

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**EL RÉGIMEN DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DE LA TELEVISIÓN
ABIERTA Y LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL
COMO INSTRUMENTO DEL SISTEMA DE ARMONIZACIÓN.**

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

Autora:
Lic. Laura E. Bittar Pinto

Asesor:
Lic. Ángel Gabriel Viso

Caracas, 30 de marzo 2012

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**EL RÉGIMEN DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DE LA TELEVISIÓN
ABIERTA Y LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL
COMO INSTRUMENTO DEL SISTEMA DE ARMONIZACIÓN.**

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

Autora:
Lic. Laura E. Bittar Pinto

Asesor:
Lic. Ángel Gabriel Viso

Caracas, 30 de marzo 2012

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogado Laura Elena Bittar Pinto, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: “EL RÉGIMEN DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DE LA TELEVISIÓN ABIERTA Y LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL COMO INSTRUMENTO DEL SISTEMA DE ARMONIZACIÓN”; considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas, a los treinta (30) días del mes de marzo de 2012.

Ángel Gabriel Viso
C.I. V-6.100.828

DEDICATORIA

*A mi esposo e hijos, mis razones de existir.
A mis padres, son únicos.*

ÍNDICE GENERAL

APROBACIÓN DEL ASESOR DE CONTENIDO	pp. ii
DEDICATORIA	iii
ÍNDICE GENERAL	iv
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	13
IMPOSICIÓN FISCAL NACIONAL Y MUNICIPAL AL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA	
A. Impuestos a los servicios de telecomunicaciones de Televisión Abierta Nacionales y Municipales	17
B. Hecho imponible IAEICS e impuestos nacionales	38
C. Sujetos Activos de las distintas Potestades Tributarias	50
CAPÍTULO II	59
FORMACIÓN Y ADECUACIÓN DE LAS ORDENANZAS MUNICIPALES	
A. Contenido de las Ordenanzas	61
B. Adaptación de las Ordenanzas a la LOPPM	68
CAPÍTULO III	72
LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES EN LA TRIBUTACIÓN	

**MUNICIPAL DEL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES DE
TELEVISIÓN ABIERTA**

A. Los acuerdos intermunicipales	76
B. Condiciones de validez de los acuerdos intermunicipales	86
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	93
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99

UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

EL RÉGIMEN DE LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DE LA TELEVISIÓN ABIERTA Y LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL COMO INSTRUMENTO DEL SISTEMA DE ARMONIZACIÓN.

Autora: Laura E. Bittar Pinto

Asesor: Ángel Gabriel Viso

Fecha: 30 de marzo de 2012

RESUMEN

La presente investigación se dirigió a realizar un estudio de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal como un instrumento de armonización dentro del régimen tributario municipal del servicio de telecomunicaciones de televisión abierta; asimismo se incluyó el análisis de toda la tributación al servicio de televisión abierta. Su importancia se basó en señalar cómo la aplicación de esta norma representaría un elemento conveniente entre las potestades tributarias nacional y municipal, que desde la promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en 1999 se encuentran delimitadas, pero han sido tratadas de manera opuestas por dos leyes de carácter orgánicas. La presente monografía fue una investigación de carácter documental, de tipo descriptiva. El análisis realizado a la imposición nacional y municipal al sector de televisión abierta también incluyó el estudio de la formación de las ordenanzas contentivas del clasificador de actividades para el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e índole similar, para constatar que varios han fijado la alícuota al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta por encima al máximo permitido por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Finalmente, ante la dificultad para la determinación de ingresos de este servicio prestado a nivel interjurisdiccional, se propuso la celebración de los convenios intermunicipales como salida legal viable. Entre las conclusiones se comentó la gran carga fiscal sobre las empresas prestadoras del servicio de la televisión abierta, y se recomendó la promulgación de un instrumento normativo que emplace u oriente a los municipios la celebración de los convenios intermunicipales para la justa distribución de base imponible, para evitar la confiscatoriedad y en aras desarrollar el principio constitucional de solidaridad interterritorial.

Descriptores: Impuesto Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e índole similar, Televisión Abierta, Convenios Intermunicipales.

INTRODUCCIÓN

Las normas municipales, como integrantes de la vida cotidiana de cualquier ciudadano, deberían formar parte del conocimiento de la población; las mismas deberían ser enseñadas para que los vecinos de un municipio en específico sepan cuáles dispositivos legales rigen sus tareas diarias dentro de la jurisdicción en la cual establecen sus hogares, establecimientos comerciales, etc.

Una inmejorable manera de contar con individuos formados para vivir en sociedad sería que los ciudadanos estuvieran enterados de las implicaciones que tienen las leyes que enmarcan su quehacer diario. Todo ciudadano como integrante de una extensión político territorial menor como lo es el Municipio, debe saber que existen disposiciones que regulan los ruidos molestos de otros vecinos y/o empresas, infracciones contra el medio ambiente, protección de animales domésticos, entre otras muchas materias, que son competencia de los entes locales.

Sin embargo, en la época actual, aún se encuentran muchos ciudadanos que no conocen sus leyes municipales, así como personas jurídicas que no incluyen en su gestión diaria el manejo al dedillo de las ordenanzas que le

aplican a su actividad, y no saben cómo hacer valer sus derechos en un municipio determinado; asimismo se consiguen Alcaldías que no propugnan la educación y el cumplimiento de sus leyes locales, quizás hasta por desconocimiento.

Hoy en día todavía se dictan normas locales que en ocasiones no adecúan su contenido a las leyes nacionales, siendo esa adecuación la seguridad mínima que debe tener cualquier persona natural o jurídica dentro del municipio donde habita y ejerce su actividad, ya que los municipios, en el caso de Venezuela, tienen poder de tributación en las materias que le son expresamente atribuidas, o le son determinadas por ley.

Por estas razones, el régimen municipal es uno de los temas más estudiados aún en la actualidad, puesto que el mismo sigue dando muchísimos problemas y dificultades a la hora de su aplicación, bien porque alguna norma integrante del régimen municipal en ocasiones puede colidir con la legislación nacional, como por ejemplo el fijar a una actividad una alícuota de impuesto municipal a las actividades económicas mayor al señalado en una norma nacional.

El presente estudio se enmarcó en estudiar el régimen tributario municipal de las telecomunicaciones, en específico de la televisión abierta, a través de la

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM), la cual incluyó regulaciones específicas de un impuesto constitucionalmente atribuido a los Municipios, como lo es el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios e índole similar (IAEICS), con una serie de elementos que permitieron corregir excesos en su aplicación por parte de los Municipios, pero que aún tiene muchos otros elementos de armonización poco explorados como los convenios intermunicipales de armonización. Asimismo, se incluyó el estudio de la tributación en general de la televisión abierta para tener una visión más amplia del sector en esta monografía.

Esta investigación se originó porque el servicio de telecomunicaciones de televisión abierta normalmente es una actividad que se ejerce a nivel interjurisdiccional, y como tal tendría, según la LOPPM, unas normas especiales de imputación de ingresos para el gravamen del IAEICS.

Para entender cómo se presta el servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, a continuación se exponen unas breves notas sobre su funcionamiento sin detenernos en definiciones técnicas.

El órgano encargado de autorizar la prestación de este servicio es la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), a través de unas Habilitaciones Administrativas, en este caso en específico de Radiodifusión

Sonora y Televisión Abierta y sus atributos, las cuales sirven para establecer las sedes principales de ubicación de los estudios, y en caso de canales que abarcan señal a nivel interjurisdiccional o nacional, sedes que sirven para establecer las estaciones o antenas repetidoras, que se encargan de distribuir la señal en el área autorizada de cobertura de la señal que recibe de sus estudios.

Esto quiere decir que en los estudios de grabación de los prestadores de servicio de televisión abierta se genera una señal que es distribuida mediante enlaces, debidamente habilitados por CONATEL, a todas las estaciones o antenas repetidoras que se encuentran habilitadas por el órgano regulador en el territorio del país.

Esas estaciones repetidoras están constituidas por una infraestructura básica que contiene una caseta de transmisión con equipos operados remotamente o por algún personal fijo, antenas y torre. Estas estaciones se encuentran ubicadas en las jurisdicciones de unos municipios en particular, debidamente señalados y definidos en las Habilitaciones Administrativas.

Ahora bien, por lo que respecta a la explotación del servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, esta actividad no genera ingresos por el hecho que el televidente vea el canal, sino porque sus prestadores

venden espacios publicitarios, o producciones audiovisuales, o prestan asesorías técnicas para la creación de obras audiovisuales, entre otras. Esta generación de ingresos comúnmente tiene lugar en la sede de ubicación de sus estudios o sede principal y administrativa.

Debido a que ningún ciudadano tiene que pagar para ver la televisión abierta, los medios de comunicación masiva como la radio y la televisión abierta tienen tanta penetración en la sociedad. En resumen, este servicio no tiene factor de conexión cuantificable en ingresos brutos con el usuario final, y puede no generar ingresos por municipios diferentes al de su sede principal, es decir, su sede administrativa. En la disposición de atribución de ingresos según cada actividad del artículo 219 de la LOPPM no encaja el servicio objeto del presente estudio, en cuanto es prestado a nivel interjurisdiccional.

La prestación de este servicio está sujeta al pago de una serie de tributos a nivel nacional y municipal. En cuanto a los debidos a la autoridad local, llamó la atención el hecho de cómo a los efectos del cálculo de uno de los impuestos municipales más importantes en cuanto a fuente de ingresos para el Municipio se refiere, es decir, el IAEICS, algunas Alcaldías hoy en día desconocen que los prestadores de servicios de telecomunicaciones, para este estudio en específico los de televisión abierta, se rigen por lo establecido en la LOPPM, lo que significa que los mismos deberán pagar

como máximo el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos por las actividades de telecomunicaciones por concepto del mencionado impuesto.

En efecto, la Disposición Transitoria Séptima de la LOPPM limita el monto de los impuestos que pueda establecer el Municipio por este concepto como máximo al uno por ciento (1%) a nivel nacional sobre sus ingresos brutos, calculado conforme la misma ley señala, como se verá más adelante, y de acuerdo a sus normas de atribución de ingresos en los diferentes municipios donde se preste el servicio, *“hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga una alícuota distinta”* (Ley de Presupuesto).

Lo anterior se afirma porque, a pesar que la promulgación de la LOPPM fue en el año 2005, aún a la fecha se consiguen clasificadores de Ordenanzas del IAEICS que no han adaptado su contenido a lo prescrito por dicha Ley y, en consecuencia, fijan alícuotas para la actividad de telecomunicaciones por encima del tope máximo del uno por ciento (1%) establecido en la LOPPM, siendo la pretensión y el cobro de un impuesto calculado sobre una alícuota mayor claramente inconstitucional e ilegal.

Asimismo, llamó la atención la inclusión por parte del legislador nacional en el artículo 162 de la LOPPM de la posibilidad de celebración de convenios o acuerdos intermunicipales concibiendo dentro de las potestades tributarias

del Municipio el que los mismos podrían celebrarlos “(...) entre ellos y con otras entidades político territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional”, y otro postulado específico dentro de la subsección del IAEICS, en los artículos 220 y 221, los cuales consagran que los Municipios podrán celebrar dichos convenios entre ellos o con los contribuyentes “en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos(...)”.

En este sentido, la presente investigación se basó en analizar cómo la aplicación de la LOPPM como instrumento del sistema de armonización del régimen tributario municipal del servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, contempla disposiciones novedosísimas que propugnan a la realización de su cometido armonizador; bajo la óptica y desarrollo de los siguientes tres capítulos:

CAPÍTULO I: LA IMPOSICIÓN FISCAL NACIONAL Y MUNICIPAL AL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA; y sus partes **A. LOS IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA NACIONALES Y MUNICIPALES, B. EL HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS E**

ÍNDOLE SIMILAR (IAEICS)E IMPUESTOS NACIONALES y **C. LOS SUJETOS ACTIVOS DE LAS DISTINTAS POTESTADES TRIBUTARIAS**, para desarrollar en primer término todo el gravamen de la actividad de telecomunicaciones de televisión abierta a nivel nacional y municipal, saber cuáles son los impuestos que gravan el servicio de televisión abierta y por qué se estableció una alícuota máxima para las telecomunicaciones; adicionalmente, conocer qué se grava con esos impuestos y quiénes son los sujetos que los crean y quienes están legitimados para exigirlos;

*El CAPÍTULO II: **FORMACIÓN Y ADECUACIÓN DE LAS ORDENANZAS MUNICIPALES*** y sus partes **A. CONTENIDO DE LAS ORDENANZAS** y **B. ADAPTACIÓN DE LAS ORDENANZAS A LA LEY ORGÁNICA DEL PODER PÚBLICO MUNICIPAL (LOPPM)**, para desarrollar cómo se forma ese conjunto de leyes locales y ordenanzas, y la manera en que su contenido debe adaptarse a las leyes de alcance nacional;

*CAPÍTULO III: **LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES EN LA TRIBUTACIÓN MUNICIPAL DEL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA*** y sus partes **A. LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES** y **B. CONDICIONES DE VALIDEZ DE LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES**, para desarrollar la figura de los convenios intermunicipales de armonización como instrumento garante del

papel fundamental que tienen los Municipios para que la LOPPM sea un verdadero instrumento armonizador en la práctica y las condiciones mínimas esenciales para su existencia.

Esta investigación se realizó por una inquietante necesidad de precisión sobre las ambigüedades que algunas veces se encuentran en la redacción, finalidad y disposiciones de las normas que regulan el régimen tributario de un determinado sector, en este caso de telecomunicaciones.

Con este trabajo se aproximó al lector sobre una problemática latente, la cual es definir si la LOPPM como elemento canalizador de armonización tributaria, ha sido desarrollada correctamente por la actividad de las autoridades municipales, mediante la adecuación de las leyes locales a la LOPPM, y/o a la celebración de los convenios intermunicipales a que la misma da lugar, para evitar que los municipios en los cuales la empresa prestadora del servicio de televisión abierta tenga estaciones repetidoras pretendan cobrar el IAEICS sobre una base imponible errada.

Para su desarrollo se partió de la base de que para cualquier operadora de televisión abierta con cobertura nacional sería económica y prácticamente imposible contar con personal y recursos humanos que se dediquen al cumplimiento de los deberes formales por cada municipio en el que tengan

estaciones o antenas repetidoras, y que adicionalmente no hay claridad sobre los criterios que se podrían usar para determinar el ingreso del servicio en cada Municipio. Existe una falta de iniciativa de los Municipios de levantar la información precisa por cada prestador del servicio de televisión abierta y propender a la celebración de los acuerdos con los otros Municipios con el fin de lograr una distribución de base imponible a nivel interjurisdiccional. Por último, dada la práctica, se podría pensar que el único legitimado para cobrar el IAEICS es el Municipio que le sirve de sede principal.

Debido esta problemática, con este trabajo se pretendió plantear ideas para la tributación municipal (IAEICS) de los ingresos provenientes del servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, sin confiscación ni aplicación de doble gravamen sobre los mismos ingresos, propuestos en la parte última de este estudio, y como agregado alertar sobre los excesos en que está incurriendo el Poder Nacional gravando exageradamente a la televisión abierta, así como a otras actividades.

La presente investigación estuvo dedicada a hacer un análisis de la situación actual en la que se encuentran los prestadores de servicio de televisión abierta en Venezuela, dentro de la importante carga fiscal a la que están sometidas en el sistema tributario venezolano, las variantes e incertidumbres que existen a nivel municipal sobre el IAEICS a esta actividad, y examinar

posibles maneras en que la correcta aplicación de la LOPPM represente un instrumento de armonización de las potestades tributarias Nacional y Municipal en el régimen tributario de las telecomunicaciones en la práctica, reconociendo sin obstáculos la alícuota máxima a dicho servicio, y mediante la celebración de los acuerdos o convenios intermunicipales.

