos).

Resulta indiscutible que la justicia es un valor superior de la carta magna y en consecuencia es un principio rector de las relaciones jurídicas, entre ellas la relación jurídica tributaria, señalando expresamente: "Artículo 316. El sistema tributario procurará la **justa** distribución de las cargas públicas..." (resaltado añadido).

Se prefiere adoptar la sistemática cuatripartita en que coinciden la Summa Teológica y la doctrina escolástica de Santo Tomás y el pensamiento de la justicia del impuesto que representa Montesquieu, a la bipartita que ofrece Ranelletti –referida anteriormente, para analizar la justificación del Impuesto a las Actividades Económicas aplicado sobre el ejercicio de la prestación de servicio de telecomunicaciones. Así, se procurará discernir si la aplicación de este impuesto

encuentra asidero o por el contrario vulnera el concepto de justicia tributaria, concretizado a través de la revisión de la: causa final, la causa formal y la causa material, de este impuesto.

En referencia a la causa final, se entiende que un impuesto es justo en la medida en que el ulterior empleo de los fondos obtenidos estén ceñidos al bien común, es decir, a lo verdaderamente necesario y útil en la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos que pagan los impuestos y no a gastos públicos excesivos justificados más en desenfrenos de quien ejerce el gobierno que en verdaderas urgencias del colectivo.

Escapa de los límites de este trabajo y de la especialidad del autor realizar un análisis crítico de las políticas públicas –o la falta de ellas– y la eficiencia de los gastos públicos municipales en el logro de su objetivo de satisfacción de necesidades del colectivo, para a través de éste asumir una posición en torno a la justicia o injusticia del cobro del impuesto a la actividades económicas por parte de los municipios; por lo cual, sólo se hará referencia a los valores fundamentales que la Constitución consagra, considerándolos éticamente valiosos, no sólo por la fuerza de la autoridad que se desprende del hecho de tratarse del gran "Contrato Social", sino por la virtud que se deriva de las oportunidades que dan al desarrollo del individuo y al mejoramiento de su calidad de vida.

La Constitución, en la concreción de su valor superior de separación de poderes, asigna al Municipio funciones políticas o de gobierno; legislativa; administrativa con sus actividades centrales: normativa, de servicio público, de fomento, de policía y jurisdiccional, en relación con la vida local; paralelamente, incorpora a los Municipios en el proceso de transferencia de competencias (descentralización *srtictu sensu*) y de servicios (descentralización *lato sensu*) del Poder Público Nacional, haciendo eco de la intención manifiesta en la Exposición de Motivos de alejarse de los elementos centralizadores contenido en la Constitución precedente, en este sentido

señala: "el diseño constitucional consagra un Estado Federal que se define como descentralizado, para expresar la voluntad de transformar al anterior Estado centralizado en un verdadero modelo federal con las especificidades que requiere nuestra realidad" .

De lo cual se desprende que, el constituyente, en su condición de representante de la voluntad popular, de órgano político que definió los valores que deben orientar a la sociedad y al poder, pareciera estar convencido de la conveniencia de dar poder a los municipios para procurar la satisfacción de las necesidades de la población, por ser éstas las entidades públicas que más cerca están de los individuos y por tanto, que más eficaces podrían ser en la acción de cubrirlas.

No se puede más que coincidir con el constituyente dada la virtud de los valores que concretiza y considerar que las funciones del municipio, sumado a la tangibilidad de su cumplimiento y a una mayor posibilidad de control político en caso de fracaso gubernamental, sobradamente justifica la aplicación del impuesto a las actividades económicas.

En referencia a la causa formal, se entiende que un impuesto tiene forma justa en la medida en que se exija a los sujetos pasivos con igualdad, de modo que cada individuo sea llamado a participar en los gastos públicos según su capacidad, lo cual exige que el impuesto debe distribuirse en atención a la aptitud económica de pagarlo, de cada individuo; para ello, la eficiencia impone agruparlos en conjuntos y definir una misma carga tributaria a cada grupo con características similares.

En la misma aproximación analítica, se juzga que un impuesto es justo, sólo si la medición y agrupación de los individuos en atención a su aptitud económica trae consigo un adecuado índice de medición de esta aptitud, lo que conlleva a analizar si el impuesto goza de justificación o causa material, la cual se entiende como la selección adecuada de la materia imponible, entendida como el elemento económico

sobre el cual se asienta el impuesto, una vez que un contribuyente realiza una acción o incurre en una situación asociada a esa materia imponible que constituye el hecho generador de la obligación tributaria; todo lo cual constituye los elementos cualitativos de la obligación tributaria que determinan su campo de aplicación, y caracterizan su naturaleza jurídica.

No obstante, se asume que la calificación de adecuada o no de la materia imponible no debe depender únicamente de su precisión en la capacidad de medir la aptitud económica de un grupo, sino que debe tomar en consideración las características de los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, es decir, la valoración de la materia imponible a través de la escogencia de la base imponible y de la tarifa que se le aplique a ésta.

En otras palabras, se estima que un impuesto gozará de justificación formal y material en la medida en que la materia imponible gravada permita definir correctamente grupos homólogos de contribuyente en cuanto a su capacidad económica y a su vez permita determinarles obligaciones de pago acordes con ésta, a través de la selección de una base imponible y una tarifa que valore, los más preciso posible, su aptitud de pago específica.

De este principio de justicia dirigido a lograr que todas las personas coadyuven a sufragar los gastos públicos en la medida de sus posibilidades económicas, se deriva otro principio, relacionado tan íntimamente con aquel que tienden a confundirse, este es: el principio de igualdad tributaria.

Ayuda a distinguir los conceptos justicia e igualdad tributaria, la significación de justicia en su acepción "conmutativa", según la Real Academia Española (2001), al definirla como: "La que regula la igualdad o proporción que debe haber entre las cosas, cuando se dan o cambian unas por otras", para concluir que el principio de

justicia tributaria, a través de los elementos que la componen, regula el principio de igualdad tributaria.

Si bien el principio de igualdad tributaria está orientado a descubrir la desigualdades de tipo económico a fin de satisfacer a la justicia tributaria, e impedir un trato igual a desiguales, esto no debe obnubilar el entendimiento del principio fundamental de igualdad, el cual ha sido indiscutidamente aceptado por la jurisprudencia patria considerándolo trasgredido según se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de 20 de Febrero de 2001, caso Mamad Kamvar: "cuando se trata de forma desigual a los iguales"; y fue considerado de gran importancia por el constituyente, al incluir en el Preámbulo constitucional como una de los valores fundamentales, junto con el de justicia, señalando:

> (...) el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que (...); asegure el derecho a la vida, al trabajo, a la cultura, a la educación, a la justicia social y **a la igualdad sin discriminación ni subordinación alguna**

Además de la referencia expresa en el Preámbulo, encontramos referencias a la igualdad como valor superior en los artículos 1 y 2, a saber:

> -La República Bolivariana de Venezuela (...) fundamenta su patrimonio moral y sus valores de libertad, **igualdad**, justicia y paz internacional,
> -Venezuela se constituye en un Estado democrático y social de Derecho y de Justicia, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico y de su actuación, la vida, la libertad, la justicia, **la igualdad, la solidaridad.**

La prohibición expresa a cualquier trato desventajoso a una persona frente a otra que esté en una situación semejante, la encontramos en el artículo 21 de la Constitución, el cual señala:

> Artículo 21. Todas las personas son iguales ante la ley; en consecuencia:
> 1. No se permitirán discriminaciones fundadas en la raza. El sexo, el credo, la condición social o aquellas que, en general, tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio en condiciones de igualdad, de los derechos y libertades de toda persona.

El principio de igualdad tributaria ha evolucionado en su concepto en lo que respecta a la igualdad desde el punto de vista económico, o sea, la igualdad ante las cargas fiscales, y a la introducción de otros principios vinculados a la evolución de los conceptos sobre justicia tributaria, tales como capacidad contributiva, progresividad y razonabilidad. Las constituciones contemporáneas, especialmente a partir de la Constitución de Italia de 1946, determinan el concepto haciendo referencia a la capacidad contributiva como regla adecuada para lograr la igualdad en la ley.

La Constitución reconoce únicamente que la igualdad es ante la ley. O sea, que jurídicamente se está frente a un concepto relativo, de modo que no se puede pensar en una igualdad absoluta y habrá de interpretársele según las diferentes circunstancias. Orienta la Corte Suprema de la Argentina, en el caso Don Eugenio Díaz Vélez con La Provincia de Buenos Aires referido por Gabino Ziuli (1997), cuando ha expresado que no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se ha proclamado, aspiración quimérica y contraria a la naturaleza humana, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación tendiente a la protección en lo posible de las desigualdades naturales.

La igualdad de los contribuyentes frente a la ley no es una igualdad aritmética que supondría una imposición matemática igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley, la igualdad de tratamiento frente a la igualdad de situaciones o circunstancias, lo cual supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales; al respecto, García Belsunce (1982) expresa que: Esto trae el problema de determinar cuando las circunstancias o situaciones previstas por el legislador como desiguales son razonables en su fundamentación para justificar un tratamiento desigual frente a la ley tributaria.

Por ello se asevera que la pretensión del valor de la justicia tributaria dirige al principio de igualdad tributaria, y su búsqueda a través de los principios de consulta

de la capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad de los impuestos, los cuales responden y a la vez definen al principio de igualdad tributaria, estando todos ellos íntimamente relacionados entre sí, toda vez que la obligación de que todo impuesto deba medir la capacidad económica del contribuyente se debe a la necesidad que éste pueda soportar el pago de los mismos sin llegar a configurarse el fenómeno de la confiscación, y la medición de la capacidad contributiva a objeto de determinar la carga tributaria tiene por principal función dar un trato igual –o al menos semejante a los sujetos pasivos considerando su capacidad económica distinta, lo cual en esencia configura el concepto de la igualdad tributaria, de igual trato entre iguales.

