



Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Marco A. Crespo



LECCIONES DE HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL

Marco A. Crespo A.

Caracas, marzo de 2010

LECCIONES DE HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL
(Versión corregida, actualizada y aumentada)

Depósito legal: 2522008350366 (Venezuela)

ISBN-13: 978-84-692-5420-2

Registro internacional: 09/86609

e-mail del autor: macjuliove@gmail.com

Ubicación electrónica: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm>

Caracas, marzo de 2010

Mucho cuidado tuvo el autor en la edición de esta obra. No obstante, es posible que existan errores de digitalización o de impresión. En cualquiera de estas hipótesis, rogamos a nuestros lectores participarlo a la dirección electrónica señalada, para corregir el error.

“El genio está compuesto por 2% de talento y 98% de perseverante aplicación”

Ludwing Van Beethoven

Dedicatoria:

A mis alumnos del Colegio Universitario de Caracas, que motivan mi trabajo.

CONTENIDO

Prefacio.	xvii
Abreviaturas utilizadas.	xix
LECCIÓN UNO: LA HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL Y SU ADMINISTRACIÓN.	1
Consideraciones preliminares.	3
Principios que rigen la Hacienda Pública Municipal.	4
- Principios contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, aplicables a todas las Haciendas Públicas, incluyendo la Hacienda Pública Municipal.	4
- Principio de la previsión presupuestaria de los gastos.	4
- Principio del equilibrio presupuestario.	5
Principios legales (los contenidos en leyes nacionales) que rigen para todas las Haciendas Públicas, incluyendo la Hacienda Pública Municipal “en cuanto sea posible”.	5
o Principios contenidos en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público aplicables a los Municipios, los Distritos y el Distrito Metropolitano.	5
- Régimen presupuestario.	5
- Crédito público.	6
- Información contable.	6
o Principios contenidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.	6
- Entes u órganos sujetos a las disposiciones de la ley en materia de Hacienda Pública Municipal.	6
- Responsabilidad patrimonial del Municipio.	6
- Responsabilidad patrimonial de las autoridades locales.	8
- Principios por los cuales se rigen las relaciones fiscales entre la República, los Estados y los Municipios.	8
La administración Financiera del Municipio.	9
Actividades parciales de la administración financiera del Municipio.	10
Sistemas de la Administración financiera del Municipio.	10
- Sistema de bienes.	10
- Sistema de planificación.	10
- Sistema de presupuesto.	11
- Sistema de tesorería.	11
- Sistema de contabilidad.	11
- Sistema tributario.	11
Principios de la administración financiera del Municipio.	11
- Legalidad.	12
- Eficiencia.	12

- Celeridad.	12
- Solvencia.	12
- Transparencia.	13
- Rendición de cuentas.	13
- Dirección de la Administración financiera.	13
Resumen de la lección.	15
LECCIÓN DOS: EL PODER TRIBUTARIO del MUNICIPIO.	17
Poder tributario y potestad tributaria.	19
Poder tributario originario y derivado.	21
El poder tributario del Municipio.	23
- Autonomía municipal.	23
- Potestades reguladoras.	25
Resumen de la lección.	27
LECCIÓN TRES: LOS BIENES MUNICIPALES.	29
Definición de bienes y su clasificación.	31
Régimen jurídico de los bienes municipales.	32
Resumen de la lección.	35
LECCIÓN CUATRO: LOS INGRESOS PÚBLICOS MUNICIPALES.	37
Ingresos públicos.	39
Clasificación de los ingresos públicos.	39
- Ingresos ordinarios.	39
- Ingresos extraordinarios.	39
- Ingresos públicos de Derecho público.	40
- Ingresos públicos de Derecho privado.	40
Ingresos públicos municipales.	40
Clasificación de los ingresos públicos municipales.	40
- Ingresos públicos municipales ordinarios y extraordinarios.	41
- Ingresos públicos municipales tributarios y no tributarios.	42
Resumen de la lección.	44
LECCIÓN CINCO: LOS INGRESOS NO TRIBUTARIOS DEL MUNICIPIO.	47
Descripción de cada uno de los ingresos públicos no tributarios del Municipio.	49
- Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.	49

- Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.	49
- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.	50
- Los dividendos e intereses por suscripción de capital.	50
- Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.	50
- El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.	51
- Los bienes que se donaren o legaren a su favor.	51
- Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.	51
- El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público.	52
- Los demás que determine la ley.	52
Resumen de la lección.	53
LECCIÓN SEIS: TRIBUTOS Y PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACIÓN.	55
Definición de tributo.	57
Elementos de la definición de tributo.	57
- Naturaleza pecuniaria de la prestación.	57
- Producto de la potestad tributaria del Estado.	58
- Creado en virtud de una ley.	58
- Para cubrir los gastos de demanda el cumplimiento de los fines del Estado.	58
Principios de la tributación.	59
Principios tributarios constitucionales que limitan la tributación municipal.	60
○ Principios constitucionales que de manera directa limitan la tributación municipal.	60
○ Principios constitucionales que de manera indirecta limitan la tributación municipal.	61
1. Los que se derivan del principio de igualdad.	61
- Sistema tributario.	61
- Conceptualización del sistema tributario de Venezuela.	62
- Cometidos de nuestro sistema fiscal.	64
a. Justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad.	64
Capacidad económica.	64
Igualdad real y personal ante el impuesto	66
Progresividad tributaria.	66
b. Protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población.	68
c. Sistema eficiente para la recaudación de los tributos.	68