La presente investigación fue del tipo Monográfico, lo cual según el **Manual para la elaboración del trabajo especial de grado en el área de derecho para optar al título de especialista** (1997) consistió en:

el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo principalmente, de fuentes bibliográficas y documentales. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, conclusiones, recomendaciones y, en general, el pensamiento del autor (p. 01).

La técnica para llegar a término sus objetivos, y su diseño de Investigación documental de corte monográfico a nivel descriptivo puede ser mejor entendido con las notas que se incluyen a continuación de Morales, O. (2008):

Según Alfonso (1995), la investigación documental es un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema. Al igual que otros tipos de investigación, éste es conducente a la

construcción de conocimientos. La investigación documental tiene la particularidad de utilizar como una fuente primaria de insumos, mas no la única y exclusiva, el documento escrito en sus diferentes formas: documentos impresos, electrónicos y audiovisuales.

(...) Como en el proceso de investigación documental se dispone, esencialmente, de documentos, que son el resultado de otras investigaciones, de reflexiones de teóricos, lo cual representa la base teórica del área objeto de investigación, el conocimiento se construye a partir de su lectura, análisis, reflexión e interpretación de dichos documentos.

En cuanto al nivel descriptivo, según Wynarczyk, H. (2002) la investigación procuró“(...) brindar una buena percepción del funcionamiento de un fenómeno y de las maneras en que se comportan las variables, factores o elementos que lo componen”.

El análisis e interpretación de la información de esta investigación se efectuó desde el punto de vista jurídico sistemático, ya que las normas, sobre todo aquellas que patrocinan la armonización no pueden leerse ni interpretarse aisladamente del resto del ordenamiento que regula la actividad.

Del análisis progresivo de la información estudiada surgieron las conclusiones y recomendaciones, las cuales fueron evaluadas y perfeccionadas a través de un proceso de síntesis, para presentar la recomposición de las partes para integrarlas a una unidad coherente y con sentido pleno.

CAPÍTULO I

IMPOSICIÓN FISCAL NACIONAL Y MUNICIPAL AL SERVICIO DE

TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA

A. IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES DE

TELEVISIÓN ABIERTA NACIONALES Y MUNICIPALES. B. EL

HECHO IMPONIBLE DEL IAEICS E IMPUESTOS NACIONALES. C.

LOS SUJETOS ACTIVOS DE LAS DISTINTAS POTESTADES

TRIBUTARIAS.

Por el interés y la iniciativa privada para la prestación de los servicios de telecomunicaciones, desde mediados del siglo pasado en Venezuela se presentó la necesidad de salvaguardar intereses públicos reservándose el dominio y administración de las telecomunicaciones al Estado.

En vista de que los servicios de telecomunicaciones se convertían en un fenómeno de acelerado crecimiento, progresivamente se fue abandonando el esquema de titularidad reservada al Estado, y con la promulgación de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL) en el año 2000 se avanzó a un

régimen de actividad libre fuertemente reglamentado; las telecomunicaciones han venido siendo por excelencia fuente de empleo e ingreso de nuestro país, desde la apertura de La Compañía Anónima de Telefonía (CANTV), y en general del mercado de las telecomunicaciones, y la promulgación de la LOTEI en el año 2000. En la LOTEI del año 2000 se declaraba las telecomunicaciones actividades de interés general. Hoy en día, a tenor de lo dispuesto en el artículo 5 de la LOTEI reformada en febrero del año 2011, se declara el establecimiento o explotación de redes de telecomunicaciones y la prestación de servicios de telecomunicaciones como de servicio e interés público.

La explotación de los servicios de telecomunicaciones está sujeta a una serie de imposiciones fiscales por parte del Poder Nacional y del Poder Municipal. El debate de la subsistencia de las potestades tributarias nacional y municipal ha sido constantemente tema de interés de múltiples autores, tratadistas, obras, jornadas, entre otros, desde el punto de vista de lo que debe ser la “unidad del sistema jurídico nacional” (Villegas, H., 1992, 136) entendiendo que el mismo “es una unidad y que siempre – cualquiera que sea la materia tratada – debe funcionar como un todo coherente”.

La imposición fiscal a estos servicios en la última década fue debatida, entre otros motivos, porque luego de la promulgación de la Constitución de la

República Bolivariana de Venezuela (CRBV) y la LOTEL, pero antes de la promulgación de la LOPPM, varios Municipios en aplicación del artículo 180 de la CRBV, el cual establece que “La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades(...)”, establecieron en los Clasificadores de sus Ordenanzas del IAEICS alícuotas a la actividad de Telecomunicaciones, sin atender a la verdadera realidad y capacidad contributiva de las operadoras, desconociendo la carga fiscal nacional que recientemente había sido impuesta por la LOTEL del año 2000, y las sobrevinidas por leyes nacionales posteriores, que se señalarán más adelante, como la Ley de Responsabilidad Social en Radio, Televisión y Medios Electrónicos (LRSRTVME), Ley de Ciencia, Tecnología e Innovación (LOCTI), Ley Orgánica de Drogas (LOD), y Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física (LODAFEF).

Ante dicho panorama, la posición consultada en cuanto al gravamen municipal de la actividad de telecomunicaciones en el contexto temporal del año 2003, fue la de los Dres. Araujo F. y Palacios, L. (2003, 799), quienes señalaban lo siguiente:

Más aún, al realizar los tipos impositivos definidos en las Ordenanzas sobre actividades económicas aplicables a las telecomunicaciones, en abierta contradicción a las disposiciones constitucionales y legales, se evidencia que el establecimiento lo fue sin tomar en cuenta los mecanismos de armonización y coordinación previstos en el Artículo 156 numeral 13 de la Constitución, que, en nuestro criterio se agotó con la Ley de Telecomunicaciones dictada en ejecución y bajo el imperio de la Constitución de 1999, viola las prohibiciones de confiscatoriedad y racionalidad en la fijación del tributo y discriminación al momento de definir los hechos integradores del hecho imponible o generador del pago del impuesto, quebrantando uno de los corolarios del principio de justicia como es la igualdad y generalidad ante el tributo y la forma de manifestación o concreción del mismo.

En la actualidad, dicha posición sigue muy vigente porque para las empresas operadoras de telecomunicaciones, antes de la promulgación de la LOPPM, la norma armonizadora fue realmente la LOTEL, la cual aseguraba la protección de la economía de esta actividad frente a la voracidad fiscal municipal, pues esta ley estableció en su artículo 156 (hoy 155) la siguiente disposición: “De conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la actividad de Telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estatales o municipales”. Esta disposición se ha mantenido incluso en la última reforma de esta ley en el año 2011.

Sin embargo, como antes se señaló, la CRBV recientemente había establecido el deslinde de la potestad reguladora del Poder Nacional con la tributaria otorgada a los Municipios (artículo 180 de la CRBV), lo que supuso

asimismo un mandato para dictar la legislación de coordinación y armonización tributaria por parte del Poder Nacional, permitiendo en la LOPPM gravar la actividad de telecomunicaciones a nivel municipal. En la LOPPM se incluyó que la alícuota máxima permitida para el gravamen municipal del servicio de telecomunicaciones (entre ellos los de televisión abierta) por medio del IAEICS sería el uno por ciento (1%), a excepción de la radiodifusión sonora que se estableció en cero coma cinco por ciento (0,5%).

Dicho lo anterior respecto la imposición fiscal al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, de seguidas se verá cuáles son específicamente los impuestos que lo gravan tanto a nivel nacional como a nivel municipal.

A.IMPUESTOS A LOS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES DE TELEVISIÓN ABIERTA NACIONALES Y MUNICIPALES.

A los fines de iniciar esta parte, se considera importante hacer un breve resumen del panorama de imposición nacional y municipal de las telecomunicaciones antes de la promulgación de la CRBV, la LOTEL y la LOPPM.

La Ley de Telecomunicaciones del 29 de julio de 1940, en su artículo 15, establecía que los impuestos por los servicios de telecomunicaciones explotados por particulares, serían pagados al Fisco Nacional.

En la Constitución de 1961, en su artículo 136 numeral octavo, se establecía la reserva legal tributaria del Poder Nacional sobre determinadas materias, y sobre las que no fuesen atribuidas a los Estados y a los Municipios: “(...) los demás impuestos, tasas y contribuciones no atribuidos a los Estados y Municipios que con carácter de contribuciones nacionales creare la Ley”. Asimismo, en los otros numerales se establecía la reserva de la competencia del Poder Nacional sobre otras materias, entre ellas en el numeral vigésimo segundo, el correo y las telecomunicaciones.

Por lo tanto, se consideraba prohibido que los estados o municipios intervinieran sobre dichas materias, igualando la potestad reguladora a la potestad tributaria del Poder Nacional. Sobre esta afirmación tenemos los comentarios de Belisario, J. (2000, 406):

“Este criterio fue esbozado en numerosas sentencias de la Corte Suprema de Justicia, en su Sala Político Administrativa así como en Sala Plena, y entre las decisiones más conocidas sobre el particular tenemos; Telcel Celular, Rafael Badell, Fundapatria y otros (...) Estas sentencias fijaron el criterio de que las materias que la Constitución de 1961 reservaba al Poder Nacional, las cuales estaban enumeradas en el Artículo

136 del Texto Constitucional, no podían ser gravadas por los municipios bajo ningún concepto con el impuesto sobre patente de industria y comercio”.

Pero la jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia durante la vigencia de la Constitución de la República de Venezuela de 1961, no fue pacífica. En algunos casos se inclinó a afirmar que ambos poderes político territoriales (Poder Nacional y Poder Municipal) podían establecer gravamen sobre las mismas materias cuya regulación estaba reservada al Poder Nacional, sin considerar tal imposición como un gravamen duplicado y sobre los mismo hechos imponible, excluyendo del monopolio regulatorio del Poder Nacional, la potestad tributaria del Poder Municipal sobre determinadas materias, pues la Corte Suprema de Justicia también “había reconocido la potestad tributaria en materia de impuestos de industria y comercio sobre la actividad económica de las telecomunicaciones” (Hernández-Mendible, V., 2009, 326)

Siendo el criterio jurisprudencial variado, lo cierto era que el ingreso de los municipios se establecía en el artículo 31 de la Constitución de 1961:

(...)

1. El producto de sus ejidos y bienes propios;
2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios;
3. Las patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los

- impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos;
- 4. Las multas que impongan las autoridades municipales, y las demás que legalmente les sean atribuidas;
- 5. Las subvenciones estatales o nacionales y los donativos; y
- 6. Los demás impuestos, tasas y contribuciones especiales que crearen de conformidad con la ley.

En la Ley Orgánica de Régimen Municipal, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 4.109 Extraordinario de fecha 15 de junio de 1989, no se establecía gravamen o imposición fiscal municipal por la prestación servicios de telecomunicaciones, ni se incluían ingresos provenientes de estas actividades, a tenor de los artículos 111, 112 o 113.

En la actualidad, desde la promulgación de la CRBV, y a pesar de lo dispuesto en el hoy artículo 155 de la LOTEL, el panorama ha ido evolucionando hasta el punto que actualmente ya está clara la distinción de la potestad tributaria de los Municipios de la del Poder Nacional y de la del Poder Estatal (Artículo 180 CRBV) pues, “(....) no podrán sustraerse del pago de tributos municipales aquellos sujetos que estando dentro del supuesto de hecho que constituya hecho imponible de algún tributo municipal, se dediquen a actividades cuya regulación le compete al legislador nacional” (Belisario, J. 2000, 432). Suponemos que ya ninguna sentencia osará fijar el criterio de excluir del gravamen municipal a los servicios de telecomunicaciones.

El tema subsiste en importancia ya que, según el numeral 13 del artículo 156 de la CRBV, la lista de las competencias del Poder Público Nacional incluye la siguiente:

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

Cinco años después de la promulgación de la LOTEL, fue promulgada la LOPPM para fungir como legislación de armonización a que refiere el numeral 13 del artículo 156 de la CRBV transcrito, y en cuya Disposición Transitoria Séptima de su más reciente publicación en Gaceta Oficial, limita el monto para la determinación del IAEICS de los servicios de telecomunicaciones a un máximo del uno por ciento (1%) sobre el Ingreso Bruto, excepto radiodifusión sonora, calculado conforme la misma ley señala.

A continuación se pasará a describir todas las imposiciones a las que está sujeto el servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, a nivel Nacional y Municipal, comenzando por las de carácter nacional.

- **LOTEL:** Según esta ley, en el artículo 146 los prestadores de servicios de radiodifusión, sonora o televisión abierta, con fines de lucro, deben pagar un impuesto del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios. Por su parte, el artículo 147 de esta misma ley establece una contribución especial a los prestadores de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad. El siguiente artículo, 148, dispone que se pagará una tasa anual por aquellos que exploten o hagan uso del espectro radioeléctrico, por concepto de administración y control del mismo, que en el caso de servicios de radiodifusión sonora y de televisión abierta, tendría una alícuota que no excederá de un cero coma dos por ciento (0,2%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Luego de la referencia a estos 3 artículos que prevén el impuesto, la contribución especial y la tasa, es importante acotar que en la reciente reforma de la LOTEL en el año 2011 se agregó, en el artículo 154, a la noción de ingresos brutos, que son aquellos que no admiten costos y deducciones de ningún tipo. Asimismo, dicho artículo recoge el momento en que deben entenderse disponibles los ingresos, señalando que se han generado bien al momento del corte de cuenta del usuario o contratante del

servicio, o al momento de recibir por anticipado la contraprestación del servicio que se compromete a prestar. Finalmente, según el párrafo único de este mismo artículo, para el caso de televisión abierta no forman parte integrante de sus ingresos brutos los provenientes de la venta de sus producciones artísticas.

- **LRSRTVME**: esta ley establece en su artículo 24 que los prestadores de servicios, de radio y televisión pagarán una contribución parafiscal por la difusión de imágenes o sonidos realizadas dentro del territorio nacional; la base imponible de la misma, está constituida por los ingresos brutos causados trimestralmente y provenientes de la respectiva actividad gravada, a la que se le aplicará una alícuota de cálculo de cuatro por ciento (4%).

Esta ley anteriormente llamada Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión (LRSRTV), también recientemente reformada en el año 2010, cuya última impresión fue en 2011, bajo la modalidad de una contribución parafiscal pasó de prever una alícuota del dos por ciento (2%) a una del cuatro por ciento (4%) sobre los ingresos brutos obtenidos por la actividad gravada, en el caso objeto de estudio la televisión abierta. La reforma duplica la alícuota de este tributo, ya de por sí bastante excesivo. Esta contribución establece una rebaja del cero coma cinco por ciento (0,5%)

según sea superior la programación de los productores nacionales independientes en un cincuenta por ciento (50%) a la cuota exigida por ley, y un recargo también del cero coma cinco por ciento (0,5%) para los operadores cuyas retransmisiones, es decir mensajes de terceros operadores de radio o televisión según el artículo 14 de la misma ley, excedan el veinte por ciento (20%) del tiempo de su difusión semanal.

- Ley de Cinematografía Nacional (LCNAC): esta ley en sus artículos 51 y 56 establece las contribuciones especiales debidas al Fondo de Promoción y Financiamiento del Cine (FONPROCINE) por parte de los prestadores de servicio de televisión de señal abierta, en el caso del artículo 51, y por las “empresas que se dediquen de forma habitual, con fines de lucro al servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas en el territorio nacional” en el caso del artículo 56.

La primera contribución se calcula sobre los ingresos brutos percibidos por la venta de espacios para publicidad, en base a una tarifa progresiva, expresada en unidades tributarias (UT):

“Por la fracción comprendida desde 25.000 hasta 40.000
UT..... 0.5%

Por la fracción que exceda de 40.000 hasta 80.000
 UT..... 1 %
 Por la fracción que exceda de 80.000
 UT..... 1.5%”
 (....)

La segunda contribución establece el pago del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por las actividades de servicio técnico, tecnológico o logístico de las producciones.