Se ha podido apreciar que el principio de capacidad económica o capacidad contributiva y en general el conjunto de los criterios sobre el reparto de la carga tributaria, están emparentados con el principio de igualdad. Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional de España en su sentencia del 20 de Febrero de 1989, al establecer que la relación entre el principio general de igualdad consagrado en el Art. 14 de la Constitución Española y los principios rectores del sistema fiscal tales como la capacidad económica, progresividad y la no confiscatoriedad que se especifican en el Art. 31° de la Constitución Española, está incorporada en este último precepto, que menciona también entre dichos principios el de igualdad.

Las consideraciones anteriores llevan a párrafos precedentes donde se analizó la evolución legislativa que le configuró a las telecomunicaciones una naturaleza jurídica de actividad privada que en poco lo diferenciaba del resto de las actividades económicas; de lo que en principio, sin entrar propiamente analizar el principio de igualdad tributaria y la aptitud económica para el pago de impuesto por parte de los entes dedicados a prestar servicio de telecomunicaciones, se podría concluir que si se asume el concepto de igualdad, no cabe duda que toda persona que presta actividades económicas en un municipio debe colaborar con los gastos públicos del mismo, incluyendo a quienes se dediquen a prestar el servicio de telecomunicaciones; lo contrario, sería otorgar un trato preferencial a los entes dedicados a esta actividad y

en consecuencia un trato discriminatorio y desigual a los demás entes dedicados a otras actividades económicas, lo cual significaría una trasgresión flagrante al principio de igualdad y justicia, y en concreto al artículo 133, el cual prevé: "Artículo 133. Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley."

La trasgresión al principio de que "toda persona tiene el deber de coadyuvar", a través de la exclusión de un sector favorecido de personas dedicadas a una actividad económica específica, como las telecomunicaciones, significaría una enorme desigualdad en la que sólo algunos sectores, como los industriales y comerciantes, sufragan la totalidad de las cargas públicas locales, ellos solos, a pesar del mandato constitucional "a todos" de contribuir con las cargas públicas, pues "todos", sin distingo, se benefician de los servicios públicos y de la actuación del gobierno municipal.

En estos mismos términos se manifiesta la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia (Nro. 285) del 03 de agosto de 2004, cuando señala:

> Los Municipios, por tanto, deben ver garantizados por todos los medios sus ingresos tributarios, y debe tanto el legislador como el juez respetarlos, pues con ello se respetan los mandatos constitucionales. Sólo una exclusión expresa podría negar el impuesto municipal sobre ciertas actividades lucrativas, como podría ser el caso de lo que establece el número 12 del artículo 156 de la Carta Magna, que para nada menciona el caso de las empresas de telecomunicaciones.
> (...)
> Para la Sala, son razones de justicia e igualdad las que además exigen esta solución, al no ser correcto que ciertas empresas escapen del poder tributario municipal, mientras que la mayoría sí debe sujetarse a él. Si todos actúan en el territorio de un ente local cualquiera, con lo que se aprovechan de sus obras o de sus servicios, no hay motivo para justificar su inmunidad.

A la luz de las ideas expuestas anteriormente, tal desigualdad sólo podría justificarse en previsiones constitucionales relativas al resguardo de ciertas actividades para ciertos niveles del Poder Público, lo cual no ocurre con las

telecomunicaciones –afirmación suficientemente argumentada en capítulos anteriores–, o consideraciones relativas al concepto de igualdad tributaria.

Se omite deliberadamente el análisis de los principios de justicia e igualdad tributaria del impuesto a las actividades económicas frente a los elementos cuantitativos de la obligación tributaria, es decir, cuan justo resulta la selección del ingreso bruto como *base imponible* y las *alícuotas* que generalmente se aplican a la misma, pues se encuentra que estos elementos en nada distinguen a las telecomunicaciones del resto de las actividades económicas, por lo que este análisis entraría más en el marco de un estudio general de la justicia de este impuesto, lo cual escapa de los límites de este trabajo; no obstante, es menester señalar que el impuesto municipal a las actividades económicas utiliza el método indiciario para la determinación de la obligación tributaria al seleccionar a los ingresos brutos como base imponible, lo cual se aleja del principio de justicia tributaria al ser el ingreso bruto inadecuado para medir la riqueza y en suma la capacidad contributiva de los contribuyentes, sólo se logra atenuar sus efectos económicos y prevenir la confiscación mediante el establecimiento de alícuotas porcentuales muy bajas.

Los precedentes señalamientos conducen a analizar la actividad de explotación de las telecomunicaciones a fin de identificar las circunstancias que la caracterizan y si las mismas justifican un trato desde el punto de vista tributario distinto al previsto para el ejercicio de cualquier otra actividad económica, todo ello como afirma Contreras (1969) con el objeto de garantizar el cumplimiento del principio de igualdad tributaria que es un dogma que se encuentra subsumido dentro del principio de la justicia tributaria, el cual se refiere a que los impuestos deben ser justos.

El análisis de la actividad de prestación de servicios de las telecomunicaciones abarca tanto su aspecto jurídico como operativo, a fin de obtener una dimensión verdadera de la actividad y el efecto que sobre ella ejerce la aplicación de impuesto municipal a las actividades económicas.

1. CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS DE LA ACTIVIDAD DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES.

La exclusión de las telecomunicaciones de la potestad tributaria municipal y en consecuencia del deber de coadyuvar con los gastos públicos locales a través del pago del Impuesto a las Actividades económicas, sólo podría justificarse en consideraciones de justicia tributaria, por lo que se debe analizar qué factores de los que hemos visto como "causas" de los impuestos y que ayudan a estudiarlos y calificarlos como "justos" o "injustos", obligan a hacer un trato diferenciado al sector dedicado a la prestación de servicios de telecomunicaciones, en aras precisamente de preservar la justicia que se le debe presumir –dada su previsión constitucional– al impuesto a las actividades económicas.

En referencia a la causa formal, es menester precisar que la aptitud para pagar el impuesto municipal a las actividades económicas, fue atribuida por ese impuesto a todas aquellas personas dedicadas a realizar una actividad en la cual obtuviesen beneficios patrimoniales, considerándose iguales a todas ellas.

Para ello se seleccionó como *hecho imponible*, el ejercicio de actividades económicas, concepto muy amplio que fue revisado anteriormente y que obviamente abarca la prestación de servicio de telecomunicaciones, al igual que a las actividades industriales, comerciales y de servicios; de este modo se consideró, que todas aquellas personas que realizaran actividades económicas y obtuviesen beneficios patrimoniales por ello, dentro de la jurisdicción de un municipio, gozaban de aptitud para pagar el impuesto; estimándose así la causa material de este impuesto a las actividades económicas, de un modo que en absoluto permite distinguir característica alguna de la actividad de telecomunicaciones que la diferencie del resto.

Por lo que una vez que un *contribuyente* realiza la acción de acometer una actividad de industria, comercio o servicio –incluido el servicio de

telecomunicaciones–, incurre en una situación asociada a esa materia imponible que constituye el *hecho generador* de la obligación tributaria.

Todo lo anterior compone los elementos cualitativos de la obligación tributaria del impuesto a las actividades económicas, define su amplio alcance a toda actividad de índole económico, y lo caracteriza como un impuesto de carácter real y general, al recaer sobre una manifestación objetiva de riqueza, prescindiendo de considerar la situación económica de la persona o entidad en su conjunto, y ser uniforme sin discriminación en contra o a favor de ninguna actividad.

Esta última característica encuentra justificación adicional en el principio de generalidad de los impuestos, el cual encuentra consagración en el principio de legalidad tributario, que será analizado posteriormente, ya que al deber estar los impuestos consagrados en leyes, éstos, además de tener que provenir de los representantes del pueblo y cumplir ciertas garantías y formalidades para su entrada en vigor, deben afectar por igual a todas las personas que se encuentren en semejantes situaciones, lo cual ocurre con las actividades de prestación de servicio de telecomunicaciones respecto a las actividades industriales, comerciales y demás servicios, en tanto que actividades económicas todas ellas.

Es significativo recalcar que los sujetos que realizan actividades de prestación de servicio de telecomunicaciones, están obligados a pagar todos los impuestos nacionales, aplicables a los industriales, comerciantes y otros prestadores de servicios, además de otros impuestos específicos del sector, como vimos antes.

El análisis realizado sobre la justificación del impuesto municipal a las actividades económicas ha girado únicamente en torno a los aspectos caracterizadores del servicio de telecomunicaciones y del impuesto a las actividades económicas; sin embargo, no debe descuidarse que el sistema tributario es un todo y el conjunto de impuestos que lo integra ejerce una carga única y global, por lo que si bien estas

cargas producto de otros impuestos no justifican la no aplicación del impuesto a las actividades económicas, estos sí deben ser considerados en la determinación de los elementos cuantitativos del mismo.

En este sentido está orientada la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), cuando por una parte establece claramente en el ya citado artículo 215 que para "el caso de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos al consumo selectivos o sobre actividades económicas específicas, debidos a otro nivel político territorial, los municipios deberán reconocer lo pagado por esos conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva."; y por otra parte se establece en el artículo 290 un rígido control a la injusticia que pudiese derivar del desenfreno de los municipios al establecer que "En el caso del impuesto sobre actividades económicas de radiodifusión sonora, la alícuota del impuesto sobre actividades económicas no podrá exceder del cero coma cinco por ciento (0,5%) y en los demás casos de servicios de telecomunicaciones, la alícuota aplicable no podrá exceder del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga otra alícuota distinta.", y respecto de esa "ley nacional" que podrá disponer una alícuota distinta, la misma ley señala en el último párrafo del citado artículo 215 que " el Ejecutivo Nacional podrá proponer, para su inclusión en la Ley de Presupuesto Anual, tanto las alícuotas del impuesto sobre actividades económicas como las aplicables por impuestos a consumos selectivos o sobre actividades económicas específicas que correspondan al nivel nacional o estadal de Gobierno, a fin de lograr una mejor armonización entre los dos tipos de tributos."