Entonces como se explicó, esta ley estableció dos contribuciones especiales calculadas la primera en forma anual y con una tarifa progresiva respecto a los ingresos brutos percibidos por los operadores de televisión abierta provenientes de la venta de espacios publicitarios, y la segunda trimestral y con una tarifa fija sobre los ingresos brutos obtenidos por el servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas.

Estas cargas fiscales atinentes única y exclusivamente al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, ya de por sí altas – en específico por lo que respecta a la contribución parafiscal de la LRSRTVME – aumentan además con creces por las modalidades de responsabilidad social de reciente data, que se calculan también sobre los mismos ingresos brutos, por

ejemplo a las “grandes empresas”, según lo dispuesto en la LOCTI del año 2005, recientemente modificada en el año 2010, la LOD, la cual grava la utilidad neta antes de impuesto (sobre la renta), la LODAFE, los cuales ya sin duda son también considerados verdaderos tributos y se verán a continuación. Se considera necesario por razones prácticas citar por completo los artículos que los establecen.

- LOCTI:

Artículo 26. Las personas jurídicas, entidades privadas o públicas, domiciliadas o no en la República que realicen actividades económicas en el territorio nacional, aportarán anualmente un porcentaje de sus ingresos brutos obtenidos en el ejercicio económico inmediatamente anterior, de acuerdo con la actividad a la que se dediquen, de la siguiente manera:

(....)

4. Cero coma cinco por ciento (0,5%) cuando se trate de cualquier otra actividad económica.

La LOCTI encuentra su razón en el artículo 110 de la CRBV, mediante el cual ya desde el año 1999 se incluyó esta intención de fomentar y desarrollar el sistema nacional de ciencia y tecnología a través de una ley, en la cual se establecerían los aportes provenientes de los recursos del sector privado. Su primera publicación fue en fecha 3 de agosto de 2005, Gaceta Oficial N° 38.242, y su última modificación publicada en fecha 16 de diciembre de 2010, Gaceta Oficial N° 39.575.

Su reglamento en su reciente reforma (8 de noviembre de 2011) define como sujeto pasivo del aporte de la LOCTI, a las personas jurídicas, privadas o públicas, que realicen actividades económicas en el territorio nacional y obtengan ingresos anuales superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 U.T.) en el ejercicio inmediatamente anterior. Bajo la vigencia de la LOCTI antes de la reforma del año 2010, los aportes del sector privado podían ser cumplidos de dos maneras: (i) mediante el aporte de dinero a los entes inscritos y aprobados por el Ministerio con competencia en Ciencia y Tecnología como beneficiarios de los aportes, y (ii) mediante la inversión de ese dinero en la propia empresa, a través de la justificación de esa inversión en proyectos asociados a avances tecnológicos, científicos y de innovación, según las modalidades establecidas en el artículo 42 de la Ley. Sin embargo, con la reforma del año 2010, se eliminó la posibilidad de inversión directa en la empresa para cambiar a la modalidad de sólo aportes en dinero, los cuales pueden revertir a la empresa si se opta por acceder a estos aportes, presentando un plan anual de inversión para el año siguiente, ante el Ministerio con competencia en Ciencia y Tecnología, dentro del tercer trimestre cada año. Su primer ejercicio gravable, sujeto a imposición fue el año 2006.

- LOD:

Artículo32. Las personas jurídicas privadas, consorcios y entes públicos con o sin fines empresariales, que ocupen cincuenta trabajadores o trabajadoras, o más, están obligados a liquidar el equivalente al uno por ciento (1%) de su ganancia o utilidad en operaciones del ejercicio ante el Fondo Nacional Antidrogas, dentro de los sesenta días continuos contados a partir del cierre del ejercicio fiscal respectivo.

Su primera publicación fue en fecha 16 de diciembre de 2005, Gaceta Oficial N° 38.337 (llamada Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas - LOCTICSEP), y su última reimpresión del cambio a LOD, publicada en fecha 5 de noviembre de 2010, Gaceta Oficial N° 39.546. A tenor del artículo 33 de esta ley, hasta cuarenta por ciento (40%) del aporte puede revertir también en favor de la empresa para la ejecución de proyectos de prevención en el ámbito laboral del aportante a favor de sus trabajadores y su entorno familiar; veinticinco por ciento (25%) para la ejecución de programas de prevención integral con especial atención a niñas, niños y adolescentes, y veinticinco por ciento (25%) para programas contra el tráfico ilícito de drogas.

- LODAFEF:

Artículo 68.

(....)

El aporte a cargo de las empresas u otras organizaciones indicadas en este artículo, será el uno por ciento (1%) sobre la utilidad neta o ganancia contable anual, cuando ésta supere las

veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.); y se realizará de acuerdo con los parámetros que defina el Reglamento de la presente Ley o en normas emanadas del Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de deporte, actividad física y educación física. Este aporte no constituirá un desgravamen al Impuesto sobre la Renta.
(....)

Sobre unos datos extraídos del trabajo en conjunto de Ruan, G. y Araque, L., de cuadros elaborados por CONATEL hasta el 2008, considerando impuestos nacionales y el municipal del 1% debido por IAEICS, la carga fiscal a la televisión abierta era de 6,7% (*próxima publicación 2006*). Sobre este dato en particular es oportuno efectuar las siguientes consideraciones: (i) Para el año 2008 no se había reformado la LRSRTVME, por lo tanto no se había duplicado la alícuota de la contribución establecida en esta ley; (ii) no se consideró el aporte de la LOD (antes LOCTICSEP) suponemos porque ni se había constituido el fondo recaudador; (iii) No se había promulgado la LODAFEFE. Por lo tanto, dado que estos tres puntos suman cuatro por ciento (4%) adicional, actualmente se pagan en tributos de carácter nacional y el IAEICS sobre diez coma siete por ciento (10,7%) de los ingresos del prestador de servicio de televisión abierta. En consecuencia, “es evidente el mayor impacto en los medios de comunicación masiva de mayor influencia sobre la formación de opinión pública” (Ruan, G. y Araque, L., *próxima publicación 2006*, 17)

Adicionalmente, algunos de los tributos comentados hacen mención a los ingresos propios de la actividad, y otros no. Unos se calculan sobre los ingresos brutos de toda la explotación del servicio, otros sobre los ingresos por venta de espacios publicitarios; asimismo, algunas contribuciones en base a la utilidad neta de la empresa. La contribución de la LODAFEF dispone además que la misma no constituirá un desgravamen a los fines del cálculo del Impuesto sobre la Renta, constituyendo esto una lesión importante al principio del sistema tributario consagrado en el artículo 317 de la CRBV que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

La carga fiscal que se comenta en esta sección no incluye las relativas a los impuestos directos e indirectos de carácter nacional, ni a las contribuciones parafiscales laborales (INCES, Seguro Social, Régimen Prestacional de Empleo, aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda), los cuales gravan cualquier tipo de actividad. Respecto estas últimas, haciendo un breve paréntesis, se considera pertinente señalar que recientemente la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia interpretó que por lo que respecta al aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, no se adecúa al concepto de parafiscalidad y por lo tanto no se rige bajo las normas del derecho tributario. (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 28

de noviembre de 2011, Exp. AA50-T-2011-1279, Magistrado Ponente: LUISA ESTELA MORALES L.).

Una vez revisadas las imposiciones fiscales nacionales sobre las telecomunicaciones de televisión abierta, se pasa a continuación a analizar la imposición a nivel Municipal.

En la medida del ejercicio de la actividad de televisión abierta en la jurisdicción de un Municipio cualquiera, normalmente se realizan los siguientes hechos imponibles, los cuales serán tema de estudio a profundidad en la siguiente parte, a saber: el establecimiento de una base permanente, asociada al impuesto de inmuebles urbanos; la señalización o anuncios de una sede administrativa asociada al impuesto de propaganda y publicidad comercial; y el ejercicio de una actividad habitual y lucrativa, asociada al IAEICS.

El primero de ellos, el Impuesto a los Inmuebles Urbanos, conferido al Poder Municipal por la CRBV, artículo 179, numeral 2, y artículo 174 de la LOPPM, se determina según el valor catastral atribuido al inmueble, tomando como referencia el valor en el mercado del bien. Para la actualización de los montos de los inmuebles urbanos ubicado en la jurisdicción de un Municipio determinado, las Direcciones de Catastro Municipal están en la obligación de

modernizar sus sistemas de catastro general de inmuebles, pues si el mismo se encuentra desfasado, el ingreso municipal por concepto de este impuesto se verá disminuido.

Es un impuesto de carácter real, que no necesariamente de propiedad, y grava los terrenos, edificaciones y/o construcción adherida de forma permanente o que sea parte de una edificación. La consideración de “urbano” o “suelo urbano” la determina la respectiva Ordenanza de Zonificación o cualquier otro instrumento jurídico local que tenga estas aproximaciones.

La tarifa de este impuesto es determinada según lo señale la Ordenanza de cada Municipio, pero generalmente atiende al establecimiento de una tarifa de corte progresivo según el valor del inmueble determinado en Unidades Tributarias, y en algunos casos según el destino del mismo. Puede ser fijado por anualidades liquidables y pagaderas en modalidad trimestral. Su pago dentro del primer mes del año calendario puede suponer una rebaja para el contribuyente.

El otro impuesto que se señaló anteriormente de origen municipal, es atribuido igualmente a los Municipios por el artículo 179, numeral 2 de la CRBV, y se trata del Impuesto de Publicidad y Propaganda Comercial. El

mismo grava a las empresas publicitarias y o personas naturales o jurídicas que instalen, elaboren, publiquen, etc. los anuncios comerciales para procurar su identificación. Las Ordenanzas que lo establecen fijan las diferentes conceptualizaciones de la publicidad, y la Dirección de Rentas Municipales lleva el registro de las personas que tienen publicidad comercial, a los fines de fijar el impuesto de acuerdo a las dimensiones y tipos.

A continuación, el último de los impuestos municipales señalado y no el menos importante, el IAEICS.

Respecto al IAEICS, al margen de sólo repetir que este impuesto grava el ejercicio de una actividad lucrativa y habitual en jurisdicción de un Municipio, y que es competencia del poder municipal en virtud del poder tributario originario de corte constitucional, se debe señalar que muchas veces se fijaron en los clasificadores del IAEICS alícuotas excesivas para gravar las telecomunicaciones sin atender a la capacidad contributiva del operador; sin embargo, a partir del ejercicio fiscal 2006, consiguió su techo en el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos, según la actual Disposición Transitoria Séptima de la LOPPM.

La fijación de una alícuota porcentual sobre un ingreso que muchas veces disocia el hecho generador del impuesto de la base imponible a la actividad,

le da la característica de ser regresivo. El legislador, con ánimo de mitigar los crudos efectos de este impuesto en el sector de las telecomunicaciones, área sensible como muchas otras de la economía venezolana, dispuso en el artículo 213 de la LOPPM el reconocimiento y la posibilidad de deducción de los impuestos pagados a otros niveles político territoriales para el cálculo de la base imponible de este impuesto.

El IAEICS es un impuesto voraz, el cual todos los municipios quieren cobrar muchas veces sin considerar la manera en la que está concebido constitucionalmente, y la manera en la que es plasmada en las leyes locales o en normas de mayor jerarquía como lo es la LOPPM. El IAEICS es el único de los reconocidos ingresos que se prevén en el numeral 2 del artículo 179 de la CRBV para los entes locales que tiene la siguiente coletilla “*con las limitaciones establecidas en esta Constitución*”, porque se sabe que su ejercicio puede dar lugar a excesos. El estudio de la base imponible que grava este impuesto lo conforman los ingresos brutos, tema que también ha sido objeto de varios estudios que han querido dilucidar que debe entenderse por “ingresos brutos efectivamente percibidos”. En este sentido, para cuantificar las operaciones económicas a los fines del IAEICS, el artículo 210 de la LOPPM dispone: (...) que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo a los criterios previstos en esta ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos”.

Una vez señaladas todas las imposiciones fiscales a nivel nacional y municipal que gravan el servicio de televisión abierta, su consideración en conjunto lleva a afirmar que las empresas prestadoras del servicio de televisión abierta son objeto de una carga fiscal excesiva y plural que pareciera no atender a los principios constitucionales de la tributación, como el principio de progresividad de los tributos y no confiscatoriedad, ni propugnan hacia la protección de la economía nacional.

A pesar de lo establecido en la LOPPM, mediante el gravamen municipal del IAEICS a una actividad que no genera ingresos por municipio se podría atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad, por una imposición sobre una base de ingresos que no haya sido clara y técnicamente delimitada en el caso de tributación interjurisdiccional.

El gravamen al servicio de televisión abierta, tanto mediante la tributación nacional como la municipal, y por separado cada una de ellas – la nacional mediante la creciente parafiscalidad, y la municipal sobre bases erradas de imputación de ingresos - pueden representar transgresiones a la prohibición de orden constitucional de no confiscatoriedad del tributo. La gran cantidad de cargas fiscales que recaen sobre la misma actividad y los mismos ingresos, en especial los impuestos nacionales, merman el derecho de

propiedad y la libertad de empresa de los operadores, no porque exista un límite cuantitativo para que los tributos sean considerados confiscatorios, sino porque se han desvirtuado y dejados olvidados los principios fundamentales que deben orientar la tributación. En este sentido, Fraga, L. (2000) señala:

Si la propiedad ha de ser protegida, entre otras cosas, para no agotar la fuente de riqueza que alimenta la tributación, ésta no puede convertirse jamás en el elemento destructor de esa fuente, pues se destruiría a sí misma, lo que desde luego es un contrasentido inaceptable. Por esa razón, al propio tiempo que el pacto constitucional legitima el poder de imposición mediante el establecimiento del deber de colaborar al sostenimiento de los gastos públicos, crea también el contrapeso necesario para encausar dicho poder y hacerlo ejercitable en el tiempo, en el sentido de no permitir la destrucción del objeto sobre el cual recae” (134).

La gran cantidad de tributos al sector caen en el orden de lo *irracional*, en términos expuestos por el autor Acedo, G. (1993, 54) citando la Corte Argentina y al autor Villegas, en el siguiente extracto:

“La Corte Argentina señaló que el impuesto es confiscatorio cuando absorbe una parte sustancial de la propiedad o de la renta. Afirma Villegas que la dificultad surge para determinar – concretamente – qué debe entenderse por parte sustancial. Y añade el mismo reputado autor: Cabe decir que no existe respuesta a ello en términos absolutos.

Recomienda establecer la razonabilidad en cada caso concreto”

Para profundizar en torno a este tema se hace un pequeño paréntesis para comentar que en el año 2007 una reconocida operadora de televisión abierta ejerció un recurso de nulidad en el cual ventiló la excesiva carga fiscal de la cual era objeto su actividad, y adicionalmente la colisión de normas de carácter orgánico, es decir LOTEL y LOPPM, afirmando que los municipios se encontraban limitados por disposiciones expresas de la LOTEL, señalando ésta última como la ley especial.

En el recurso se arguyó la clara colisión de leyes en materia tributaria entre la LOTEL (ley especial sobre la actividad de telecomunicaciones) y la LOPPM (ley especial sobre el régimen municipal), que ya fue comentado anteriormente.

Sin embargo, en el mismo año 2007, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de fecha 8 de agosto, Expediente 2007-0855, se limitó a declarar inadmisibile el recurso por inepta acumulación del mismo con recurso de colisión, recurso de interpretación, conjuntamente con medida cautelar innominada de suspensión de efectos, *“ya que responden a propósitos cuyos contenidos divergen significativamente entre sí, aunado al*

hecho de que deben tramitarse por procedimientos incompatibles, que además apuntan a objetos y tribunales diferentes". (Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, 8 de agosto de 2007, caso Globovisión Tele, C.A. Magistrado Ponente: Arcadio Delgado Rosales).

Lo anterior, junto con varios recursos interpuestos en términos similares aún sin decisión, traduce un poder judicial sin ánimos de ejercer su función intérprete en directa atribución constitucional.

Dicho lo anterior, en la siguiente parte se examinará un aspecto de importante relevancia para el tema de estudio, el cual será el hecho generador de cada uno de los tributos comentados en esta parte.

B.EL HECHO IMPONIBLE DEL IAEICS E IMPUESTOS NACIONALES.

La presente sección se dirigió a estudiar cuál es el hecho generador de los impuestos comentados, a los fines de separar y establecer por razones didácticas para esta investigación, qué origina en uno y otro caso ese gravamen a nivel municipal y a nivel nacional.

En primer lugar, el Código Orgánico Tributario venezolano (COT) define el hecho imponible en su artículo 36 como “el presupuesto establecido por la

Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El autor De Araujo Falcao, A. (1961, p.2), para explicar el hecho generador en general, señala que “resulta obvio que la fuente de tal obligación es la ley, aunque no basta la existencia de ley para la instauración de la obligación tributaria”. Explicando los términos que anteceden, se puede señalar que aunque el hecho imponible esté establecido en la ley, su previsión no presupone el nacimiento de la obligación tributaria a nivel hipotético, en tanto que su evento por parte de un sujeto sí da origen a la relación jurídico tributaria real.

Por su parte, el autor Jarach, D. (1980, p. 145) distingue que “(...) la naturaleza sustancial del hecho imponible se identifica con el problema de la causa jurídica del tributo, esto es de la vinculación que hay entre los hechos elegidos para hacer surgir una obligación y el criterio político adoptado por el legislador para conferir categoría de supuesto legal de la imposición a esos hechos de la vida real”.

Siguiendo con el autor Dino Jarach, en el hecho imponible se pueden distinguir cuatro aspectos, a saber: (i) un aspecto material el cual es la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario

realiza o la situación en que se haya; (ii) un aspecto personal que individualiza a la persona que realiza el hecho o se encuentra en la situación descrita en el aspecto material; (iii) un aspecto espacial que indica el lugar en el cual el destinatario legal tributario debe realizar el hecho o encuadrar en la situación; y, (iv) el aspecto temporal el cual es el indicador del momento en que debe configurarse o tenerse por configurado el hecho descrito en el aspecto material. (Fraga, L., 2005)

De acuerdo con el orden propuesto, a continuación se comenzará por estudiar el hecho imponible del IAEICS, y el resto de los impuestos municipales señalados, y seguidamente, el hecho imponible de los tributos nacionales.

Para entender la relevancia del IAEICS hay que tener presente que este impuesto es sumamente importante para los Municipios en cuanto a fuentes de ingresos se refiere. Dicho impuesto responde, como su nombre lo indica, al ejercicio de una actividad económica y lucrativa en jurisdicción de un municipio, sujeta al pago de un impuesto previsto en las leyes locales, esto es las Ordenanzas, según la alícuota dispuesta en el Clasificador de actividades de la misma. Según Mizrachi, E., respecto al hecho generador del IAEICS, anteriormente Patente de Industria y Comercio, señala que es “es el ejercicio del comercio o de la industria – o de actividades similares

agregan las Ordenanzas – en el territorio de un municipio, con fines de lucro” (1998, 56). En su criterio no se atiende al acto objetivo de comercio, sino a la finalidad, porque hay que atender a la esencia económica de la actividad, señalando que es una forma de imposición presuntiva a la renta (Mizrachi, E. 1998).

A continuación se cita la siguiente sentencia a los fines de ampliar sobre lo anterior:

Ha señalado la jurisprudencia de este Alto Tribunal que el impuesto sobre patente de industria y comercio grava las actividades económicas realizadas por los contribuyentes dentro del territorio de los Municipios. Asimismo, ha reiterado que la naturaleza de dicho impuesto no es la de un impuesto a las ganancias sino a las propias actividades económicas. Así, el hecho de que las leyes municipales utilicen normalmente como base de cálculo el capital de las sociedades mercantiles, los ingresos obtenidos, o las ventas efectuadas por los contribuyentes, no significa que se trate de un gravamen a los enriquecimientos, sino que estos constituyen una referencia objetiva para aplicar la alícuota respectiva del impuesto establecida en la Ordenanza aplicable.

(....)

Ahora bien, el impuesto sobre patente de industria y comercio es un impuesto de verificación periódica, es decir, que el hecho imponible, esto es, la actividad industrial o comercial ejercida por el potencial contribuyente, debe ser realizada durante un ejercicio económico, que conforme a la citada Ordenanza comprende desde el primer día del mes de enero hasta el 31 de diciembre del mismo año. De esa manera, la gravabilidad del impuesto por parte de la Administración Municipal no debe hacerse sobre los elementos económicos que haya establecido el Municipio

para fijar la base imponible, sino por el acaecimiento del hecho imponible o hecho generador, cual es la sola realización de la actividad comercial, industrial o de otra índole similar, durante el año al cual ella corresponde, o sea el año civil siguiente a la declaración. (Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario, 5 de agosto de 2004, caso Constructora Nase).

Así como algunas actividades han llamado la atención por no estar sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas municipales - el ejercicio libre de las profesiones no mercantiles como la arquitectura, la contaduría, abogacía, entre otras - una de las actividades que también ha llamado mucho la atención es la actividad de las telecomunicaciones. El tratamiento de esta actividad por parte de la doctrina, las leyes y la jurisprudencia, en cuanto al tema tributario municipal, ha dado mucha tela que cortar.

Profundizando en el tema, en la sentencia del caso Becoblohm, el voto salvado del magistrado Luis H. Farías Mata (Corte Plena, fecha 14 de diciembre de 1983, Magistrado Ponente Josefina Calcaño de Temeltas) puso en evidencia que las explicaciones para que el impuesto municipal sobre actividades económicas no se confunda con un impuesto a los enriquecimientos de actividades, como por ejemplo las telecomunicaciones, han sido muchas porque son materias en las que convergen potestades tributarias nacionales y municipales. Una parte relevante del voto salvado son las observaciones del disidente que afirma que la disociación en algunos

casos específicos entre el hecho imponible del impuesto y su base imponible, se justificaba para los casos de coexistencia de un impuesto municipal con uno que gravara la actividad a nivel nacional. Su razonamiento fue el siguiente:

La distinción entre elemento objetivo del hecho generador del impuesto y la base imponible tiene sentido y utilidad en la medida que se acuda a ella para deslindar campos de ejercicio de la potestad tributaria, cuando una pluralidad de entes concurren como creadores y perceptores de impuestos en un mismo territorio; pero sin olvidar que los requisitos y condiciones a los cuales la Constitución sujeta el ejercicio del poder tributario deben ser exigidos tanto con respecto del elemento objetivo del hecho generador del impuesto, como respecto de la base para su cálculo. Esto es particularmente importante en lo que se refiere a condiciones como la territorialidad del gravamen (...).

En resumen, queda expuesta la relevancia del caso porque el impuesto a las actividades económicas, hoy IAEICS, no consulta la capacidad económica del contribuyente, la cual debe ser tomada en cuenta, de acuerdo al dispositivo constitucional del artículo 316 CRBV. Según el voto salvado, el cual se considera muy relevante, no puede existir divorcio entre el hecho imponible y la base imponible de un impuesto, pues la estricta vinculación de estos dos elementos del tributo son los que permiten efectuar la correcta interpretación de la capacidad económica.

Ahora bien, los aspectos del hecho imponible del tributo señalados por Jarach, D., y citados al inicio de esta sección, aplican al hecho generador del IAEICS de la siguiente manera: en cuanto al aspecto material resaltan el ejercicio de la actividad comercial, de servicio o industrial, y la habitualidad, el lucro y la independencia con que se realizan; en cuanto al aspecto personal se distinguen los contribuyentes o responsables; en el temporal se enmarca el período objeto del gravamen, el cual coincide con el año civil, estableciéndose en algunos casos mecanismos de declaración anticipada (estimada), y en el siguiente año una declaración definitiva, una vez terminado el ejercicio; finalmente, en cuanto al aspecto espacial, la LOOPM incluyó ciertas reglas para considerar dónde deben reputarse efectuadas esas actividades comerciales, industriales o de servicio, para saber a qué municipio y en qué medida corresponde gravar (Fraga, L., 2005).

Pues bien, sobre el aspecto espacial son de obligatoria mención los artículos 216, 217, 218 y 219 de la LOPPM. Según el primero, el gravamen a las actividades industriales o comerciales se vincula a la obligatoria existencia de un establecimiento permanente, según definición de la misma ley en su artículo 218. Según el artículo 217, en las actividades de ejecución de obras o prestación de servicios la imposición se vincula a un aspecto temporal, el cual es la permanencia en el municipio de que se trate por un período mayor de tres (3) meses continuos o discontinuos durante el ejercicio gravable.

Finalmente, el artículo 219 presenta las soluciones para varias fórmulas de ejercicio de actividades: para la de comercialización que se ejecute en varios establecimientos permanentes, los ingresos gravables se imputan a cada uno de ellos según el volumen de sus ventas; en el caso de servicios la misma imputación comentada se hace en función de la actividad que sea desplegada en cada jurisdicción; para la actividad industrial se distingue el supuesto de los industriales que venden los bienes que producen en jurisdicciones distintas a la sede de ubicación de la industria, en cuyo caso puede deducirse del impuesto que se pague al municipio industrial para el pago del IAEICS al municipio donde realiza su actividad comercial, pero en caso de ser más de un municipio aquellos donde realiza sus operaciones comerciales, sólo puede deducirse el impuesto pagado en la sede industrial de forma proporcional entre los demás, nunca pudiendo ser mayor la cantidad a deducir que la cantidad a pagar al municipio donde se ejerce actividad comercial.

Continúa el mismo artículo 219 para distinguir la actividad de servicios, indicando que si son prestados en varias jurisdicciones deben distribuirse los ingresos conforme la actividad que se realice en cada una de ellas; si son servicios prestados en su totalidad en jurisdicciones diferentes a la de la sede de administración, al municipio correspondiente a ésta última le corresponde

fijar un mínimo tributable, pero si son servicios contratados por personas naturales, los ingresos se consideran gravables sólo donde tenga base fija.

Expuestos los comentarios sobre el hecho imponible del IAEICS, respecto de los siguientes impuestos municipales venezolanos, se comentará que sus hechos imponibles son la detentación de un inmueble, en el caso del impuesto a los inmuebles urbanos, y la creación, elaboración, fijación, etc. de avisos comerciales en el caso del impuesto a la publicidad y propaganda; el gravamen de ambos va en proporción directa a los hechos señalados por el legislador para el acaecimiento del supuesto real de imposición, adicionalmente calculados de manera proporcional conforme el valor de uno y otro.

Sobre el hecho imponible de los tributos nacionales a la actividad de televisión abierta de la LOTEL, LRSRTVME y LCNAC, el mismo acontece al ser prestadores de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, de televisión abierta, en algunos casos señalándose expresamente “de señal abierta”, en otros no; a excepción del artículo 56 de la LCNAC, cuyo hecho generador es el servicio técnico, tecnológico, logístico o de cualquier naturaleza para la producción y realización de obras cinematográficas, actividad que pudiera ser prestada por cualquier empresa, no necesariamente

por un prestador de servicio de televisión abierta; todos los anteriores son tributos sectorizados y específicos al servicio de telecomunicaciones.

En nuestro país la LOTEL, la LRSRTVME, y la LCNAC hacen nacer la obligación tributaria por la prestación del servicio de telecomunicaciones de televisión abierta. El hecho imponible está relacionado íntimamente con la prestación y explotación de este servicio, y su base imponible con los ingresos obtenidos por dicha prestación o explotación.

Respecto los tributos de la LOCTI, LOD y LODAFE, sus hechos imponibles son, en el mismo orden, realizar actividades económicas en el territorio nacional con ingresos anuales superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 U.T.), ocupar cincuenta trabajadores o trabajadoras, o más, y obtener utilidad neta o ganancia contable anual superior a las veinte mil Unidades Tributarias (20.000 U.T.).

En esta especie de contribuciones sus hechos imponibles atienden al ejercicio de cualquier actividad económica. De lo anterior resalta que se ha perdido de vista la fijación de un presupuesto legal lógico, sectorizado o realmente engranado con los principios constitucionales del sistema tributario. Por el contrario, y por una suerte de operación inversa del

legislador, se ha metido a casi todo empresario en el hecho imponible de estas contribuciones parafiscales que no hacen otra cosa que gravar la renta, mermando más aún la capacidad contributiva del sector.

La economía nacional no se encuentra protegida actualmente, ni los niveles de vida de la población se pueden mantener o elevar, cuando las empresas objeto del tema central de esta monografía buscan por todas las maneras legales posibles, aminorar el impacto fiscal que en su economía de negocio les está creando la duplicación de gravámenes a los mismos ingresos y actividades. Hoy en día las empresas del sector buscan disminuir la contratación de personal, o la adquisición de equipos de punta que se destinen a aumentar la producción nacional de obras audiovisuales; sin embargo, la LRSRTVME exige que la producción nacional aumente. No hay confianza en el país para invertir y contribuir a elevar el nivel de la población del entorno territorial en el que se encuentre la empresa, cuando los creadores del Sistema Tributario atentan directamente contra la protección de la economía del contribuyente prestador del servicio.

El *nomen iuris* de esos aportes poco tiene relevancia, pues ya han sido reconocidos por la jurisprudencia como verdaderos tributos, en específico como contribuciones parafiscales, pues los mismos generalmente financian

el mismo ente creado para su recaudación. Son la especie de las contribuciones especiales, y lo delicado de ellas es que rompen con el principio de unidad del tesoro. El autor Carmona, J. (2000, 364) señala que “de acuerdo con este principio, los ingresos de cada nivel de Hacienda deben entrar a formar parte de un tesoro único, sin posibilidad de ser afectados a gastos específicos”, excepto por los casos autorizados en la Constitución y las leyes correspondientes. Asimismo señala que “(...) el tributo es creado por el Poder Nacional y el producto percibido por Institutos Autónomos” (Carmona, J., 2000, 364).

En cuanto a la naturaleza jurídica de estos aportes ha señalado la jurisprudencia:

Al respecto, la solicitante [...] pretende obtener una interpretación sobre el alcance e inteligencia de los artículos 34 y 37 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación publicada en Gaceta Oficial N° 38.242 del 3 de agosto de 2005, a los fines de establecer cuál debe ser el criterio para determinar **la base imponible de la contribución parafiscal correspondiente al aporte al que están obligadas las grandes empresas del país** en el desarrollo de los procesos de investigación, producción y transferencia de conocimientos; **por lo que, la materia a tratar es tributaria lo cual reviste un carácter afín con las competencias atribuidas a esta Sala Político Administrativa**, razón por la que se declara competente para conocer el recurso de interpretación interpuesto. Así se decide” (énfasis añadido) (Sentencia N° 01557 del 19 de septiembre de 2007, Sala Político-Administrativa del Tribunal

Supremo de Justicia, Ponencia Magistrado Emiro García Rosas, Exp. N° 2007-0297).

Una vez examinado el hecho imponible del gravamen municipal y nacional al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta, se pasará ahora a revisar a los sujetos que detentan las potestades tributarias.

C. LOS SUJETOS ACTIVOS DE LAS DISTINTAS POTESTADES TRIBUTARIAS.

La delimitación de los sujetos legitimados para ejercer el Poder Tributario en un país es esencial. El poder tributario contiene la potestad tributaria establecida por ley para la creación de tributos, y tradicionalmente se le señala como competencia. Sin embargo, tal como se verá más adelante, los sujetos activos que recaudan los tributos creados por el Poder Nacional o Municipal, detentan sólo la competencia para su recaudación y fiscalización, y no la potestad para su creación.