De modo que el régimen jurídico aplicable a las telecomunicaciones no justifica su exclusión del impuesto municipal a las actividades económicas pero sí una consideración especial en la determinación de sus elementos cuantitativos: alícuotas y base imponible.

2. CARACTERÍSTICAS OPERATIVAS DE LA ACTIVIDAD DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES.

La revisión de las características operativas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones, arroja una seria de elementos que la distinguen del resto de las actividades económicas y que resultan relevantes para la determinación del impuesto municipal a las actividades económicas.

Se considera que un impuesto tendrá justificación formal y material en la medida en que la *materia imponible* gravada permita definir correctamente grupos homólogos de contribuyente en cuanto a su capacidad económica y a su vez permita determinarles obligaciones de pago acordes con ésta, a través de la selección de una base imponible y una tarifa que valore, los más preciso posible, su aptitud de pago específica.

Una primera aproximación a la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones, genera la percepción que por tratarse de una actividad cuya esencia es proporcionar "comunicación" entre un emisor y un receptor del mensaje a través del uso de redes alámbricas o inalámbricas, se trata de un servicio cuya prestación comúnmente trascenderá los límites territoriales de las jurisdicciones municipales y por ende también será "trascendida" su potestad tributaria.

Sin embargo, debe acotarse que el hecho imponible del impuesto a las actividades económicas es la mera realización de una actividad económica mediante un establecimiento permanente ubicado en jurisdicción de un municipio y no es la provisión del servicio de comunicación entre dos o más personas a través de redes, en cuyo caso el concepto, perfeccionado en un área determinada de terreno, requeriría que ambas personas en comunicación por esta vía y los medios requeridos para lograrla estuviesen físicamente dentro de la jurisdicción de un mismo municipio para

que éste pudiera gravarlo, dado el principio de territorialidad del impuesto; sin embargo, siendo el hecho imponible la realización de una actividad económica, basta con que en ella se ejecute en un establecimiento permanente ubicado en una jurisdicción municipal para que resulte gravable, de hecho se encuentra que muchas actividades distintas de la telecomunicaciones utilizan recursos provenientes o establecimientos ubicados fuera de la jurisdicción del municipio y no por eso se condiciona su sometimiento a imposición municipal.

Sobre este aspecto, resulta orientador el señalamiento contenido en la sentencia (Nro. 285) del 04 de marzo de 2004 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia , al afirmar:

> Debe recordarse que, en materia tributaria municipal, constituyó un avance jurisprudencial la introducción de la figura del establecimiento permanente, la cual significó un cese o mitigación de la múltiple imposición interna sobre actividades inter jurisdiccionales, precisamente porque esa noción 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, entendido 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 (el 'establecimiento permanente').
> De manera que si una empresa tiene un establecimiento en un Municipio, aunque desarrolle actividad en otro lugar, en principio puede válidamente ser gravada por el Municipio del establecimiento permanente.
> (...)
> Reitera la Sala el criterio sostenido en sentencia del 6 de octubre de 2003, en el sentido de que la aceptación de dicho factor de conexión no significa pretender desconocer el lugar donde efectivamente se ejecuta la actividad económica como el más relevante a los fines de reconocer poder tributario a un Municipio, frente a otros que también lo disputen, pues cuando ese lugar pueda ser atribuido a una jurisdicción municipal determinada y, de la misma manera, el ejercicio de la actividad no deje dudas acerca del lugar donde se la está ejecutando –en el caso de ciertos servicios o construcción de obras, por ejemplo– ese lugar de la ejecución de la actividad deberá ser el primordial a la hora de atribuir derecho de imposición a un municipio determinado.

De modo que el problema de la posible injusticia que sufrirían las personas que se dedican a la prestación de servicios de telecomunicaciones no estriba en su

incompatibilidad con elementos esenciales del impuesto a las actividades económicas como la definición de su materia imponible o su base imponible; ni siquiera, con uno de sus principios rectores, como el de territorialidad, sino en la mera definición de criterios de imputación de base imponible a los distintos establecimientos permanente generalmente ubicados en más de una jurisdicción municipal.

La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia (Nro. 1453) del 03 de agosto de 2004, intenta orientar sobre la aplicación del concepto de establecimiento permanente al caso concreto de las telecomunicaciones:

> A estos efectos, poco importa –que es un aspecto al que sí da importancia la parte demandante– que la actividad desarrollada por la empresa exceda del territorio local. En Venezuela no existe tal límite, aunque en tales casos sí se hace imprescindible que la legislación nacional de armonización tributaria –ausente hasta el momento entre nosotros– determine unos parámetros a fin de moderar el poder tributario local y evitar excesos impositivos.
> Es necesario, pues, que la Asamblea Nacional ejerza la competencia prevista en el número 13 del artículo 156 de la Constitución, y con ello armonice la tributación local, al menos en lo referido al impuesto más 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. Algo similar a lo ocurrido, si bien ello fue por vía jurisprudencial, con la figura del establecimiento permanente, que sirvió para precisar a qué municipios correspondería gravar. No es labor de la Sala fijar ahora esos factores de conexión, por lo que se insiste en la posibilidad de que la Asamblea Nacional lo haga, en ejercicio de sus potestades constitucionales.

La sentencia sólo marca el punto de partida "gravabilidad de las telecomunicaciones" pero no indica el camino, salvo la necesidad de una armonización legislativa que no excluya tal gravabilidad, por lo cual se impone analizar el criterio de determinación de establecimientos permanentes, factores de conexión de ingresos a esos establecimientos y metodologías de determinación de las distintas obligaciones tributarias con los distintos municipios.

El concepto de establecimiento permanente manejado por el derecho tributario internacional y la adaptación que de éste ha hecho la doctrina municiplista, es muy amplio, y en sus variadas calificaciones se abarca a muchos de los medios necesarios para prestar el servicio de telecomunicaciones, los cuales están dispersos por el territorio nacional, tales como: centrales telefónicas, oficinas de venta y atención al público, lo que plantea un alto nivel de complejidad al impuesto a las actividades económicas por la necesidad de distribuir la base imponible entre varios establecimientos permanentes ubicados en distintas jurisdicciones municipales o de ubicación indeterminable.

El derecho tributario internacional ha estudiado prolijamente la figura del establecimiento permanente, su análisis rebasa los límites de este trabajo, pero superficialmente puede decirse que su existencia se determina evaluando la instalación fija a través de dos tamices fundamentales: primero, tiene o no personalidad jurídica propia? En caso de respuesta positiva no será un establecimiento permanente sino una empresa domiciliada en el país; y ii) tiene capacidad de generar renta? En caso de respuesta positiva muy probablemente será un establecimiento permanente.

La primera pregunta no tiene gran relevancia para la determinación de qué debe entenderse por establecimiento permanente a los fines del impuesto municipal a las actividades económicas, pero la segunda sí puede aportar luces en este aspecto, al considerar como establecimiento permanente toda base fija con capacidad para producir ingreso; por lo que la mera colocación de una antena, el paso de un tendido de cables o redes inalámbricas, o cualquier equipo de transmisión, redes, etc. no calificaría como establecimiento permanente a menos que se consideren con capacidad para generar ingreso. Sin embargo, la propia Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), establece en su artículo 220 lo que a objeto de este impuesto debe considerarse establecimiento permanente señalando que "Se entiende

por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de maquinas y otros elementos instalados en el municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del municipio.", por lo que luce inevitable que sea la jurisprudencia la que estime la existencia de establecimientos permanentes en los casos de "instalaciones o montajes" con la mera función de transmisión de mensajes.

El previsible problema de múltiple tributación que surge al darse en suma la imposición de varias cargas tributarias locales sobre un mismo ingreso, dada la falta de consenso entre los municipios que garantice a los contribuyentes del sector de telecomunicaciones la aplicación del impuesto a las actividades económicas una sola vez sobre la base de un criterio unívoco de imputación de base imponible a cada uno de los establecimientos permanentes, es atacado por dos vías distintas por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), por vía del establecimiento de ficciones legales que definen factores de conexión para la imputación de ingresos y por vía de presunciones que proponen metodologías de determinación de las distintas obligaciones tributarias con los distintos municipios en función del análisis de ciertas variables financieras y operacionales de cada negocio.

En cuanto a las ficciones legales que definen los factores de conexión para la imputación de ingresos a cada establecimiento permanente, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), contiene en su artículo 225 que "la atribución de ingresos entre jurisdicciones municipales se regirá por las normas que a continuación se disponen, en los siguientes casos:(...)3. El servicio de telefonía fija se considerará prestado en jurisdicción del municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada. 4. El servicio de telefonía móvil se considerará prestado en

jurisdicción del municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la figura correspondiente. 5. Los servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares, se considerarán prestados en la jurisdicción del municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente."

Quedan sin regulación expresa algunos casos, pero su resolución podrá hacerse por vía de interpretación analógica, otros más sencillos como el caso de las tarjetas de prepago de comunicación por telefonía celular, cuya venta es hecha al usuario final por vía de un intermediario –kiosco, abasto, etc.– en cuyo caso la factura de la empresa de telecomunicación estará referida al domicilio del intermediario, incluso cuando el intermediario realice la venta al consumidor final a través de vendedores ambulantes.