Cuando coexisten potestades tributarias deben existir claros criterios de atribución y coordinación de las mismas. Estos criterios normalmente son sentados en las normas constitucionales:

Es así como atendida la organización política del Estado, la Constitución efectúa la repartición de competencias tributarias entre los entes que lo integran, ya directamente en su propio texto, o ya indirectamente autorizando o delegando a la Ley para que lo haga. En el primer caso, que es el nuestro, la Constitución atribuye esa competencia a la República, a los Estados y a los Municipios; y de ahí que las potestades tributarias atribuidas a tales entes constituye una primera categoría: las potestades tributarias originarias. En el segundo caso, las atribuidas por la Ley, autorizada o delegada por la Constitución, comprenden las potestades tributarias derivadas (Contreras, F., 1996, 54).

Nuestro país tiene un reparto competencial y un sistema tributario sentado a nivel constitucional, el cual luego de pensar que está plenamente establecido, no con poco fundamento, se ha podido ver amenazado en la última década por la creciente creación de leyes que propugnan al reconocimiento de un estado comunal que pretende transferir poder tributario a los ciudadanos que integren las comunas. De hecho, con la reforma de la LOPPM en 2010, se integró a “La comuna” como una entidad local de carácter especial, según el artículo 19 de dicha ley, que además, conforme al recién modificado artículo 5 *eiusdem*, no se somete a las normas de las Ordenanzas, porque se ciñe a la legislación aplicable a su constitución, conformación, organización y funcionamiento.

En Venezuela se diferencian claramente la competencia tributaria enunciativa del Poder Nacional en contraposición a la competencia tributaria

taxativa del Poder Municipal. Sobre estos términos, y en comentarios sobre el artículo 136 de la Constitución de Venezuela de 1961, hoy artículo 156 de la CRBV, el autor Andueza, J. señala que:

De estas disposiciones se deduce que la competencia tributaria del poder nacional es simplemente enunciativa, pues la ley puede crear otros impuestos, tasas y rentas con el carácter de contribuciones nacionales. En cambio, la competencia tributaria de los municipios es taxativa, pues solamente pueden crear patentes sobre industria, comercio y vehículos, y los impuestos sobre inmuebles urbanos y espectáculos públicos (...). Pueden también crear otros impuestos, tasas y contribuciones cuando fuesen autorizados por una ley nacional” (1981,309).

Dado que este reparto competencial está íntimamente ligado al principio de legalidad, se verá a continuación un ejemplo de la jurisprudencia, muy ilustrativo a los fines del estudio de esta sección, el cual señala lo importante que este principio es:

De esta manera, el principio de legalidad tributaria constituye un límite formal a la imposición, en cuanto garantiza cuál va a ser el órgano productor de la norma, es decir, el Poder Legislativo, y salvo delegación expresa y excepcional, el Poder Ejecutivo.

Ahora bien, el principio de legalidad tributaria se erige dentro del Estado Constitucional como una condición esencial de existencia del mismo. En tal sentido, el tratadista Dino Jarach, señala que el axioma fundamental dentro del Derecho Tributario, es el principio de legalidad, que bien se podría llamar la partida de nacimiento del derecho tributario

(Jarach, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, T. I, pp. 101, Buenos Aires, 1980).

Mucho ha señalado, tanto la doctrina como la jurisprudencia, nacional y extranjera, sobre el alcance y contenido del principio de legalidad. Por ello, esta Sala considera necesario hacer referencia a las conclusiones del simposio sobre “el principio de legalidad en el derecho tributario”, organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Montevideo, que tuvo lugar los días 15 y 16 de octubre de 1986. En dicho simposio se estableció que:

- 1) El principio de legalidad, recogido en las constituciones latinoamericanas como principio fundamental del derecho público, tiene especial gravitación en materia tributaria, en la cual asume tenor de estricta legalidad.
- 2) La función legislativa debe ejercerse dentro de los límites establecidos por las normas constitucionales y con sujeción a los principios recogidos por las mismas.
- 3) La Ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria (presupuesto de hecho, base de cálculo, exoneraciones, alícuotas), así como los relativos a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales.
- 4) Las excepciones a este principio deben limitarse al mínimo, estar consagradas explícitamente en los textos constitucionales y en tales casos deben ser temporarias, condicionadas y detalladamente circunstanciadas, exigiéndose en todos los casos la ratificación parlamentaria.
- 5) La función administrativa en las materias referidas en el numeral 3 es una actividad reglada que excluye la posibilidad de aplicación analógica y de actuación discrecional. (Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 20 de febrero de 2003, caso C.A VENEZOLANA DE ASCENSORES (CAVENAS) Magistrado Ponente: HADEL MOSTAFÁ PAOLINI).

Según lo dispuesto en el artículo 317 de la CRBV “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley (...)”.

Así como no puede existir tributo sin ley que lo tipifique, no puede existir un tributo sin claridad sobre el órgano legitimado por ley también para su creación y para su recaudación. Éste último es el acreedor tributario, contraparte de la relación jurídico tributaria.

La República Bolivariana de Venezuela, según el artículo 4 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), es un Estado Federal descentralizado en los términos consagrados en la misma; en consecuencia, tiene un “esquema clásico de distribución de competencias, por el cual al nivel intermedio de los estados se le ha atribuido competencia residual, y a los niveles primero (nacional) y tercero (municipal) se le confiere competencia de carácter expreso” (Ruiz, J., 1993, 83).

El Municipio detenta el poder tributario originario de creación de esos tributos, directamente atribuido por la CRBV y la LOPPM, a través del Concejo Municipal, en virtud que el mismo tiene como deber y atribución “Ejercer la potestad normativa tributaria del Municipio”, según el artículo 95, numeral 4 de la LOPPM.

La autonomía tributaria municipal ha sido reconocida por construcción de la jurisprudencia, ya desde casos de la extinta Corte Suprema de Justicia

(CSJ), Caso Heberto Contreras Cuenca, con ponencia de la Dra. Josefina

Calcaño de Temeltas:

“La CSJ al analizar en general los límites al ejercicio de la autonomía municipal establece en cuanto a los límites a la autonomía tributaria de los municipios, que:

a) Su potestad tributaria (i.e. el poder de crear tributos <impuestos, tasas y contribuciones> debe ser ejercitada “dentro de los parámetros estrictamente señalados en su artículo 31 <de la Constitución> con las limitaciones y prohibiciones prescritas en los artículos 18, 34 y 136 del mismo texto constitucional, derivadas de las competencias del Poder Nacional (...); y

b) La misma debe enmarcarse dentro de los límites que se derivan de los principios y garantías constitucionales. A decir de la CSJ: “debe supeditarse a los principios de la legislación reglamentaria de las garantía constitucionales, que corresponde al Poder Nacional”.(Garantón, J. 1996, 240)

Por lo tanto, la existencia de la autonomía municipal incluye la potestad de creación de sus ingresos; sin embargo, no todos los ingresos municipales tienen naturaleza fiscal. Las competencias de los municipios para la creación de impuestos son señaladas de forma taxativa en el artículo 179 de la CRBV numerales 2 y 3, las cuales guardan relación exacta con las secciones de la LOPPM “de la potestad tributaria del Municipio”. Por su parte, el órgano que tiene la competencia para recaudar los tributos creados por el Poder Municipal es el órgano rentístico o dirección de rentas municipales del mismo.

En cuanto a la potestad tributaria del Poder Público Nacional, su actuación se encuentra definida y establecida dentro de las competencias que le asigna la CRBV, en su artículo 156. En las leyes que éste crea para establecer los tributos, se crean los diferentes órganos a los que ha delegado la competencia recaudatoria. En los casos de los gravámenes específicos a la actividad de televisión abierta, se distinguen en los supuestos de la LOTEI al Fisco Nacional por lo que respecta al impuesto, para sufragar y ejecutar las necesidades y políticas públicas, enmarcadas dentro de los planes de la Nación; y a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) por lo que respecta a la contribución especial y a la tasa por explotación y uso del espectro radioeléctrico.

Según la LOTEI, artículo 35, CONATEL es un instituto autónomo, adscrito al órgano rector (el cual es el Ministerio con competencia en Telecomunicaciones), dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio e independiente del Fisco Nacional.

La contribución de la LRSRTVME es una contribución parafiscal, la cual se sitúa dentro del género de las contribuciones especiales como una especie de ellas, y se fija para el mantenimiento del ente creado por esa Ley, llamado Fondo de Responsabilidad Social.

Las señaladas en la LCNAC son contribuciones especiales, mereciendo las mismas consideraciones de la contribución especial de la LOTEL, y son pagadas a FONPROCINE, instituto autónomo creado por dicha ley. Tal como se indicó al inicio de esta parte, en cuanto a los institutos autónomos y otros entes legitimados para exigir el tributo, resulta importante resaltar que los mismos detentan la competencia para exigirlo, la competencia para realizar sus funciones expresamente señaladas en la ley de su creación (que generalmente les atribuye competencias tributarias de fiscalización del COT), pero no detentan el poder o potestad tributaria, pues no pueden crear ni establecer el tributo y sus elementos, la cual es una manifestación normativa y tributaria del Poder Público Nacional.

Por último, para el caso de LOCTI el sujeto activo es el Fondo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (FONACIT), para el caso de LOD el sujeto activo es el Fondo Nacional Antidrogas (FONA), y para el caso de la LODAFEFE el sujeto activo es el Fondo Nacional para el Desarrollo del Deporte, la Actividad Física y la Educación Física. Similares consideraciones a las efectuadas en el párrafo anterior merecen los institutos creados por estas leyes para recaudar los tributos establecidos.

Ahora bien, una vez revisado cómo es el gravamen al servicio de televisión abierta, qué se grava y quién lo grava, a continuación se da paso al segundo

Capítulo de esta investigación para conocer cómo se elaboran las ordenanzas que crean los impuestos municipales, en específico el IAEICS, su contenido y adecuación a normas de rango superior.

CAPÍTULO II

FORMACIÓN Y ADECUACIÓN DE LAS ORDENANZAS MUNICIPALES

A. CONTENIDO DE LAS ORDENANZAS B. ADAPTACIÓN DE LAS ORDENANZAS A LA LOPPM

Las Ordenanzas según el artículo 54 de la LOPPM son definidas como “(...) los actos que sanciona el Concejo Municipal para establecer normas con carácter de ley municipal, de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local (....)”;

Su creación corresponde a los Concejos Municipales, cuyos integrantes representan la voluntad popular.

El estudio se dirigió a las ordenanzas tributarias del IAEICS. Por lo tanto en este Capítulo se describió cuál es el contenido de las ordenanzas que fijan un impuesto a nivel municipal, y el proceso de las mismas en su formación y adaptación a las leyes de mayor jerarquía, siendo las ordenanzas el último de los escalones legales de la pirámide de Kelsen.

Reconocidas jurisdicciones se caracterizan por tener Concejos Municipales que poco han propugnado por adaptar sus leyes locales a los preceptos nacionales. Por ello, la LOPPM dispuso que serían inoperantes las ordenanzas que trataran de forma diferente el gravamen a ciertas actividades.

Con la LOPPM quedó establecido que el gravamen municipal para las telecomunicaciones sería de un máximo del uno por ciento (1%), excepto la radiodifusión sonora, pues en estricto mandato de esta ley, las Ordenanzas Municipales que contrariaren lo dispuesto en ella serían inoperantes; por lo anterior resulta muy interesante a los fines de la presente investigación, conocer cómo es el proceso de formación y adecuación de las Ordenanzas a las Leyes, visto que en los Clasificadores de algunas Ordenanzas del IAEICS, modificadas luego de la promulgación de la LOPPM, aún establecen alícuotas superiores a las permitidas por ley nacional.

A pesar de que dictar la legislación de armonización sea una competencia del poder público nacional, dicha disposición dejó en evidencia la desconfianza existente en los órganos legislativos municipales, pues esta directriz, sin impedir el poder de creación del IAEICS por parte del Municipio, hizo tajante la imposibilidad de cualquier municipio de pretender un gravamen mayor a las telecomunicaciones.

En este capítulo también se reflexionó sobre lo complicado que es para el municipio aceptar el pago de un impuesto calculado sobre una alícuota diferente a la establecida en la ley local, que está de manera automatizada e impresa en sus planillas de liquidación, desconociendo el precepto previsto en la LOPPM.

A. CONTENIDO DE LAS ORDENANZAS

Las Ordenanzas contienen normas de aplicación general, dirigidas a regular la vida municipal en las materias de su competencia atribuidas por la CRBV o las leyes. Respecto a su definición, formación, contenido y jerarquía, la jurisprudencia citada por la autora Trujillo, L., nos explica con claridad el objetivo de esta sección:

Deriva claramente de la normativa citada que las Ordenanzas son el instrumento jurídico del cual se vale el Concejo Municipal para estatuir con carácter general, a través de un procedimiento específico de formación, sobre las materias propias de la vida local, en ejercicio de la función legislativa que se le atribuya constitucionalmente. Al respecto ha señalado la Corte Suprema (C.F.C. 24 de noviembre de 1953. Gaceta Forense N° 2. Pags. 174-175) que entre nosotros las Ordenanzas tienen carácter de Leyes, puesto que se los da originariamente la Constitución Nacional y la misma del Estado, al erigir las Municipalidades el Poder, atribuyéndoles el ejercicio de una parte del Poder Público dentro de los límites antes señalados. Y siendo la facultad legislativa la manifestación primordial de la autonomía del Municipio, tiene que aplicársele a las Ordenanzas dictadas, a esas Leyes Locales, las reglas

concernientes a las nacionales o estatales, o sea, que aquéllas guardan –lo mismo que éstas- igualmente subordinación a los principios generales del derecho y a la Constitución Nacional o estatal, respectivamente.

A nivel municipal solo las Ordenanzas tienen carácter de Ley, y por ello se las contraponen a otros actos de menor jerarquía como los Acuerdos y Resoluciones cuya naturaleza y alcance es diferente al de aquéllas”. (CSJ-SPA. 12 de mayo de 1969. Gaceta Forense N° 64. Págs. 171-180), (subrayados de esta Corte). (1998,123).

Respecto a las Ordenanzas tributarias, en específico las que crean el IAEICS, en esta sección se hace hincapié a que es inoperante y antijurídico que una norma contenida en ellas colida y regule una determinada materia de manera opuesta a lo prescrito en cualquier norma señalada en el ordenamiento de aplicación nacional, el cual le da base y origen a su nacimiento, ya que según el principio de jerarquía normativa, consultado en el portal web de la “Enciclopedia Jurídica” “(...) las normas de rango inferior no pueden contradecir ni vulnerar lo establecido por una norma de rango superior (...)”. Este principio “(...) permite establecer el orden de aplicabilidad de las normas jurídicas y el criterio para solucionar las posibles contradicciones entre normas de distinto rango”.

Muchas normas venezolanas contienen el principio de jerarquía normativa, por ejemplo a tenor de lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) se establece que “Ningún acto

administrativo podrá violar lo establecido en otro de superior jerarquía; ni los de carácter particular vulnerar lo establecido en una disposición administrativa de carácter general (...). Los artículos 14 y 15 *eiusdem* señalan el orden de jerarquía de los actos administrativos, indicando que los decretos son los de mayor jerarquía. En la LOPPM, el artículo 5 establece este principio en los términos siguientes: “Los municipios y las entidades locales se regirán por las normas constitucionales, las disposiciones de la presente Ley, la legislación aplicable, las leyes estatales y lo establecido en las ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales”.

Ahora bien, según el artículo 3 del COT, a las leyes tributarias (ya sea las locales) le corresponde fijar, atendiendo las normas generales del COT, los siguientes elementos en el área impositiva: creación del tributo, definición del hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos pasivos del tributo, otorgamiento de las exenciones y rebajas del impuesto, entre otras.

Por su parte, en el artículo 163 de la LOPPM se establece que las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener la determinación del hecho imponible y los sujetos pasivos, base imponible, tipos o alícuotas o cuotas exigibles “así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria”; plazos y formas de declaración de ingresos o del hecho imponible, régimen de infracciones y sanciones,

fecha de aprobación e inicio de vigencia, y “las demás particularidades que señalen las leyes nacional y estatales que transfieran tributos (...)”.

Existen autores que por razones prácticas y doctrinarias han dividido los requisitos que deben tenerse en cuenta para la formación y elaboración de las Ordenanzas, destacando los requisitos esenciales generales, aplicables a todos los tipos de Ordenanzas, y los requisitos esenciales especiales, en atención a la materia que regula. Respecto los primeros, se señala por un lado a los relativos a la materia o contenido (ej. Que sólo a través de Ordenanzas pueden crearse los tributos) y cuidar que la misma no viole normas constitucionales o legales, y por el otro a los relativos a la forma o procedimiento, es decir, las etapas y condiciones que deben cumplirse para su discusión, aprobación, promulgación, publicación y vigencia. Respecto de los segundos se hace referencia a las materias que requieren plazo de convocatoria mínimos para su discusión, y el lapso especial para la entrada en vigencia de las que crean tributos (Trujillo, 1998).

Adicionalmente, se habla de los principios técnico – jurídicos en la formulación y elaboración de las ordenanzas tributarias “cuyo fin es la eficacia legal operativa y técnica del tributo (...)” (Trujillo, L. 1998, 132). Dentro de ellos el que reviste especial relevancia es el principio de legalidad tributaria:

Al principio de legalidad y su cumplimiento importa no sólo el que la Ordenanza que lo establezca o cree se limite a instaurar su existencia y la obligatoriedad de su pago en lo sucesivo sino que también fije, defina y especifique todos los elementos integradores del tributo, esto es, todos los elementos necesarios para que el obligado al pago pueda saber porqué nace su obligación (hecho imponible), cuándo se causa esa obligación (cuándo nace) cómo y sobre cuál base se calcula su monto (base imponible, alícuota, período gravable, etc.) y cuándo se hace exigible la misma (pago). Para considerar que se ha creado el tributo y cumplido el principio de legalidad en el texto de la Ordenanza que se elabore debe definirse el hecho imponible, la base imponible, y la alícuota aplicable, el período gravable para el caso que el impuesto se calcule por períodos, la oportunidad en que se cause la obligación tributaria, la oportunidad en que ésta se hace exigible y debe ser pagada y los sujetos pasivos.” (Trujillo, L. 1998, 133).

De seguidas se señalará de forma general el contenido de una Ordenanza cualquier de creación del IAEICS.

En primer término, las mismas aluden a una serie de definiciones que aclaran al contribuyente los tipos de actividades (comercio, industria, servicio), a pesar que dichas consideraciones ya se encuentran contenidas en la LOPPM. Seguidamente se indican los pasos y requisitos para la tramitación de la antes llamada Licencia de Industria y Comercio, hoy en día conocida como Licencia de Actividades Económicas, y todas las demás diligencias para su obtención, modificación, reexpedición, etc. Una vez señalado lo anterior, se definen los aspectos exigidos por la ley para la creación del tributo, comenzando por la definición en la norma del evento que configurará

el nacimiento de la obligación tributaria, esto es el hecho imponible; asimismo, se establece la base imponible, los sujetos pasivos, disposiciones para su cálculo y determinación, y aspectos otros aspectos relevante para efectuar las Declaraciones estimada y definitiva.

Asimismo, se establecen las normas concernientes a los incentivos fiscales, procedimientos de fiscalización, los ilícitos y sus sanciones, y finalmente los recursos disponibles para el contribuyente. En algunas de estas se hace remisión expresa al COT.

Las Ordenanzas del IAEICS acompañan por razones prácticas al cuerpo normativo, un cuadro clasificador que agrupa en códigos las actividades gravables y la alícuota aplicable a cada uno.

En este sentido y, dado que es ilegal que un Municipio pretenda cobrar un IAEICS mayor al dispuesto en la LOPPM para las telecomunicaciones, cabe la duda de si los Concejos Municipales de algunas jurisdicciones gozan de estos conocimientos mínimos, debido a los ejemplos que se citan en la siguiente parte.

Al estar la alícuota establecida en el Clasificador de su Ordenanza, no son pocos los que han vivido lo que a una Dirección de Rentas le cuesta

recaudar en base a una alícuota diferente, porque su actuar en contra de lo legislado por el Concejo Municipal genera fuertes presiones internas. Las Direcciones de Renta alegan que el sistema no aceptará una alícuota distinta a la de su clasificador de actividades, y las planillas no se pueden modificar. Quizá algunos contribuyentes por cansancio han pagado de más, y otros han recurrido hasta el máximo jerarca para el reconocimiento de la alícuota máxima debida por ley nacional.

Sin embargo, se es de la opinión que lo sucedido en la realidad es un contrasentido, no tiene lógica jurídica ni práctica el que una disposición garante del principio constitucional de armonización tenga que ser solicitada y su aplicación casi implorada. Los preceptos de la ley orgánica no pueden verse mermados en su aplicación práctica por un desconocimiento local. No existen calificativos para describir lo grave que resulta el que hoy en día todavía exista este tipo de conductas.

Este desconocimiento no sólo se verifica en las alícuotas a la actividad específica de este estudio, también se verifica en otras ordenanzas que señalan sanciones y recursos, regulados en manera opuesta a lo dispuesto en el COT. Por lo tanto, se quiere resaltar que es muy importante que el contenido de las leyes locales esté acorde con el resto de la legislación nacional.

B. ADAPTACIÓN DE LAS ORDENANZAS A LA LOPPM

El proceso de adaptación de las Ordenanzas que crean tributos a la CRBV y a las leyes, no es otro que su apego a los principios constitucionales del sistema tributario, propugnados según los artículos 316 y 317 de la CRBV, al principio de jerarquía normativa comentado, y al mandato constitucional de armonización de los tributos ante distintos niveles de potestades tributarias.

La adecuación y apego específico de las Ordenanzas que crean el IAEICS a la LOPPM, traducen a la práctica la armonización que intenta sentar el legislador nacional en desarrollo de las competencias del Poder Público Nacional atribuidas por la CRBV.

Esta adecuación significa que las Ordenanzas tributarias establezcan de forma clara y conforme a la legislación nacional todos los elementos que componen el tributo. En el caso específico estudiado, se debe establecer con claridad y conforme con la LOPPM, la base de cálculo y la alícuota máxima permitida para la actividad de telecomunicaciones.

Según la autora Trujillo, L. (1998, 126) “en la elaboración de una Ordenanza tributaria es importante la observancia de los requisitos esenciales de materia

o contenido pues el no tener en cuenta los mismos genera efectos jurídicos y prácticos poco deseables para la administración”.

Nos encontramos aquí pues, ante la justificación de la derogatoria que hace el legislador de la LOPPM a través de la Disposición Transitoria Única, al disponer que “Quedan derogados todas las Ordenanzas y demás instrumentos jurídicos municipales vigentes que contravengan lo establecido en esta Ley”.

Estos principios lamentablemente muchas veces no son tomados en cuenta por los Concejos Municipales, desconociendo los límites previstos en la Disposición Transitoria Séptima, ya que un ejemplo de alícuota diferente a la permitida por la LOPPM para el servicio de telecomunicaciones es la señalada en el Clasificador de Actividades de la Ordenanza del IAEICS del Municipio Sucre del Estado Miranda. Este Clasificador de fecha 21 de julio de 2005, y su reforma del 11 de julio de 2006, gravaba con el tres coma treinta y ocho por ciento (3,38%) la actividad bajo el Código 94132 “ESTACIONES Y ESTUDIOS DE TELEVISIÓN”. Sin embargo, recientemente este Municipio modificó el Clasificador de Actividades Económicas y la Ordenanzas del IAEICS, en fecha 13 de septiembre del año 2010, para pasar a gravar las telecomunicaciones o Código “H” TELECOMUNICACIONES “H.01” TELEFONÍA, TELEVISIÓN, INTERNET Y

OTROS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES CONEXOS” con el **tres coma cuarenta por ciento (3,40%)**.

Otros ejemplos de alícuotas mayores a la permitida por la LOPPM al servicio de telecomunicaciones, establecidas en los Clasificadores de actividades de la Ordenanzas del IAEICS, revisadas al azar, y confiando en la vigencia de la publicación en sus respectivos portales, son:

- Municipio Valencia del Estado Carabobo, publicada en Gaceta Municipal del 31 de diciembre de 2005:

9413 ESTACIONES DE RADIO Y TELEVISIÓN – Alícuota 2,50%

- Municipio Iribarren del Estado Lara: publicada en Gaceta Municipal del 22 de febrero de 2011:

9413 ESTACIONES DE RADIO Y TELEVISION – Alícuota 7%

El caso de la Ordenanza del IAEICS del Municipio Sucre del Estado Miranda es un reflejo de una inobservancia legal con conocimiento de causa, pues con la reforma de la Ordenanza del IAEICS se eliminan los recargos por ser estos ilegales e inconstitucionales, pero la alícuota contraria a la permitida según la LOPPM, en lugar de ser adaptada, se aumentó. No se reconoció su ilegalidad e inconstitucionalidad como sí se hizo lo propio para la eliminación de los recargos.

Esta breve sección culmina con la sencilla explicación que la imposición fiscal municipal al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta por encima del uno por ciento (1%), vicia esa parte específica del Clasificador de Actividades, de nulidad *ex lege*, desde su nacimiento en contravención a la LOPPM, en virtud del principio de jerarquía normativa comentado, y además porque han sido derogados todos los instrumentos que contradigan la LOPPM.

Lo mismo sucedería con cualquier otra materia regulada por una Ordenanza en contravención a lo dispuesto en la LOPPM o cualquier norma de rango superior, y así debe ser reconocido en la práctica, sin tener que efectuar el contribuyente actuaciones adicionales.

CAPÍTULO III
LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES EN LA TRIBUTACIÓN
MUNICIPAL DEL SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES DE
TELEVISIÓN ABIERTA

A. LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES. B. CONDICIONES DE VALIDEZ
DE LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES.

La armonización es una garantía frente al poder de imposición del Estado en general. Vista la gran carga fiscal al servicio de televisión abierta, la exponente parafiscalidad que existe en Venezuela, y en algunos casos la falta de adecuación de los Clasificadores de las Ordenanzas del IAEICS a la alícuota máxima permitida a esta actividad de telecomunicaciones, lo que afecta la recaudación en la práctica, hoy en día se agradece el hecho que el visionario legislador de la LOPPM haya promulgado este cuerpo normativo, a pesar de haber tardado cinco años entre el reconocimiento de la distinción entre la potestad tributaria municipal y las potestades reguladoras del poder nacional o estatal, y la publicación de la LOPPM en Gaceta Oficial.

La LOPPM fue un esfuerzo del Poder Público Nacional en su función armonizadora, directamente emanada del artículo 156 numeral 13 de la CRBV. El reconocimiento de alícuotas máximas para las telecomunicaciones en la Disposición Transitoria Séptima, así como la posibilidad de celebración de los acuerdos intermunicipales hacen patente su rol como instrumento del sistema de armonización (artículos 162 y 220).

Otros dispositivos incluidos para armonizar el sistema tributario del país fue por ejemplo ceñir la creación de los tributos municipales a los artículos 316 y 317 de la CRBV (artículo 161), prohibir que los impuestos, tasas y contribuciones municipales tuvieran como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo (artículo 163), y prever la celebración de los contratos de estabilidad tributaria (artículo 165).

Ahora bien, respecto al IAEICS específicamente, los dispositivos más relevantes de armonización que se incluyeron son los siguientes: (i) ponderación entre los tributos de carácter nacional o estatal y su incidencia sobre la actividad (artículo 206); (ii) posibilidad de deducción de lo pagado a otros niveles político territoriales (artículo 213); (iii) Exclusión de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado, subsidios o beneficios fiscales obtenidos del Poder Nacional o Estatal, ajustes contables, y otros elementos definidos en el artículo 214, entre ellos “el ingreso bruto atribuido a otros

municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados”; (iv) Fijación de los factores de conexión de acuerdo a la actividad (artículos 216, 217, 218, 219, 221 y 223).

Pues bien, dado que la armonización existe cuando se consideran en su conjunto todos los principios constitucionales de la tributación con todas las imposiciones que afectan determinada actividad, para establecer la legislación que haga el balance dentro de la diversidad de potestades, la LOPPM estableció en buena medida criterios que reflejaron su rol armonizador. Sin embargo, cuando se promulgó la LOPPM no existían las dos últimas modalidades de parafiscalidad nombradas en el CAPÍTULO I de las leyes LOD (creada por la LOCTISSEP) y LODAFEFE, ni se había duplicado la alícuota de la LRSRTV. Por lo tanto, en la fijación del gravamen municipal a las telecomunicaciones no pudo hacerse la debida ponderación de la incidencia de todos los tributos nacionales actuales.

La LOPPM por sí sola no se basta para materializar la armonización tributaria de todos los sectores o actividades existentes, porque en el caso de la televisión abierta no hay cómo determinar quiénes disfrutan o no del servicio ni se generan ingresos para la empresa prestadora del servicio por el

encendido de la televisión; por este motivo el legislador incluyó la posibilidad de celebración de los acuerdos intermunicipales para que los municipios se ayudaran a dilucidar, en situaciones concretas de difícil determinación, la base imponible y los criterios que se aplicarían para la distribución de la misma en los servicios ejercidos a nivel interjurisdiccional, como es el caso de la televisión abierta.

Los criterios de distribución de base imponible que se indiquen en los acuerdos haría posible que los municipios que sean sede de las estaciones repetidoras de un canal de televisión abierta participaran en la recaudación del IAEICS ejerciendo su legítima potestad de cobrar el uno por ciento (1%) sobre una base imponible objetivamente determinada, ya que muchos de esos municipios son en la realidad venezolana los municipios menos favorecidos.

Adicionalmente, se considera que se debería eliminar la distinción de la alícuota entre la radio y la televisión abierta, ya que los dos siendo medios masivos que influencia de gran manera a la población, no tienen factor de conexión cuantificable con los usuarios finales, y por lo tanto, ambos debieron ser gravados por el IAEICS con un máximo de cero coma cinco por ciento (0,5%).

Luego de las consideraciones anteriores, a continuación se pasará a revisar la figura de los acuerdos intermunicipales.

A. LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES.

Los instrumentos jurídicos de que se valen los Municipios para desarrollar su poder tributario respecto al IAEICS son las Ordenanzas, pero existen los Acuerdos definidos por el artículo 54 de la LOPPM como “aquellos actos que dicten los Concejos Municipales sobre asuntos de efecto particular” para prever fórmulas particulares referentes a las distintas actividades.

En la LOPPM se distinguen tres tipos de convenios, a saber: (i) los acuerdos intermunicipales o con otras entidades político territoriales (artículo 162); (ii) contratos de estabilidad tributaria (artículo 165); y, (iii) acuerdos intermunicipales o con los contribuyentes, los cuales se encuentran regulados de forma específica dentro del impuesto a las actividades económicas (artículo 220). En esta investigación se enfatizó específicamente en los acuerdos intermunicipales.

En la legislación venezolana existen normas que desarrollan nociones como los acuerdos y los contratos de estabilidad jurídica, por ejemplo en el Decreto Ley sobre Promoción y Protección de Inversiones (LPPI); en esta Ley los

acuerdos los celebra la República y pueden prever a las inversiones y a los inversionistas protecciones adicionales o mejores a las establecidas en la LPPI, y por su parte los contratos de estabilidad jurídica también los celebra la República para garantizar a la inversión el régimen de los impuestos nacionales vigente al momento de celebración del contrato, entre otros aspectos. Estos contratos atinentes al régimen de impuestos deben contar con la opinión favorable del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). Según el artículo 2 del COT, “los contratos relativos a la estabilidad jurídica de regímenes de tributos nacionales, estatales y municipales” son fuente del derecho tributario.