Estas ficciones se complementan con la obligación de las empresas de telecomunicaciones de llevar una contabilidad muy sofisticada que permita llevar a cabo tal criterio de imputación, previste el artículo 224 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005) el cual señala que "Los contribuyentes están obligados a llevar sus registros contables de manera que quede el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tengan establecimiento permanente, se ejecute una obra o se preste un servicio y a ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos".Sin embargo, la complejidad y variabilidad del negocio de telecomunicaciones y su reflejo en la facturación y contabilidad hace previsible el surgimiento de desacuerdos entre las empresas prestadoras del servicio de telecomunicaciones y las autoridades municipales –los cuales podría fundamentarse en errores contables propios de metodologías complejas o simplemente en la facultad del fisco de rechazar las formas legales en búsqueda de la realidad económica – harán necesario acudir a las

presunciones que definen la proporción de actividad económica realizada en cada jurisdicción municipal.

En cuanto a las presunciones que proponen metodologías de determinación de las distintas obligaciones tributarias con los distintos municipios., la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), contiene en sus artículos 221, 222 y 223 las tres variable fundamentales para presumir la proporción de actividad realizada en cada municipio, las cuales son aplicables a las empresas de telecomunicaciones por cuanto usualmente prestan servicios y venden aparatos, y plantean que la imputación puede ser guiada según el nivel de comercialización que se logre en cada establecimiento permanente, la proporción de servicios que se despliegue en cada municipio o criterios técnicos de distribución de ingresos, costos en salarios o nivel de activos.

El Artículo 221 señala que "Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue.(...)

En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en jurisdicción diferente a aquellas, en la cual el prestador tenga un establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios de los servicios prestados por el municipio a ese establecimiento permanente".

Por su parte el artículo 223 señala que "Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los municipios en los

cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes:

1. El valor de los activos empleados en el municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional.

2. Los salarios pagados en el municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional.

3. Los ingresos generados desde el municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional"; lo cual, dado que cada uno de estos tres elementos muy probablemente dará un resultado diferente – entre ellos y respecto de las ficciones legales antes mencionadas – deja absolutamente en manos de la jurisprudencia la búsqueda de la justa atribución de los ingresos a cada municipio, en cada caso concreto, orientado por los criterios – que son muy amplios – esbozados entre las ficciones legales y las presunciones de ley.

Esta Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), pone sobre el tapete un asunto que inspira a estudiosos del derecho tributario como el profesor Pérez de Ayala, como es el tránsito de este derecho tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico, siendo el constructivismo jurídico fundamentalmente defensor de que el derecho construye la verdad y no la descubre – en este caso se encuentra en las "ficciones legales" que asumen reglas de imputación de capacidad contributiva por municipios – y el iusnaturalismo en esencia defensor de que el derecho es un instrumento de justicia – cuando se ofrecen soluciones a casos concretos de múltiples establecimientos permanentes inspiradas en criterios diversos contenidos en las "presunciones de ley" – ; todo lo cual que se erige sobre un problema aun más fundamental, como es la aparente incompatibilidad entre principios pacíficamente aceptados por el derecho tributario moderno, como lo son el principio de coactividad jurídica con el de finalidad financiera y el principio de legalidad con capacidad contributiva. La coactividad jurídica plantea que sólo incurriendo en el hecho imponible y existiendo los elementos de base imponible se está en la obligación de pagar impuestos, por lo cual nadie está obligado a pagar de

encontrar un vía que le evite incurrir exactamente en el supuesto de hecho al usar alguna conocida o innovadora economía de opción, lo cual es contrario a la finalidad financiera del impuesto según el cual la es imperativo que todos contribuyan con las cargas públicas; lo cual está aparejado con el problema entre el principio capacidad contributiva y el principio de legalidad, ya que la capacidad contributiva generada en un mismo tipo de actividad económica es casi individual e irrepetible –estrictamente hablando– dependiendo de la productividad y competitividad de cada quien, ello justifica el esquema planteado por el iusnaturalismo que busca la justicia en cada caso concreto guiado por algunos criterios, como los planteados en la presunciones antes expuestas, y por soluciones precedentes; no obstante, el principio de legalidad estricto como consecuencia del constructivismo jurídico, usa conceptos presunciones legales para lograr que la coactividad además de jurídica sea fáctica, dentro del paradigma del hecho imponible pero ignorando la capacidad contributiva individual real, por lo cual la coactividad fáctica lograda riñe con la justicia tributaria y además suela implicar una alta discrecionalidad de funcionarios y legisladores.

Profundizar y plantear alternativas a esta problemática escapa de los límites de este trabajo, pero dejar de plantearlos sería una ligereza visto el evidente contraste que se encuentra en las soluciones ofrecidas por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005) en el artículo 212 al señalar que "La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta ley", conjuntamente con los artículos 223 y 225 que disponen que "Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes" y dos artículo después afirma que "No obstante los factores de conexión previstos en los artículos anteriores, la atribución de ingresos

entre jurisdicciones municipales se regirá por las normas que a continuación se disponen, en los siguientes casos".

Adicionalmente, todos estos criterios para evitar imputar ingresos entre diversos establecimientos permanentes están sujetos a acuerdos de distribución que logren las autoridades municipales, tal como lo indica el propio artículo 212 cuando finaliza acotando "de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos", cuya previsión legislativa se encuentra el el artículo 222 el cual señala que "Los municipios, en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos , podrán celebrar acuerdos entre ellos o con los contribuyentes, a los fines de lograr unas reglas de distribución de base imponible distintas a las previstas en los artículos anteriores, en razón de las especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Esos Acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria". De modo que las soluciones concretas sobre este tema no pueden pronosticarse, ya que dependerá de muchos factores económicos y hasta políticos que los tribunales deberán ir resolviendo.

Como se evidencia del análisis de las características operativas de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones y la reciente legislación que la aborda, éstas sí justifica un trato especial desde el punto de vista de la norma tributaria, en lo que a imputación de base imponible a un establecimiento permanente se refiere ya que la participación de redes y de varios equipos e instalaciones dispersadas en más de un municipio requiere un criterio unívoco que garantice que la aplicación del impuesto a las actividades económicas observe los principios de consulta de la capacidad contributiva, no confiscatoriedad de los impuestos y de igualdad tributaria. La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005) constituye un primer intento que si bien no ofrece soluciones definitivas significa un gran avance al exponer el problema, dada la evidente gravabilidad municipal de las telecomunicaciones, a la

jurisprudencia, los operadores jurídicos y los estudiosos del derecho tributario, para continuar en la labor de ofrecer una seguridad jurídica y una solución justa a este novedoso asunto.

El propio Tribunal Supremo en la citada sentencia (Nro. 1453) del 03 de agosto de 2004 ya destacaba la necesidad de una legislación armonizadora que imponga este criterio justo y unívoco, sin dejar de mencionar que la necesidad de un criterio de imputación referido al establecimiento permanente fue dado "por vía jurisprudencial", con lo cual no cierra la posibilidad de que esto ocurra de nuevo para el caso de las telecomunicaciones. Ello queda muy claro cuando al final de la misma sentencia afirma:

> Por lo expuesto, la Sala desestima la presente demanda, si bien insta a la Asamblea Nacional a armonizar el tributo a que se refiere esta decisión. Asimismo, Mientras persista la situación de inexistencia la legislación nacional armonizadora, exhorta a las entidades locales a estudiar con seriedad el problema, a fin de evitar la fijación de alícuotas que resulten excesivas.

En este mismo sentido se encontró una disposición contenida en la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda (2003), que refleja la conciencia de algunos municipios sobre los posibles problemas de múltiple imposición municipal sobre el servicio de telecomunicaciones y la intención de evitar el fenómeno, al señalar:

> Artículo 38: A los fines de determinar la realización del hecho generador de este impuesto en la jurisdicción del Municipio Chacao, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:
> 1. Si quien ejerce la actividad tiene establecimiento permanente o base fija en jurisdicción del Municipio Chacao, aún cuando posea agentes o vendedores, que recorran otras jurisdicciones Municipales ofreciendo los productos objetos de la actividad que ejerce. En este caso, toda actividad que ejerza y el movimiento económico que genere, deberá referirse al establecimiento o base fija ubicada en este Municipio, y el impuesto municipal se pagará a éste.
> 2. Si quien ejerce la actividad, la realiza parte en el Municipio Chacao mediante un establecimiento permanente o base fija y parte en jurisdicción de otro Municipio a través de un establecimiento permanente, se determinará la porción de la base imponible proveniente del ejercicio de la actividad realizada en cada jurisdicción municipal.

Parágrafo Único: A efectos de atribuir el ingreso del contribuyente dedicado a la actividad de telecomunicaciones por la transmisión de señales eléctricas o visuales y por la explotación de todo sistema de comunicación, el ejecutivo municipal dictará el reglamento respectivo.
Artículo 112: El reglamento a que se refiere el Parágrafo Único del artículo 38, será dictado por el Ejecutivo Municipal atendiendo las normas establecidas en la Ley de Armonización Tributaria, mientras tanto, la actividad de servicio de telecomunicaciones no será gravada con el impuesto establecido en la presente Ordenanza y los prestadores de tales servicios no estarán obligados de cumplir con los deberes formales contenidos en la misma.

Todas las normas municipales y nacionales precedentes e la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005) han sido derogadas expresamente por esta ley, por lo cual su referencia solo sirve para el analizar las ideas y sus aportes al desarrollo de soluciones.

B. LIMITACIÓN DERIVADA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

Otra de las limitaciones constitucionales que podría condicionar el ejercicio de la potestad tributaria de los Municipios sobre las Telecomunicaciones a través de la aplicación del Impuesto a las Actividades Económicas, está constituida por el principio de legalidad tributaria, de allí que interese precisar, en primer lugar, en qué consiste el aludido postulado.

El principio de legalidad tributaria atiende al postulado *"Nullum tributum sine lege"* enunciado también por la doctrina inglesa y norteamericana como *"No taxation without representation"*, y el mismo consiste en la exigencia de que la creación del tributo debe necesariamente establecerse mediante ley. En palabras de Jarach, D. (1969) la ley puede establecer la obligación tributaria y, por lo tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria; y al referirse a elementos y supuestos, quiere significar el autor que es la ley la que debe definir los hechos imponibles en su acepción objetiva y también en la esfera

subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que establezca el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe valuarse la materia imponible para aplicar luego el impuesto en un monto determinado, y es también la ley la que debe definir este monto.

El principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica que, por ser una expresión de voluntad soberana, legítimamente constituida, manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar, por fuerza de ley, al tiempo que permite en su caso la apertura de los mecanismos de impugnación contra los actos de naturaleza tributaria previstos por el legislador.

Este origen pretendido origen constitucional del principio de legalidad tributaria a que se refiere la Doctrina, se observa en la Constitución venezolana a través de la expresa atribución a los Municipios potestad tributaria, al señalar que *"Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (...)2.(...),los impuestos sobre actividades económicas"*(art. 179 C.N.); así como en la expresa consagración constitucional del principio de legalidad tributaria al señalar que "No podrán cobrarse impuestos, (...) que no estén establecidos en la Ley" (art.317 C.N.).

Paralelamente, el ordenamiento constitucional admite, que sólo por ley puedan regularse determinadas materias, que es lo que se conoce como el principio de la reserva legal. Dicho principio ha sido apreciado por la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en Sentencia (Nro. 1237) como la garantía que gozan todas las personas de que sólo los órganos que tienen atribuida la competencia legislativa, establecida de manera exclusiva y excluyente por el Texto Fundamental, puedan regular determinadas materias que, de ordinario, aparecen estrechamente vinculadas con derechos y garantías constitucionales. Asimismo, ha dispuesto la propia Sala Constitucional en Sentencia (Nro. 2.345) que la figura de la reserva legal

viene dada por la consagración a nivel constitucional de determinadas materias que, debido a la importancia jurídica y política que tienen asignadas, sólo pueden ser reguladas mediante ley, desde el punto de vista formal, y que ello excluye la posibilidad de que tales materias sean desarrolladas mediante reglamentos o cualquier otro instrumento que no goce de dicho rango legal.

Acudiendo al Derecho Comparado se puede referir la Sentencia (Nro. 83/1984) del Tribunal Constitucional Español, conforme a la cual:

> Este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser prese12rvado. Su significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.

El principio de reserva legal constituye entonces una de las garantías genéricas esenciales que inspiran el Estado de Derecho, y se traduce en la exigencia de que sólo por ley puedan adoptarse determinadas regulaciones y así aparece formulado a lo largo del articulado constitucional: "Artículo 38 (nacionalidad), 49 numeral 6 (legalidad de las penas), 70 (participación ciudadana), 87 (establecimiento y restricción de derechos laborales), 105 (colegios profesionales y ejercicio de profesiones tituladas), 144 (estatuto de la función pública), 318 (política monetaria)"

La Constitución (1999) en su artículo 175 atribuye la competencia para dictar leyes locales al Concejo Municipal al señalar: *"La función legislativa del Municipio corresponde al Concejo, integrado por los concejales"*.

De lo anterior se desprende que en el ámbito municipal el principio de legalidad tributaria se cumple a través de las Ordenanzas y el ente a quien corresponde la

función legislativa a través del dictamen del referido instrumento es el Concejo, de manera que se debe concluir que el cumplimiento del principio de legalidad tributaria por parte de los Municipios en el ejercicio de sus potestades fiscales se verifica a través de la promulgación de la Ordenanza correspondiente, que a nivel local constituye el instrumento al que se reserva la regulación de los tributos municipales, y de la especificación, en sus disposiciones, del hecho económico de relevancia jurídica y en general de la situación que hace exigible la obligación tributaria, valga decir: los elementos cuya concurrencia configuran el hecho generador del impuesto (ejercicio habitual de actividades económicas, territorialidad, finalidad de lucro), la base imponible del mismo, la identificación de los sujetos obligados.

En suma, cuando el Municipio pretende incidir, a través de la regulación formal y aplicación del referido tributo, dentro de la esfera jurídico-patrimonial de quienes se han definido como sujetos pasivos del mismo, y a quienes la propia Constitución impone el deber de contribuir con los gastos públicos, está respetando, sin duda, la estructura tributaria del Estado Venezolano y cumpliendo con el aludido principio de legalidad tributaria.

Por otra parte, el artículo 156 de la Constitución, reserva a la ley nacional el régimen de varias áreas, incluyendo al sector de las telecomunicaciones, sin que ello signifique la atribución de potestades tributarias, como ya se ha expuesto, pero sí garantiza que debido a la importancia jurídica y política de esas áreas, sólo podrán ser reguladas mediante ley, desde el punto de vista formal, excluyendo implícitamente la posibilidad de que sean reguladas mediante otro instrumento que no goce de dicho rango legal.

Las anteriores anotaciones adquieren especial relevancia frente a decisiones como la pronunciada por la sentencia (Nro. 1519) de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, ratificada el 6 de diciembre del mismo año 2000 (casos: CANTV vs. Municipio Valencia del Estado Carabobo y CANTV vs. Municipio San Cristóbal del Estado Táchira). En el referido fallo la Sala expuso que:

> (...) los Municipios gozan de una potestad tributaria constitucional, que se encuentra limitada y debe ejercerse de acuerdo a los previsto en la propia Constitución y las leyes. Por ello, la creación y aplicación del impuesto mediante la Ordenanza Municipal de Impuesto sobre Patente de Industria, Comercio, Servicio e Indole Similar (...) específicamente el contenido en el artículo 40 (...) en el Código III.I.1.21 del Clasificador de las Actividades Económicas, referentes a la actividad de las 'Empresas de Teléfonos y Telefonía', a las cuales le corresponde una alícuota impositiva del 2.00% anual (...) no se encuentra dentro de las potestades asignadas a los entes municipales ni en la Constitución de 1961 ni tampoco en el Texto Fundamental vigente; motivo por el cual, esta Sala Constitucional considera que la creación, determinación y posterior exigencia del referido tributo, podría constituir una infracción al principio de la reserva legal previsto actualmente en el artículo 156 numerales 12, 28, 32 y 33 de la vigente Carta Fundamental en materias de gravamen relativo a la actividad de las telecomunicaciones.(sic)

Como ha podido apreciarse de la trascripción parcial de la aludida decisión jurisprudencial, en criterio de la Sala Constitucional el principio de reserva legal constituye un límite al ejercicio de las potestades tributarias atribuidas a los Municipios y dicho límite, en materia de telecomunicaciones, aparece consagrado en numerales del artículo 156 constitucional conforme a los cuales se atribuye al Poder Público Nacional la legislación relativa a las materias de la competencia nacional, reservándose "entre otras" a dicho Poder "El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones".

Pero atendiendo justamente a las aportadas definiciones de los principios de reserva legal y legalidad tributaria, resulta ineludible señalar que lo expuesto en el comentado fallo de la Sala Constitucional es, desde todo punto de vista, una desafortunada apreciación que parte del hecho de interpretar de manera errónea el principio de reserva legal y su efecto sobre el principio de legalidad tributaria a que están sometidos los municipios, cual es la exclusión de potestad tributaria a los municipios.

El principio de reserva legal, contenido en el artículo 156 de la Constitución, implica que sólo los órganos que tienen atribuida la competencia legislativa podrán

regular determinadas materias, es decir, para el caso concreto de las telecomunicaciones, que sólo órganos con competencia legislativa –del Poder Nacional, claro está– podrán ordenar esta actividad mediante un texto legal que indique las formas en que debe realizarse, los sujetos que pueden hacerlo, las obligaciones y derechos de éstos, los límites de la participación pública y privada, el control o supervisión que el Estado debe ejercer, y en fin, el ordenamiento de todos aquellos elementos que definen y constituyen la actividad de telecomunicaciones; normando de este modo la génesis y ejercicio de la actividad de prestación de servicios de telecomunicaciones; vedando la posibilidad de que cualquier otro nivel del Poder Público (Estadal o Municipal) u otro órgano del Poder Nacional (Ejecutivo, etc.) suplante el rol reservado por la Constitución al legislativo.

En materia tributaria, el principio de reserva legal se concreta y se traduce en el principio de legalidad tributaria, el cual plantea que la obligación tributaria sólo puede definir los supuestos y elementos de la relación tributaria mediante ley, tal y como lo exige el artículo 317 constitucional cuando dispone que "*No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley (...)*"; en consecuencia, dicha materia sólo podrá ser intervenida o modificada a futuro por normas del mismo rango (leyes formales), y tal ley debe provenir de lo que Casás (1999) denomina el *"órgano depositario de la voluntad general*', esto es, del ente a quien le está constitucionalmente atribuido el ejercicio de la función legislativa, en el nivel político-territorial de que se trate. Lo cual nada tiene que ver con las disposiciones y criterios expuestos en la comentada decisión del 29 de noviembre de 2000.

C. LIMITACIÓN DERIVADA DE LA PROHIBICIÓN DE INVASIÓN DE COMPETENCIAS DEL PODER PÚBLICO NACIONAL.

Como ya ha quedado sobradamente demostrado, a través de un minucioso análisis de las normas constitucionales, la potestad reguladora del Poder Público Nacional es

distinta de su potestad tributaria, estando esta última contenida exclusivamente en los numerales 12 y 14 del artículo 156 de la Constitución.

También se ha concluido que la Constitución de 1999 generó cambios del régimen tributario del Poder Nacional, al disociar la reserva legal sobre ciertas áreas de la potestad tributaria exclusiva sobre la producción y consumo de los bienes relativos a las mismas.

Igualmente, ha quedado suficientemente aclarado que el Poder Público Municipal tiene atribuido expresamente de modo específico la potestad tributaria de gravar a toda actividad económica. Habiendo aclarado que este impuesto lejos de pretender actualizar la terminología de la Constitución de 1961, contempla un impuesto desarrollado en otros países que, como señala Checa González, C. (2000), grava "la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios"(p. 132).