A pesar que el Poder Nacional es el responsable por la creación de la legislación que armonice las distintas potestades tributarias, según los artículos 162 y 220 de la LOPPM, los Municipios son los responsables por la ejecución de las actividades que conlleven a la armonización fáctica y real de la recaudación proveniente del sector de las telecomunicaciones, y específicamente, el de la televisión abierta, “(...) con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional (...)” - artículo 162 de la LOPPM - y “(...) en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos(...)” – artículo 220 de la LOPPM.

La consagración de los convenios a nivel legal en la LOPPM hace patente otra de las funciones armonizadoras de esta ley y, en caso de inexistencia de los mismos podría considerarse que no habría equitativa y justa repartición para los otros Municipios que prestan sus servicios al prestador de telecomunicaciones de televisión abierta en donde asienta sus antenas y estaciones repetidoras; no se daría cumplimiento al precepto constitucional del numeral 13 del artículo 156 de la CRBV que entre las competencias exclusivas del Poder Público Nacional preceptuó *la solidaridad interterritorial*.

En específico el artículo 220 de la LOPPM prevé que los Municipios podrán celebrar acuerdos intermunicipales de armonización necesarios para recaudar y repartir los ingresos provenientes del IAEICS, en este caso entre los diferentes Municipios en los que la compañía prestadora del servicio de televisión abierta tenga operaciones, repartición que podría hacerse siguiendo pistas de los baremos señalados en la ley. Aquí se confronta cómo la tarea armonizadora del Poder Nacional, a través de la legislación de cobertura nacional, es trasladada al Poder Municipal. “Además de la finalidad principal consignada de evitar superposiciones impositivas, el Convenio cumple una importante función coordinadora del ejercicio de las potestades tributarias locales” (Bulit, Goñi. p.18).

Los convenios siempre deben contener los términos expresados en la ley que los establece. En el caso específico de los acuerdos intermunicipales para distribuir la base imponible de la actividad de televisión abierta entre los entes que sirvan de sede a las estaciones repetidoras, deben ser instrumentos escritos en términos claros, y preferiblemente con la participación o no del operador contribuyente, quien a falta de iniciativa del municipio puede ser que sólo pague en su totalidad el impuesto a la autoridad de la sede principal.

Sin embargo, el pago total del IAEICS al municipio que sirve de sede al canal de televisión abierta no impide que otro municipio que tenga en su jurisdicción las instalaciones finales para poder recibir y distribuir la señal para prestar el servicio de televisión abierta, quiera ejercer legítimamente su cobro de IAEICS. Pero, un municipio cualquiera de manera aislada no puede determinar la base sobre la que puede exigir el impuesto, pues desde una estación repetidora no se tiene la capacidad para averiguar si se trata de una operadora de televisión a nivel nacional, ni puede saber cuántas estaciones tiene, cuántos municipios alcanza su cobertura, cuántos trabajadores tiene, cuántos son sus ingresos totales, entre otros factores determinantes que se pudieran aplicar para determinar proporcionalmente su uno por ciento (1%). De allí que sólo a nivel nacional puedan dictarse las normas de armonización, y no desde las entidades locales de manera aislada.

El espíritu de las normas de LOPPM no fue exceptuar del pago del IAEICS los servicios prestados a nivel interjurisdiccional, más aún el artículo 220 de esa ley reconoce que pueden existir actividades con especiales circunstancias, y el artículo 221 *eiusdem* establece los criterios técnicos y económicos, orientativos, sobre los que se puede determinar la atribución de ingresos de un contribuyente que desarrolle un proceso económicamente único. Por lo tanto, nada hace excluir la posibilidad de la celebración de acuerdos intermunicipales que coordinen entre varias jurisdicciones involucradas, la distribución de la base imponible en los casos del ejercicio de un proceso económicamente único.

En la legislación comparada consultada, en específico el caso de Argentina, el llamado “Convenio Multilateral” viene a evitar las *superposiciones impositivas* del llamado Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual recae sobre el ejercicio habitual de actividades lucrativas en jurisdicción de la provincia, al igual que el IAEICS el cual grava el ejercicio habitual de actividades lucrativas de carácter independiente en jurisdicción del municipio (art. 205 LOPPM). A estos efectos el autor Bulit Goñi, E. (1992, 15) expresa en términos claros lo siguiente:

Sin embargo, al tomar como base imponible el monto total de los ingresos brutos devengados o percibidos por el sujeto pasivo, cuando la actividad es ejercida en un proceso único

económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, ocurre que cada una de las jurisdicciones en que el sujeto la ejerce podrá gravar el mismo total de ingresos.

Continúa el autor explicando que dicha superposición, ya se evita directamente por la Constitución Nacional, indicando que “sería la Constitución la que evita la superposición tributaria, limitándose el Convenio a establecer concertadamente y mediante un procedimiento admisible, los límites dentro de los cuales cada potestad tributaria podrá ser válidamente ejercida” (Bulit Goñi, E. 1992, 16).

En cuanto al concepto de “proceso único económicamente inseparable” el mismo autor enfatiza que debe tratarse de una única actividad, un proceso inseparable, y son ejercidos por un único sujeto en varias jurisdicciones” (1992, 32).

Esta aseveración encaja con la afirmación que se ha hecho repetidamente, y es que el servicio de televisión abierta es una actividad de servicios que no tiene ingresos por municipios, y que sus ingresos en su mayoría se deben a la actividad de venta de espacios publicitarios y producciones audiovisuales, en algunos casos con cobertura interjurisdiccional o nacional. Su ejercicio en la jurisdicción de varios municipios tiene carácter habitual para la operación diaria e ininterrumpida de cobertura en múltiples municipios a nivel nacional,

mediante el asentamiento de una estación que le permite recibir y distribuir la señal a un área determinada territorialmente.

Sobre el tema de la armonización, y ahondando sobre las maneras de evitar las “superposiciones impositivas” comentadas, para el autor Vallenilla Tolosa, M. (2011, 311):

“(...) el ejercicio de la potestad de armonización otorgada al Poder Nacional no se manifiesta de forma exclusiva a través de la promulgación de una ley única o especial de coordinación, sino que, por el contrario, la misma puede ser desarrollada mediante diferentes instrumentos legales, que contengan imperativos concretamente destinados a los titulares de las potestades tributarias sometidas a la labor armonizadora, en el marco de una materia determinada”.

Ahora bien, la LOPPM trae las propias normas para la determinación de los factores de conexión y las reglas de imputación del IAEICS. Los factores de conexión contenidos en la LOPPM evitan la múltiple tributación, pero las reglas de imputación orientan al intérprete a encontrar la justicia material a través de hechos económicos precisos. Las reglas de imputación dejan abierta la discusión de las partes dejando marcos referenciales.

Por todo lo anterior, se entiende que la posibilidad de celebración de los convenios existe porque la distribución de base imponible entre distintas

jurisdicciones puede ser diferente caso por caso, y contener reglas propias distintas a las establecidas en la LOPPM. Y, a pesar de la discrecionalidad que podría entenderse o derivarse de dichos acuerdos, existen unos principios constitucionales y legales tributarios, y unos criterios técnicos orientativos (Artículo 221 de la LOPPM), que están fijados en la proporción del nivel de activos, proporción de salarios pagados y proporción de ingresos generados en el Municipio, en relación a los de nivel interjurisdiccional. Sin embargo, no siendo dichos criterios limitativos, se podría reflexionar, meditar, quizás profundizar en índices objetivos de repartición de los ingresos municipales, por ejemplo, según el área de cobertura de cada estación y cantidad estimada de población que recibe la señal de la televisión abierta en cada Municipio.

Los autores Ruan, G. y Araque, L., al respecto propician comentarios sobre la delicada línea que existe entre la determinación de los ingresos por jurisdicción en base a los criterios técnicos propuestos por la LOPPM y una eventual sobreimposición:

Pero en la hipótesis de otros servicios cuyas actividades se irradian espacialmente sin atender a límites jurisdiccionales de carácter local, como la televisión abierta o la radiodifusión sonora, habría que recurrir a otros signos externos menos seguros para asentar las bases imponibles, como sería los criterios técnicos y económicos a que se refiere el artículo 223 de la LOPPM, que son el valor de los activos empleados en el

municipio, los salarios pagados en el municipio y los ingresos generados desde el municipio, comparados todos con sus valores totales a nivel interjurisdiccional. En vista de que la aplicación de esos criterios implica la celebración de acuerdos entre los municipios entre sí o entre los contribuyentes y los municipios, no es difícil anticipar la sobreimposición que habrá mientras se logra establecer un sistema armónico y justo para repartir las bases imponibles de dichas actividades. A esta dificultad se suma que el concepto de establecimiento permanente no fue asumido como factor predominante en el supuesto de los servicios, con respecto a los cuales se deben determinar las bases en función de las (sic.) actividad que en cada municipio se despliegue y cada municipalidad podrá ordenar hacer retenciones del Impuesto Sobre las Actividades Económicas, sin atender a ese factor del establecimiento permanente por lo que respecta al sujeto perceptor del ingreso (2006, 31).

De seguidas, veremos otra de las ópticas teóricas más acertadas sobre el planteamiento de la presente investigación, posición que ha sido planteada en clarísimos términos luego de la promulgación de la LOPPM, recientemente, por Urso, G. (2009, 375)

Ahora bien, sin olvidar que el presente constituyó un esfuerzo de unificación, y un intento por balancear la seguridad jurídica que se tenía con la figura del establecimiento permanente, con la justicia tributaria que resulta del hecho de que no sólo los Municipios de la Capital obtengan ingresos tributarios de este tipo de empresas, pensamos que los factores de conexión territorial definidos en la LOPPM para el caso concreto de las telecomunicaciones, enfrentan importantes dificultades, que en el futuro cercano deberían evaluarse a efectos de tomar los correctivos a que haya lugar.

Asimismo, Carmona, J. (2011, 23) ha dicho:

El contribuyente, si bien no está exento de responsabilidad en el diagnóstico del acontecer tributario nacional, en lo que respecta a la armonización es básicamente un destinatario, un beneficiario de sus efectos, en la preservación de sus derechos y garantías, respecto de la cual, simplemente debe participar activamente en las discusiones legislativas, colaborar en la gestión de Administración Pública y sobre todo, cumplir con sus obligaciones como sujeto pasivo de la obligación tributaria. La Administración Tributaria por su parte, debe ser respetuosa de los principios que rigen su actuar, entre ellos, los de legalidad, proporcionalidad, razonabilidad y debido proceso, así como promover la celebración de convenios de armonización y estabilidad tributaria.

Todo el sector de la doctrina consultada, con la cual se simpatiza, coincide en el hecho de que la concepción de los convenios intermunicipales de la forma en que está plasmada en la LOPPM, como una importante herramienta del sistema de armonización, merece un ulterior desarrollo al menos normativo para incentivar a los municipios, que son los que pueden proponer su celebración, a que pierdan el miedo y hagan patente la armonización que no puede quedar en el aire como un concepto etéreo.

Visto lo anterior y revisada la figura de los acuerdos intermunicipales, de seguidas se da paso a la revisión de las condiciones mínimas que deberían tener esos acuerdos para ser válidos.

B.CONDICIONES DE VALIDEZ DE LOS ACUERDOS INTERMUNICIPALES.

Cuando un anunciante decide obtener espacios publicitarios en un canal de televisión abierta específico, lo hace en gran medida tomando en consideración la cantidad de zonas de cobertura que tiene ese medio. Un canal de televisión abierta puede abarcar sus zonas de cobertura en virtud de que existe un ente regulador que así lo ha autorizado, pero también porque existe una jurisdicción, un municipio específico, en el que ha sido establecida una infraestructura básica y necesaria para que la señal de ese canal llegue al municipio correspondiente u otros colindantes. El alcance de la transmisión de los espacios publicitarios contratados por los anunciantes en algunos casos es a nivel nacional, o por lo menos interjurisdiccional. Por lo tanto, en la presente investigación se consideró que se debe determinar, por medio de la infraestructura que permite distribuir la señal y/o cualquier otro criterio objetivo, la base imponible sobre la cual el municipio pueda ejercer su derecho a cobro del IAEICS, en virtud de que la empresa cuenta con esa estación repetidora.

La LOPPM desempeña un rol de instrumento armonizador dentro del régimen tributario municipal al servicio de telecomunicaciones de televisión abierta porque fijó un límite máximo de alícuota para las telecomunicaciones en general, pero además incluyó el hecho de poder celebrarse los convenios

municipales o de armonización para establecer las fórmulas de distribución de base imponible en los casos de difícil determinación, siguiendo parámetros objetivos de referencia para lograr otro de los cometidos del poder nacional aparte de la armonización, el cual es la solidaridad interterritorial.

Los acuerdos pueden contener reglas propias de distribución de ingresos diferentes a las señaladas en la LOPPM, pero para ser válidos tienen que señalar en forma precisa y ajustada a la ley todos los extremos de consideración de distribución de base imponible entre las entidades locales involucradas. La falta de claridad en los acuerdos, como la falta de adaptación de las ordenanzas a las leyes de rango superior explicado en el Capítulo anterior, también podría dar a lugar a efectos prácticos indeseables e ilegalidades.

La LOPPM como instrumento de armonización ofrece claves, herramientas, nociones las cuales deben ser desarrolladas por los municipios, para generar claridad o precedentes sobre las reglas de distribución de base imponible ante casos de difícil determinación, como por ejemplo el servicio de televisión abierta.

A continuación se comentarán las ideas que aparecen a lo largo del texto de la LOPPM, las cuales si bien no han sido desarrolladas por instrumentos jurídicos posteriores, aparentan ser buena medida de los requisitos que mínimamente deben contener los acuerdos intermunicipales para ser válidos. Según la definición de los Acuerdos en la LOPPM, estos instrumentos contienen las siguientes condiciones de validez: (i) que sean dictados por los Concejos Municipales, (ii) sobre asuntos de efecto particular, y (iii) que sean publicados en la Gaceta Municipal cuando afecten la Hacienda Pública Municipal.

A los efectos de esta investigación, se partió del hecho que la falta de cualquiera de ellos lo haría inexistente e inaplicable.

A cada uno de los requisitos anteriores para la validez de los acuerdos, se podrían aparejar nociones contenidas en el Derecho Administrativo sobre los actos administrativos. En el caso del primero, el que sea dictado por el Concejo Municipal apunta al requisito de competencia, requisito esencial sin el cual el acuerdo estaría viciado de nulidad absoluta conforme el artículo 19 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos “cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes”.

Sobre el segundo, significa que sus destinatarios son determinables en el propio acto, apuntando a uno de los tipos de actos administrativos en cuanto a sus destinatarios, generales o particulares.

Respecto del último, el que sea publicado en la Gaceta Pública Municipal, y dado que son actos que pueden afectar los ingresos ordinarios de la Hacienda Pública Municipal, deben contar obligatoriamente con el requisito de publicación a nivel local, a pesar de ser actos de efectos particulares.

Según el artículo 161 de la LOPPM, se establece que los Municipios ejercerán su poder tributario, sin perjuicio que la Asamblea Nacional dicte otras normas de armonización, pero a falta de ellas nada impide el ejercicio por parte del Municipio de dicho poder. Esto quiere decir que, a pesar que los acuerdos intermunicipales no estén desarrollados en instrumentos legislativos posteriores, nada obsta al municipio para el ejercicio de esa competencia. El nacimiento y celebración de estos acuerdos está establecido en la LOPPM, y no se encuentran supeditados a su desarrollo mediante instrumentos jurídicos adicionales, sin embargo, se es de la opinión que sí es necesario que los Municipios tengan mayores precisiones que guíen su celebración, mediante un instrumento legislativo nacional.

Otra de las condiciones de validez de estos acuerdos podría ser la mención contenida en el artículo 220 de la LOPPM sobre la formulación de claros y expresos criterios técnicos y económicos, privilegiando la ubicación de la industria, entendemos en su sentido amplio, y no solamente referido a los fines de la definición de actividad industrial de la ley. Pues bien, sobre los adjetivos “claros y expresos”, se supone que dichos criterios más que todo deben atender a criterios objetivos, determinables en base a razonamientos demostrables. Si la sede administrativa tiene en su plantilla cien (100) trabajadores, y en una estación dos (2) trabajadores, este sería un criterio técnico y económico claro y expreso para determinar la cantidad de salarios pagados en cada jurisdicción, para al final llegar a determinarse el porcentaje de ingresos que correspondería atribuir a dicha jurisdicción, determinándose así la base imponible sobre la que ese municipio tiene derecho a percibir su uno por ciento (1%).

También se considera que para la celebración de estos acuerdos pueden renunciarse o agregarse preceptos que no alteren el orden público y conlleven a la sana interpretación de los instrumentos armonizadores en tanto que aportan al crecimiento nacional. Por ejemplo, según lo establecido en el artículo 222 de la LOPPM, existe la obligación de llevar registros contables por jurisdicción. Sin embargo por todas las consideraciones efectuadas a lo largo de esta investigación, esta norma no sería posible

aplicarla al servicio de televisión abierta, para “ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos”, porque la televisión abierta no genera ingresos por cada municipio desde los que presta el servicio, y la base imponible para cada jurisdicción vendría determinada en los acuerdos y no por los asientos contables de las estaciones porque no existen. Por lo tanto, este es un ejemplo de las normas que, a juicio de quien suscribe, serían inoperantes por lo que respecta a las antenas repetidoras de las televisoras abiertas, y que deberían entonces ser negociables entre las partes mediante la suscripción de los referidos convenios. Así como estas, muchas otras son posibles de negociar para llegar a un feliz término la celebración de acuerdos que indiquen en qué medida cada estación puede ser gravada en proporción con los ingresos totales generados por el servicio en su sede administrativa.

Asimismo, se considera que existen otras condiciones que estos acuerdos intermunicipales no podrían modificar, como por ejemplo, lo establecido en el artículo 210 de la LOPPM respecto a la noción de ingreso bruto efectivamente percibido, para la determinación de la base imponible del período que corresponda.

Con estas nociones se termina el Capítulo III y de seguidas se pasa a exponer en resumen las consideraciones finales y recomendaciones a las que se llega de toda esta investigación.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A. CONCLUSIONES

Una vez efectuado el estudio de los Capítulos que anteceden, se puede concluir lo siguiente:

- Que el servicio de telecomunicaciones de televisión abierta presenta dificultades para la tributación municipal interjurisdiccional porque sus ingresos se generan a través de un proceso económicamente único, y no tiene factores de conexión con sus usuarios finales para determinar ingresos por municipio. Adicionalmente, los criterios para la distribución entre los municipios de la base imponible de este servicio no se encuentran previstos en la LOPPM.
- Que todos los tributos que recaen sobre el servicio de telecomunicaciones de la televisión abierta demuestran que existe una duplicidad de gravámenes que encubren hechos imposables similares, que recaen sobre los mismos ingresos, fijan alícuotas que no consultan la capacidad económica del contribuyente, son creados por el Poder Nacional y recaudados por órganos controlados por el Poder Ejecutivo.

- Que en la creación de la cantidad de tributos que paga la televisión abierta pareciera no atenderse a los principios constitucionales de la tributación, como el principio de progresividad y no confiscatoriedad de los tributos, ni se propugna hacia la protección de la economía nacional.

- Que ante la pluralidad de gravámenes a nivel nacional, la LOPPM marcó una salida a la voracidad fiscal municipal al servicio de televisión abierta, y otros servicios de telecomunicaciones. Por lo tanto, hoy en día se puede afirmar que la lucha de sobrevivencia del sector no es contra los municipios, sino contra el poder público nacional que no ha puesto coto a la falta de consideración de los principios constitucionales de la tributación en la creación de los tributos que se han establecido desde el año 2004 hasta el presente.

- Mediante el gravamen municipal del IAEICS a una actividad que no genera ingresos por municipio se podría atentar contra el principio constitucional de no confiscatoriedad, por una imposición sobre una base de ingresos que no haya sido clara y técnicamente delimitada en el caso de tributación interjurisdiccional.

- Que la regresividad de la serie de impuestos de carácter nacional considerados en su conjunto, hacen afirmar que hoy en día, a criterio de quien suscribe, la afirmación de regresividad efectuada sobre el IAEICS y su hecho imponible disminuyen en relación con aquellos.
- La fijación de la alícuota máxima para el servicio de telecomunicaciones, a pesar de que los Concejos Municipales no acaten lo establecido en la LOPPM en la creación y adaptación de los clasificadores de actividades de las Ordenanzas del IAEICS, y la posibilidad de celebración de los acuerdos intermunicipales de armonización, estamparon a este instrumento un paso adelante en la intención del legislador de cumplir con su cometido de engranaje entre las potestades tributarias que recaen sobre las telecomunicaciones.
- A pesar de que no se han desarrollado instrumentos normativos posteriores, nada impide que estos acuerdos se celebren tomando como válidos y suficientes hasta ahora, las condiciones mínimas establecidas en la LOPPM.
- Que los acuerdos intermunicipales parecieran ser la salida legal viable para materializar en la práctica la tributación municipal de la televisión abierta, en los cuales se sentarían los criterios objetivos y específicos del

servicio para la distribución de la base imponible sobre la que cada municipio tendría su derecho de cobro por concepto de IAEICS de acuerdo a la alícuota establecida por la LOPPM, es decir, uno por ciento (1%).

- La LOPPM sin dudas demostró ser un esfuerzo del legislador por armonizar las potestades tributarias del país, pero las normas de armonización contenidas en ella han sido insuficientes para lograr la armonización en la práctica.

En fin, para lograr la armonización en la práctica de la tributación que recae sobre la televisión abierta, de seguidas se efectúan las siguientes recomendaciones.

B. RECOMENDACIONES

- En la realidad actual es de imperiosa necesidad que el legislador intervenga para evitar la incertidumbre en la que se pueden encontrar las empresas prestadoras de servicios de telecomunicaciones de televisión abierta, que estando presionadas por las multas o sanciones que puedan sobrevenir de fiscalizaciones municipales, o intimaciones al cobro del IAEICS puedan haber adoptado una de las siguientes conductas, o ambas: (i) han

pagado el tributo en virtud de lo establecido en el Clasificador de la respectiva Ordenanza y no en la LOPPM; o (ii) han pagado la totalidad del tributo al municipio de su sede sin que se tome en cuenta para nada a los otros municipios que pudieran tener algún derecho. Por lo tanto, a pesar que la LOPPM haya derogado los instrumentos jurídicos que la contradigan, es necesario que a través de un instrumento normativo nacional se desarrolle esa derogatoria, en la que se haga referencia específica a la nulidad de la pretensión de los Municipios de cobrar el IAEICS mayor al uno por ciento (1%) señalado en la LOPPM a la actividad de telecomunicaciones, y se establezcan pormenorizadamente las reglas para la celebración de los acuerdos intermunicipales, o, de una vez, emplazarlos a la celebración de los mismos para sentar las bases de distribución de las bases imponibles imputables a cada jurisdicción, sin la necesidad de que el contribuyente realice actividad adicional a la de indicar elementos objetivos que contribuyan a avanzar a la celebración del acuerdo.

- El sector de televisión abierta no puede soportar más cargas fiscales, bien sean las que gravan específicamente el servicio, como las que gravan cualquier tipo de actividad, incluida la televisión abierta. Tampoco debe incrementarse más la alícuota de la contribución parafiscal de la LRSRTVME.

- A pesar de que en el artículo 219 de la LOPPM no se dispone al establecimiento permanente como una solución para el gravamen municipal de la televisión abierta, sino que se atiende a la “actividad que sea desplegada en cada jurisdicción”, la noción de establecimiento permanente recobra importancia en el sentido de considerar las estaciones repetidoras como criterios objetivos, técnicos y orientativos a que hace referencia la LOPPM.

- Que CONATEL intervenga y cruce información necesaria con los municipios donde se encuentre la sede administrativa de canales de televisión abierta, para que a modo de colaboración incentive la celebración de los acuerdos intermunicipales y se efectúe la correcta distribución de base imponible a todos los municipios, para evitar eventuales efectos confiscatorios, y en aras del desarrollo del principio constitucional de *solidaridad interterritorial*.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Acedo, G. (1993). ***Límites cuantitativos de la imposición en Venezuela.***
Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Alcaldía de Barquisimeto. Ordenanzas de actividades económicas y su clasificador [Alcaldía en línea]. Consultada el 14 de marzo de 2012 en: http://www.alcaldiadebarquisimeto.gob.ve/images/stories/ordenanzas/actividad_economica/2011/3293_ord_actv_2011.pdf.

Alcaldía del Municipio Valencia. Ordenanzas de actividades económicas y su clasificador [Alcaldía en línea]. Consultada el 14 de marzo de 2012 en: http://www.alcaldiadevalencia.gob.ve/ordenanzas/ord_actividades_economicas/ord_2.pdf.

Alfonso, I. (1999). ***Técnicas de investigación bibliográfica*** (8^{va} ed.).
Caracas: Contexto.

Andueza, J. (1981). 20 años de doctrina de la Procuraduría General de la República 1962-1981 (Tomo V): ***Limitaciones a la potestad tributaria de los estados y municipios.*** (pp. 304-324). Caracas: Avilarte.

Araujo, F. y Palacios, L. (2003). Libro Homenaje a Gustavo Planchart Manrique (Tomo II): ***La inconstitucionalidad de gravar con impuestos a las actividades económicas las telecomunicaciones.*** (pp. 783-847). Caracas: Tinoco, Travieso, Planchart & Núñez Abogados y Universidad Católica Andrés Bello.

Balestrini, M. (2006). ***Cómo se elabora el proyecto de investigación*** (6^{ta} Ed.) Caracas: BL Consultores Asociados.

Belisario, J. (2000). Aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Memoria de la V Jornada Venezolana de Derecho Tributario: ***La potestad tributaria de los municipios y las potestades regulatorias del poder nacional en las constituciones nacionales de 1961 y 1999. Un estudio jurisprudencial y doctrinal.*** (pp. 405-442). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Bulit Goñi, E. (1992). ***Convenio Multilateral. Distribución Jurisdiccional del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Provincias y Capital Federal) Régimen General y Casos Especiales.*** Buenos Aires: Depalma.

Carmona, J. (2000). Aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Memoria de la V Jornada Venezolana de Derecho Tributario: ***Viabilidad de***

la descentralización fiscal estatal en el marco de la Constitución de 1999. (pp. 307-371). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 37.305. Octubre 17, 2001.

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

Constitución de la República de Venezuela (1961). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, Ext. 3.119. Marzo 26, 1983.

Contreras, F. (1981). La industria nacionalizada del petróleo ante la tributación municipal y su incidencia. ***Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas***, 100, 49-208.

Corte Suprema de Justicia. Corte Plena. Consultado el 2 de julio de 2008, caso Becoblohm, en: <http://www.tsj.gov.ve/informacion/miscelaneas/dt-caso2.html>.

Enciclopedia Jurídica. Consultado el 14 de marzo de 2012 en:
<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/jerarquia-normativa/jerarquia-normativa.htm>.

Fraga, L. (2000). Aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Memoria de la V Jornada Venezolana de Derecho Tributario: ***Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999.*** (pp.125-162). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Fraga, L. (2005) Ley Orgánica del Poder Público Municipal (3ª. ed.). ***Consideraciones generales sobre el hecho imponible en el impuesto municipal a las actividades económicas en la ley orgánica del poder público municipal.*** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Garantón, J. (1996). Tributación Municipal en Venezuela I Aspectos Jurídicos y Administrativos: ***La jurisprudencia de los órganos de la jurisdicción contencioso tributaria y el impuesto de patente de industria y comercio.*** (pp. 235-275). Caracas: PROHOMBRE (Centro de Promoción del Hombre) y PH Editorial, C.A.

Hernández-Mendible, V. (2009). ***Telecomunicaciones, Regulación y Competencia***. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (2006). ***Metodología de la investigación*** (4^{ta} ed.). México: McGraw-Hill.

Jarach, D. (1980). ***Curso de Derecho Tributario*** (3^a ed.). Argentina: CIMA.

Ley de Cinematografía Nacional (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.300. Octubre 26, 2005.

Ley de Telecomunicaciones (1940). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 20.248. Agosto 1, 1940.

Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2010). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39.575. Diciembre 16, 2010.

Ley Orgánica del Deporte, Actividad Física y Educación Física (2011). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39.741. Agosto 23, 2011.

Ley Orgánica de Drogas. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39.546. Noviembre 5, 2010.

Ley Orgánica de Régimen Municipal (1989). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 4.109 Extraordinario. Junio 15, 1989.

Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión (2004). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.081. Diciembre 7, 2004.

Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión (2011). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39.610. Febrero 7, 2011.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2000). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 36.970. Junio 12, 2000.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones (2011). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39.610. Febrero 7, 2011.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 38.327. Diciembre 2, 2005.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 6.015 Ext. Diciembre 28, 2010.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 2.818 Ext. Julio 1, 1981.

Ley sobre Promoción y Protección de Inversiones (1999). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela**, 5.390 Ext. Octubre 22, 1999.

Mizrachi, E. (1998). ***La patente de industria y comercio***. Caracas: Fundación Estudios de Derecho Administrativo.

Morales, O. (2008). ***Fundamentos de la investigación documental y la Monografía***. [Publicación en línea]. Universidad de Los Andes. Consultada el 25 de octubre de 2009 en:

<http://webdelprofesor.ula.ve/odontologia/oscarula/publicaciones/articulo18.pdf>

Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, 39795. Noviembre 8, 2011.

Ruan, G. y Araque, L. (“*próxima publicación 2006*”). ***El impacto de los tributos de telecomunicaciones en el sistema tributario*** [Libro en línea].

Consultado el 4 de marzo de 2012 en:

http://www.araquereyna.com/download/cdt_233.pdf.

Ruiz, E. (1993). ***Derecho Tributario Municipal***. Caracas: Ediciones Libra.

Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario. Consultado el 20 de mayo de 2010, caso Constructora Nase, en www.mabogados.com.ve.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Consultado el 5 de diciembre de 2010, caso Globovisión Tele, C.A. en:

<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Agosto/1736-080807-07-0855.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político-Administrativa. Consultado el 8 de julio de 2008, caso Shogun Motors, C.A. en:

<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Septiembre/01557-19907-2007-2007-0297.html>.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político-Administrativa. Consultado el 8 de julio de 2008, caso C.A Venezolana de Ascensores (CAVENAS) en:

<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Febrero/00290-250203-2001-0222.htm>.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional. Consultado el 30 de enero de 2012 en: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1771-281111-2011-11-1279.html>.

Trujillo, L. (1998). Tributación Municipal en Venezuela II Aspectos Jurídicos y Administrativos: **Metodología para la formulación y elaboración de ordenanzas tributarias**. (pp. 119-183). Caracas: PROHOMBRE (Centro de Promoción del Hombre) y PH Editorial, C.A.

Universidad Católica Andrés Bello (1997). **Manual para la elaboración del trabajo especial de grado en el área de derecho**. Caracas

Urso, G. (2009). **Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela**. Caracas: Edición 209.

Vallenilla, M. (2011). Tema II Armonización Tributaria. Memoria de la X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2011: **La necesidad de concretar una verdadera armonización tributaria entre los pagos previstos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y las contribuciones establecidas en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones**. (pp. 301-331). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

Villegas, H. (1992). ***Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario.***

Buenos Aires: Ediciones De Palma.

Wynarczyk, H. (2002) ***El Trabajo de Tesis.*** Ciencia y Técnica Administrativa.

Consultado el 25 de octubre de 2009 en:

<http://www.cyta.com.ar/biblioteca/bddoc/bdlibros/eltrabajodetesis/estrategia.htm>.