De lo anterior, se podría concluir *a priori* que el caso concreto de las telecomunicaciones, en su evidente carácter de "actividad económica" sí es gravable por el Poder Público Municipal.

Sin embargo, los representantes judiciales de la Empresa CANTV en su recurso alegaron que "(...) el numeral 22 del artículo 136 de la Constitución de 1961 reservó toda la materia de telecomunicaciones al Poder Nacional. En su criterio, se trata de *"una reserva general, referida al establecimiento y explotación del sistema de telecomunicaciones"* y que *"debe entenderse como una competencia exclusiva que abarca todo lo relacionado a la legislación, reglamentación, ejecución, organización y supervisión con exclusión de cualquier otra instancia o entidad pública de base territorial, a las cuales por tal reserva, se encuentran impedidas de ejercer cualquier tipo de regulación de naturaleza normativa, o de control administrativo"*. Destacaron al efecto los recurrentes que la propia Ley de Telecomunicaciones emplea el término

"sistema", el cual *sería "equivalente al utilizado por el constituyente originario en la redacción del numeral 10° (sic) del artículo 136 de nuestra Carta Magna concerniente al 'régimen' y 'administración' de las minas e hidrocarburos, (...) lo cual abarca todo tipo de regulación y control administrativo, organizativo y de naturaleza tributaria"*. Asimismo, agregó la parte actora que el ordinal 8° del articulo 136 del Texto Fundamental de 1961, permitía al Poder Nacional crear tributos en materias que no se hubieren atribuido ni a Estados ni a Municipios. Según expusieron, *la "simple lectura del numeral (sic) 8° del artículo 136 pone de manifiesto que el constituyente originario reservó, en forma exclusiva, bajo la técnica de competencia exclusiva residual, los tributos en materia de telecomunicaciones a la esfera competencial del Poder Nacional, condicionada a la existencia de una ley formal que reserve total o parcialmente al Poder Nacional, la tributación que recaiga sobre los servicios de telecomunicaciones, tal como sucede en materia de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas". (...)"*

Cabe destacar, que asumir la posición contraria a las conclusiones antes expuesta e interpretar que el Poder Público Nacional tiene la competencia de crear impuestos y tasas distintos de los listados en los numerales 12 y 14, y como consecuencia de ello puede crear, mediante ley, impuestos por el ejercicio de ciertas actividades económicas e incluso que puede "prohibir" que el Poder Público Municipal ejerza la potestad tributaria que le fue atribuida por la Constitución para gravar el ejercicio de todas las actividades económicas, bien con base en la reserva del ya citado numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961 (régimen modificado por la Constitución vigente) o bien con base en la competencia residual prevista en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución actual, que contempla para el Poder Nacional :*" los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley."*; no sólo ignora todos los principios de separación de poderes, que prolijamente desarrolla la Constitución y la expresa separación de potestad tributaria y reguladora –que se ha demostrado suficientemente– contenida además de manera expresa en el artículo 180 y de manera implícita en todo el Titulo

IV "DEL PODER PUBLICO", sino que además vaciaría de contenido la autonomía municipal, mediante la atribución al Poder Público Nacional (por vía de esta errada interpretación) de la competencia para excluir de la potestad tributaria municipal a todas aquellas actividades sobre las que el Poder Público Nacional tiene competencia regulatoria según el largo listado del artículo 156, lo cual abarca prácticamente toda la actividad civil y mercantil incluyendo por supuesto sectores como la actividad bancaria y de seguros.

Esta grave afirmación lejos de ser producto de una imaginación excesivamente fértil, simplemente se desprende de una mera lectura de los numerales del artículo 156 de la Constitución (1999), en la cual se destacan las actividades a las que este artículo les prevé idéntico tratamiento que al sector telecomunicaciones, así se tiene:

> Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional:
> (..)
> 11. La regulación de la banca central, del sistema monetario, del régimen cambiario, del sistema financiero y del mercado de capitales; la emisión y acuñación de la moneda.
> (...)
> 16.El régimen y administración de las minas e hidrocarburos; el régimen de las tierras baldías;y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos aguas y otras riquezas naturales del país.
> 26.El régimen de la navegación y del transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial y lacustre, de carácter nacional, de los puertos, aeropuertos y su infraestructura.
> (...)
> 28.El régimen del servicio de correo y de las telecomunicaciones, así como el régimen y la administración del espectro electromagnético.
> 29.El régimen general de los servicios públicos domiciliarios y, en especial, electricidad, agua potable y gas.
> (...)
> 32.La legislación en materia de derechos, deberes y garantías constitucionales; la civil, mercantil, penal, penitenciaria, de procedimientos y derecho internacional privado; la de elecciones; la de expropiación por causa de utilidad pública y social; la de crédito público; la de propiedad intelectual, artística e industrial; la del patrimonio cultural y arqueológico, la agraria; la de inmigración y poblamiento; la de pueblos indígenas y territorios ocupados por ellos; la del trabajo, previsión y seguridad sociales; la de sanidad animal y vegetal; la de notarias y registro público;la de bancos y la de seguros; la de loterías, hipódromos y apuestas en general; la de organización y

funcionamiento de los órganos del Poder Público Nacional y demás órganos y demás instituciones nacionales del Estado; y las relativas a todas las materias de la competencia nacional.
33. Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder Público Nacional, o que le corresponda por su índole y naturaleza.

Como puede observarse, la interpretación según la cual la potestad reguladora o la potestad tributaria residual del Poder Nacional significa, que sin ningún límite, el Poder Nacional podrá gravar con carácter de exclusividad todas las áreas sobre las cuales tiene competencia reguladoras, implicaría que el Poder Público Nacional puede excluir de la potestad tributaria de los municipios, prácticamente cualquier actividad económica.

El contrasentido que la aceptación de esta interpretación significa respecto del fortalecimiento de la autonomía municipal y del espíritu descentralizador de la Constitución vigente, no debería requerir mayor abundamiento, pero la evolución jurisprudencial ha inducido a la incertidumbre.

En una sentencia referida por Mizrachi, E.(1998) sobre caso Rafael Angel Camejo en acción de nulidad contra Ordenanza del Concejo Municipal del Distrito Boconó del Estado Trujillo (28/05/1962), en la cual "se decidió que la actividad de telecomunicaciones podía ser gravada con la Patente de Industria y Comercio, aún cuando estaba sujeta a un gravamen nacional." (p. 47).

Aquella sentencia de 1962, contenida en Romero-Muci, H. (1997), con mucha rigurosidad analítica y con conceptos claros sobre los objetivos de la potestad reguladora y los de la potestad tributaria, afirmó, lo siguiente:

La Constitución y las leyes definen las atribuciones del Poder Público y a ellas debe sujetarse su ejercicio con arreglo a las funciones propias que cada una de sus ramas corresponde, bajo pena de nulidad de los actos provenientes de toda autoridad usurpada.
(...)

La función económica que en el orden comercial e industrial cumplen los particulares con fines especulativos, es una cuestión que está dentro del ámbito indiscutible de la actividad tributaria del Municipio.
La competencia que al Poder Nacional otorga la Constitución en lo relativo a Telecomunicaciones, se justifica, principalmente, por razones de seguridad, control y estabilidad del servicio y no por motivos económicos financieros, quedando siempre a salvo el derecho de la Municipalidad en cuanto a patentes industriales y comerciales, las cuales se hayan excluidas(se refiere a las Telecomunicaciones) de la disposición constitucional que establece la competencia del Poder Nacional en materia impositiva, fundada en la declaración del artículo 136, ordinal 8°. de la Constitución Nacional.
(...)
Los argumentos expuestos, conducen a la conclusión general de que sí puede gravarse con una patente municipal de industria y comercio la actividad lucrativa cumplida en la explotación del servicio telefónico. En consecuencia, al elaborar el Concejo Municipal la Ordenanza de Rentas Municipales y del Distrito que establece un impuesto a las empresas de teléfonos, lo hizo actuando dentro de sus facultades constitucionales que le atribuyen autoridad para crear y recaudar sus ingresos, entre los cuales cuentan los provenientes de las patentes de industria y comercio, conforme a lo previsto en los artículo 29 y 31 de la Constitución Nacional (paréntesis y subrayado añadido)(pp. 13 –17).

Sin embargo, la Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, treinta y cuatro años más tarde, sin la misma rigurosidad analítica, modificó ese criterio mediante la sentencia del caso Telcel Celular contra la Alcaldía del Municipio Autónomo Maracaibo del Estado Zulia(16/7/1996), donde se afirmó:

De lo anterior se desprende una primera conclusión y es que ni la actividad de telecomunicaciones, ni ninguna otra de las comprendidas dentro de las atribuciones del Poder Nacional puede admitir regulación directa o inmediata a través de textos normativos subalternos a la Ley. En otros términos, no pueden ni deben los órganos ejecutivos y legislativos estadales o municipales mediante sus actos típicos y propios invadir tales esferas de actuación por haber sido éstas expresa y precisamente reservadas al órgano legislativo nacional. En el caso concreto debe entenderse que, al formar parte de las telecomunicaciones , la emisión, transmisión o recepción de ondas radioeléctricas con tecnología celular, como un servicio con fines específicos en todo el territorio nacional, tal como se dispone en el contrato de concesión suscrito entre el accionante y la República, por órgano del Ministerio de Transporte y Comunicaciones, es y debe ser regido, en todas sus implicaciones, -como por ejemplo, régimen de concesiones ,tributario, entre otros- por una Ley nacional.

Ahora bien, estando reservada la actividad antes mencionada al ámbito de la Ley y al Poder Nacional como también lo ratifican los artículos 1 y 4 de la Ley

de Telecomunicaciones, resulta incontestable afirmar que toda su regulación, incluyendo la determinación del pago de tributos, asi como el régimen para su imposición, debe igualmente quedar plasmada en el texto legislativo (subrayado añadido).

De esta manera, se igualó la exclusividad de regulación directa de un contrato de concesión a la exclusividad de la potestad tributaria, concluyendo la sentencia que la potestad tributaria está incluida en la potestad de regulación directa, sin ninguna explicación ni análisis al respecto, lo cual -como se ha demostrado– es contrario a lo establecido en el texto constitucional y sólo podría justificarse en la excepción planteada en reserva que contenía el numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961 al señalar: "Artículo 136. Es de la competencia del Poder nacional: (...) 8. **(...)** las contribuciones **(...)** sobre la producción y el consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional".

La Sala Constitucional de Tribunal Supremo de Justicia retoma el criterio de 1962, con argumento adicionales actualizados a las nuevas normas constitucionales, mediante la sentencia (Nro. 1453) del 03 de agosto de 2004, al señalar:

No puede desconocer la Sala que los Municipios pueden gravar cualquier actividad económica que se desarrolle en su jurisdicción, salvo que lo prohíba expresamente la Constitución, que no es el caso de autos. No existe norma constitucional alguna que asigne la tributación al sector de las telecomunicaciones a la República.
(...)
Los Municipios, por tanto, deben ver garantizados por todos los medios sus ingresos tributarios, y deben tanto el legislador como el juez respetarlos, pues con ello se respetan los mandatos constitucionales. Sólo una exclusión expresa podría negar el impuesto municipal sobre ciertas actividades lucrativas, como podría ser el caso de lo que establece el número 12 del artículo 156 de la Carta Magna, que para nada menciona el caso de las empresas de telecomunicaciones. Ese numeral contiene una atribución residual de poder tributario a la República, pero no es aplicable al caso de autos, pues se basa en la inexistencia de poder tributario local. Como se ha visto, en este caso sí existe poder local –el impuesto a las actividades económicas–, por lo que no puede la República refugiarse en una competencia residual.

De estas breves referencias, se evidencia que no ha existido una postura jurisprudencial unívoca que contradiga la conclusión antes expuesta, según la cual la actividad económica de explotación de las telecomunicaciones no ha sido reservada como "materia rentística del Poder Nacional" y en consecuencia está sometida al Impuesto a las Actividades Económicas.

Sin embargo, del análisis constitucional y tributario realizado, se estima en el caso concreto de las telecomunicaciones se confirma la conclusión *a priori* que, en su evidente carácter de "actividad económica" sí es gravable por el Poder Público Municipal, ya que si bien la Constitución ha tenido el celo de reservar fiscalmente algunas áreas o actividades económicas al Poder Público Nacional, reservándole de modo exclusivo la potestad tributaria sobre las mismas, de manera expresa, ello no es así con las telecomunicaciones, o dicho de otro modo las telecomunicaciones no forman parte de las *"materias rentísticas del Poder Nacional"*(num.1, art.183 C.N.).

La conclusión *a priori* acerca de la gravabilidad municipal de las telecomunicaciones, no necesariamente sería válida si la tributación por esta actividad estuviese prohibida expresamente por otras normas constitucionales o no se compadece, incluso de modo implícito con cualquier principio constitucional tributario o incluso con alguna norma específica referente a la asignaciones de potestades tributarias a otros niveles del poder público, concretamente al Poder Público Nacional.

En este sentido, el voto salvado del Magistrado Pedro Rondón Haaz estableció que La sentencia que antecede se fundamenta en el único argumento, según se dijo ya, de distinción entre las potestades de regulación y de tributación que se desprende del artículo 180 de la Constitución, argumento de la decisión que anteriormente se transcribió. Para quien disiente ese argumento es irrelevante para la solución del caso de autos, pues el problema nodal no es que un ente político-territorial tiene la potestad de regulación de determinada materia (en este caso telecomunicaciones) mientras que otro cuenta con la potestad de tributación sobre la misma. La discusión fundamental

se refiere a la distribución de la competencia tributaria entre la República y los Municipios respecto de la actividad de telecomunicaciones (artículos 179 y 156, 12 de la Constitución de 1999). En efecto, el contenido del artículo 180 constitucional no es fundamento, en modo alguno, para que se sostenga que los Municipios pueden gravar las actividades de telecomunicaciones. El hecho de que la potestad tributaria municipal sea autónoma de las potestades reguladoras de los demás entes político-territoriales no quiere decir que el Municipio puede pechar *todas* las actividades económicas que su libre arbitrio así lo disponga. Es evidente que esa norma ha de analizarse a la luz de los límites de la potestad tributaria municipal.

Al revisar la Constitución no se encuentra ninguna exclusión expresa de las telecomunicaciones de la potestad tributaria municipal sobre la actividades económicas, tan sólo en el numeral 12 del artículo 156 se señala que las actividades económicas relacionadas con hidrocarburos, minas, importación y exportación de bienes y servicios (num.12, art.156 C.N.), están expresamente atribuidas como "materias rentísticas del Poder Nacional", debido a esta atribución expresa y a la limitación derivada de la prohibición de invasión de competencias rentísticas del Poder Nacional y Estadal: "los Municipios no podrán: 1.Crear aduanas ni impuestos (...) sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional."(art.183), estas actividades económicas están excluidas constitucionalmente de la potestad tributaria municipal sobre la realización de actividades económicas; sin embargo, ni este numeral ni ninguna otra norma contempla disposición alguna de este tenor referida al sector de telecomunicaciones; asimismo, no se encontró ninguna norma que contemple alguno principio constitucional o disposición alguna que de modo implícito excluya a las telecomunicaciones del gravamen municipal, al contrario –como se ha venido destacando a lo largo de este trabajo y se seguirá viendo– varias normas y principios constitucionales se oponen de manera categórica a tal sustracción, de lo cual se concluyó que en la Constitución de 1999 el ejercicio de la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones no ha sido reservada como "materia rentística del Poder Nacional" ni ningún modo ha sido

excluida de la gravabilidad municipal y en consecuencia está sometida al Impuesto a las Actividades Económicas.

Conclusiones

1. El artículo 156 de la Constitución condensa la soberanía del Estado ejercida a través de las funciones atribuidas al Poder Público Nacional y las materias sobre las cuales tiene potestad tributaria exclusiva contenidas los numerales 12 y 14, sin que la competencia reguladora asociada al ejercicio de sus funciones en determinada área implique la potestad tributaria exclusiva sobre la misma y viceversa.

2. El capítulo "Del Poder Público Municipal" de la Constitución somete el ejercicio de las funciones de los Municipios a las condiciones establecidas en disposiciones legales nacionales o estadales, dejando a salvo el ejercicio de su potestad tributaria al someterla únicamente a las limitaciones establecidas en la Constitución.

3. En el nuevo régimen contemplado en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución, se logran dos objetivos: **a)** se mantiene una diáfana separación de la potestad reguladora y la potestad tributaria al referirse en este numeral únicamente a las potestades tributarias sin incluir ningún elemento que pudiese confundirla o igualarla con la vasta potestad reguladora; **b)** se elimina la dominación de la reserva legal o potestad reguladora del Poder Nacional sobre la potestad tributaria del Poder Municipal, en el caso de la producción de bienes sometidos a regulación por el Poder Nacional.

4. El artículo 180 confirma tanto la autonomía e inviolabilidad de la potestad tributaria originaria del Poder Público Municipal, al señalarlo de modo explícito, como la soberanía del Estado ejercida a través de la potestad reguladora del Poder Público Nacional al señalar de modo implícito que todas las demás materias que son competencia de los Municipios están absolutamente sometidas a lo que establezcan las leyes nacionales y las disposiciones legales estadales.

5. La Constitución hace una atribución específica al Poder Público Municipal de la potestad de gravar todo ejercicio de actividades económicas en el territorio de su jurisdicción, sin más limitaciones que las contenidas en ella misma, por lo que cualquier restricción establecida en cualquier ley es violatoria de la Constitución.

6. La potestad tributaria municipal sólo podría ser afectada por el Poder Legislativo Nacional a través de la limitación cuantitativa de sus alícuotas velando por los principios tributarios contemplados en la Constitución, regulación de tipos impositivos y principios de manera que se facilite la convivencia armónica de los impuestos de distintos municipios, definiendo aspectos como el establecimiento permanente, la base fija y el factor de conexión preponderante para casos complejos, pero nunca excluyendo alguna potestad tributaria.

7. La actividad económica de explotación de las telecomunicaciones no ha sido reservada como "materia rentística del Poder Nacional" y en consecuencia está sometida al Impuesto a las Actividades Económicas.

8. El cumplimiento del principio de legalidad tributaria por parte de los Municipios en el ejercicio de sus potestades fiscales se verifica a través de: **i)** La promulgación de la Ordenanza correspondiente, que a nivel local constituye el instrumento al que se reserva la regulación de los tributos municipales, y **ii)** La especificación, en sus disposiciones, del hecho económico de relevancia jurídica y en general de la situación que hace exigible la obligación tributaria, valga decir: los elementos cuya concurrencia configuran el hecho generador del impuesto (ejercicio habitual de actividades económicas, territorialidad, finalidad de lucro), la base imponible del mismo, la identificación de los sujetos obligados.

9. La reserva legal a que se refiere el artículo 156 (exceptuando los numerales 12 y 14), es la garantía de que sólo los órganos que tienen atribuida la competencia legislativa podrán regular determinadas materias, lo cual nada tiene que ver con el

principio de legalidad tributaria y menos aún con la posibilidad de exclusión de potestad tributaria a los municipios.

10. Las telecomunicaciones se conciben en la nueva Ley de Telecomunicaciones como "actividades económicas" susceptibles de ser explotadas por los particulares, tal posibilidad da lugar a la apertura de la competencia, tanto en la infraestructura como en la prestación de la actividad, y la realización de la actividad económica de prestación de servicio de telecomunicaciones está sujeta al Impuesto a las Actividades Económicas, pues el hecho generador de éste está constituido por el ejercicio habitual, en o desde la jurisdicción municipal, de una o varias de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar.

11. La exclusión de la gravabilidad de las telecomunicaciones del impuesto municipal podría encontrar una justificación en el régimen anterior de reserva al Estado del mencionado sector, pues en definitiva se trataba de una actividad cuya titularidad correspondía al Estado y que si bien podía ser eventualmente ejercida por particulares no existía un derecho como tal a su desarrollo por la iniciativa privada sino que ello sólo ocurría por voluntad de la propia Administración a través de las técnicas del permiso y la concesión; pero a la luz de la evolución legislativa que demandó el avance tecnológico de las telecomunicaciones (que ha modificado el régimen de las mismas, su naturaleza jurídica, la intervención estatal, y ha introducido importantes cambios en materia de iniciativa privada y libre competencia), tal exclusión no se justifica, toda vez que ahora nos encontramos -expresamente- frente a una actividad, si bien de interés general, susceptible de ser explotada libremente por los particulares (sin perjuicio del poder de policía que ejerce el ente regulador) como cualquier actividad comercial, industrial o de servicios.

12. La Ley Orgánica de Telecomunicaciones no sólo parte de una suposición falsa al pretender soportar en disposiciones inexistentes del Texto Constitucional la

no sujeción de la actividad de telecomunicaciones al pago de tributos municipales, sino que incurre en una contradicción con su propio espíritu y razón pues muy en contra del criterio liberalizador que se desprende de su Exposición de Motivos y del propio texto de la ley, busca mantener un tratamiento intervensionista, diferenciado y proteccionista por parte del Estado, por cuanto pretende, sin fundamento alguno, una suerte de exclusión fiscal para una actividad que en virtud de sus propias características constituye un hecho generador del mencionado impuesto municipal.

13. La participación de redes y de varios equipos e instalaciones dispersadas en más de un Municipio y la falta de acuerdo entre los Municipios sobre la imputación de ingresos a los establecimientos permanentes dedicados a la prestación del servicio de telecomunicaciones sí condiciona el ejercicio de la potestad tributaria municipal sobre las telecomunicaciones, al punto de requerir un criterio unívoco que garantice que la aplicación del Impuesto a las Actividades Económicas observe los principios de consulta de la capacidad contributiva, no confiscatoriedad de los impuestos y de igualdad tributaria. En este sentido, es a través de la potestad armonizadora otorgada al Poder Nacional que el ordenamiento jurídico venezolano deberá proveer las normas necesarias para la coordinación de los impuestos municipales sobre la actividad de telecomunicaciones, tanto en la definición del criterio de imputación de ingresos brutos a los establecimientos permanentes del sector, como la determinación de su alícuota máxima.

14. El ejercicio de la Potestad Tributaria Originaria atribuida a los Municipios, en los términos del nuevo régimen constitucional patrio, les permite contener en sus Ordenanzas el impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar; sometiendo a gravabilidad la prestación del servicio de telecomunicaciones pero condicionando su aplicación a las condiciones de imputación de ingreso a los lineamientos que contemple la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, siempre que el impuesto se exija de forma que atienda a los

principios de constitucionales de justicia, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

Se espera que el denso análisis del problema sea atendido por esa pléyade de hombres y mujeres que conforman el grupo de estudiosos del derecho tributario y encargados de la delicada labor de su aplicación cotidiana y les estimule a continuar en el estudio para la disolución de este y otros complejos problemas de la tributación municipal, para que el futuro inmediato no tenga las sombras de individualismo y miopía voluntaria del pasado, y se edifique cierta y definitivamente sobre bases de ética profesional, responsabilidad social e integridad intelectual y de ese modo demostrar que la profesión de abogado significa ciertamente, como lo indica el artículo 2 de la Ley de Abogados " dedicación al estudio de las disciplinas que impliquen la defensa del derecho, de la libertad y de la justicia", para que de ese modo pueda efectivamente afirmarse, como continua el artículo con dignidad e inconmovible orgullo nacionalista, que el ejercicio de la abogacía "No puede considerarse como comercio e industria".

BIBLIOGRAFIA

Ariño Ortiz, G. (1979). ***El nuevo servicio público.*** Madrid: Marcial Pons.

Belisario Rincón, J. (2000). La Potestad Tributaria de los Municipios y las Potestades Regulatorias del Poder Nacional. ***V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.*** Caracas. LIVROSCA.

Brewer Carias, A. (1996). ***Instituciones Politicas y Constitucionales. El Poder Público: Nacional, Estadal y Municipal.*** San Cristobal. Universidad Católica del Tachira: Jurídica Venezolana.

Brewer Carias, A. (1999). ***Debate Constituyente.*** Caracas: Jurídica Venezolana.

Casás, J (1999). Los Principios Jurídicos: Teoría y Aplicación a las Ramas del Derecho. [simposium realizado en Buenos Aires, Argentina, 10 y 11 de septiembre]

Checa González, C. (2000). ***Los tributos locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones sustantivas más controvertidas.*** Madrid, Barcelona: Marcial Pons.

Codigo Civil (1982)). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela.*** N° 2.990 (Extraordinario), julio 26 de 1982.

Constitución de la República de Venezuela. (1961). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela.*** N° 662 (Extraordinario), Enero 23 de 1961.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*** N° 5.453 (Extraordinario), Marzo 24 de 2000.

Contreras, F. (1969). ***Disquisiciones Tributarias.*** [Colección Justitia et jus. N° 19] Derecho. Mérida, Venezuela: Universidad de los Andes

Covelio (1949). ***Doctrina General del Derecho Civil.*** México: UTEHA.

De Mendivi, A. y Carrasco, A.(1999). Comentarios a la Ley General de Telecomunicaciones: Pamplona-España.

Diccionario de la Real Academia de la lengua Española (2001). Madrid: Espasa Calpe.

Diccionario Jurídico Venezolano (1994).Soberanía. tomo IV Caracas: Vitales, 2000.

Diario de debates de la Asamblea Nacional Constituyente (1999) sesión ordinaria N°34. Gaceta Constituyente.

Dormi, R. (1997). ***Derecho Administrativo.*** Buenos Aires: Ciudad Argentina.

Gabino Ziuli, A. (1997). ***Derecho Constitucional.*** Buenos Aires: Depalma.

García Belsunce, H. (1982). ***Temas de Derecho Tributario***. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

Jarach, D (1969). ***Finanzas Públicas y Derecho Tributario.*** Buenos Aires: Cangallo.

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

Ley de Impuesto al Valor Agregado (1999). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela Extraordinario*** Nro. 5.341, 05 de mayo de 1999.

Ley de Impuesto sobre la Renta (2001). ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria*** Nro. 5.566, 28 de diciembre de 2001.

Ley de Telecomunicaciones (1940). ***Leyes y Decretos Reglamentarios de los Estados Unidos de Venezuela.*** *1948. Ministerio de Relaciones Interiores.*

Ley Orgánica sobre Promoción de la Inversión Privada bajo el Régimen de Concesiones (1999). ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Extraordinaria*** Nro. 5.394, 25 de octubre de 1999.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005). ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*** N° 38.204, 08 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000). ***Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.*** N° 36970, Junio 12 de 2000.

Luqui, J. (1993). ***Derecho Constitucional Tributario.*** Buenos Aires: Depalma.

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

Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del Estado Miranda (2003). ***Gaceta Municipal del Municipio Chacao***. Número Extraordinario 4.785, 31 de octubre de 2003.

Padrón Amaré, O. y Padrón Amaré C. (1976). ***La Interpretación de la Ley Tributaria***. Caracas: Jurídica Venezolana.

Pérez de Ayala, J. (2001). ***Montesquieu y el Derecho Tributario.*** Madrid: Dykinson.

Pérez Royo, F. (1997). ***Derecho Financiero y Tributario. Parte General.*** Madrid: CIVITAS.

Peña Solis, J. (2001). Aproximación al proceso de descentralización delineado en la Constitución de 1999. ***Libro Homenaje a Humberto J. La Roche. Estudios de Derecho Público.*** Caracas. Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia.

Reglamento de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones sobre Habilitaciones Administrativas y Concesiones de Uso y Explotación del Espectro Radioeléctrico (2001). Decreto Nro. 1.094 , Resolución Nro. 041 del 31 de mayo de 2001.

Romero-Muci, H. (1997). ***Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)***. Caracas: Jurídica Venezolana.

Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de fecha 16 de julio de 1996, caso Telcel Celular vs. Municipio Maracaibo del Estado Zulia.

Sentencia BECOBLHOM (1985). ***Gaceta Oficial de la República de Venezuela .*** Extraordinario N° 3.498, 9 de Enero de 1985.

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 20 de febrero de 2001, caso: "Mamad Kamvar"..

Sentencia (Nro. 83/1984) del 24 de julio de 1984 del Tribunal Constitucional Español

Sentencia (Nro. 1451) del 29 de noviembre de 2000 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia

Sentencia (Nro. 1453) del 03 de agosto de 2004 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Sentencia (Nro. 285) del 04 de marzo de 2004 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia del 9 de diciembre de 2002. caso: Fiscal General de la Republica.

Sentencia del Tribunal Supremo de Justicia del 5 de abril de 2001. caso: Francisco Encinas Verde.

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 03 de agosto del 2004.

Sentencia N° 1519 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 6 de diciembre del 2000. casos: CANTV Vs Municipio Valencia del Estado Carabobo y CANTV Vs Municipio San Cristóbal del Estado Táchira.

Soto Hernández, M. y Tavares Duarte, F. (2001). Funciones del Estado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. ***Libro Homenaje a Humberto J. La Roche. Estudios de Derecho Público.*** Caracas. Ediciones del Tribunal Supremo de Justicia.

Vigilanza García, A. (2000). El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999. ***V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario.*** Caracas: LIVROSCA.