2. Los que se derivan de los principios de legalidad, no confiscación, prohibición de obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales y fijación de una fecha de entrada en vigencia de una ley tributaria.	69
a. Legalidad del tributo y de sus excepciones y exoneraciones.	69
b. No confiscación.	69
c. Prohibición de pagar impuestos en servicios personales.	70
d. Fijación del lapso de entrada en vigencia de una ley tributaria.	70
3. Los que se derivan del principio de generalidad del tributo.	70
o Principios tributarios legales que limitan la tributación municipal.	71
- Principios establecidos en el Código Orgánico Tributario.	71
a. Aplicación supletoria a los tributos municipales.	71
b. Ratificación del principio de legalidad del tributo y de sus exenciones y exoneraciones.	72
c. Ratificación de la norma de fijar la fecha de entrada en vigencia de las leyes tributarias.	72
d. Principio de territorialidad.	73
e. Principio de privilegio de crédito tributario y garantías.	73
- Principios establecidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.	74
a. Sujeción constitucional y legal.	74
b. Ratificación del principio de legalidad tributaria y elementos integradores del tributo.	74
Hecho imponible y obligación tributaria.	75
Hecho imponible.	75
Elementos del hecho imponible.	77
Elemento material.	77
Elemento personal.	78
Elemento temporal.	78
Elemento espacial o territorial.	79
Elemento cuantitativo.	79
Obligación tributaria.	79
Sujetos de la obligación tributaria.	80
Sujeto activo.	80
Sujetos pasivos.	81
Base imponible, tipos de alícuotas del gravamen o cuotas exigibles y criterios para determinar la cuantía del tributo a pagar.	84
Plazos y formas de declaración de ingresos o del hecho imponible (término, modo y oportunidad) para darle cumplimiento a la obligación tributaria.	84
Régimen de infracciones y sanciones.	84
Fecha de aprobación y comienzo de vigencia de la Ordenanza tributaria.	85
Demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos al Municipio.	85

Obligaciones a cargo de los contribuyentes.	86
Recursos de los que gozan los contribuyentes.	86
Resumen de la lección.	87
LECCIÓN SIETE: IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES.	89
Impuestos, tasas y contribuciones especiales.	91
Análisis de las distintas especies tributarias.	92
Impuestos.	92
Clasificación de los impuestos.	92
• Criterio del hecho generador o hecho imponible.	92
• Criterio de la posibilidad de traslación o no del impuesto.	93
- Elemento económico.	93
Impuestos directos.	93
Impuestos indirectos.	93
- Capacidad contributiva.	94
Exteriorización inmediata (directa).	94
Exteriorización mediata (indirecta).	95
• Criterio del tipo de tasa impositiva.	95
- Impuesto proporcional.	96
- Impuesto progresivo.	96
• Criterio de tomar o no en cuenta las características personales del contribuyente.	96
- Impuestos reales.	96
- Impuestos personales.	97
Tasas.	97
Elementos característicos de las tasas.	97
Sujetos pasivos de las tasas.	98
Base imponible de las tasas.	99
Cuantía de las tasas.	99
Tipos más frecuentes de tasas.	99
Diferencia entre tasa y precio público.	100
Contribuciones especiales.	101
Clasificación de las contribuciones especiales.	102
Semejanzas y diferencias entre tasas y contribuciones especiales.	102
Resumen de la lección.	103
LECCIÓN OCHO: LOS IMPUESTOS MUNICIPALES. SECCIÓN UNO:	
IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÑNDOLE SIMILAR (ISAE).	107
Consideraciones preliminares.	109

Características del impuesto.	109
Hecho imponible.	110
- Ejercicio habitual de una actividad.	110
- En la jurisdicción del Municipio.	111
- Lucrativa.	111
- De carácter independiente.	112
Período impositivo y mínimo tributable.	112
Actividades económicas que están sujetas al pago del ISAE.	112
Análisis de cada una de las actividades económicas sujetas al pago del ISAE.	113
- Actividad industrial.	113
- Actividad comercial.	115
Actos de comercio.	116
Comercio.	117
Ámbito espacial de la actividad económica: el establecimiento permanente.	118
- Actividad de servicios.	122
Aplicación del ISAE al comercio eventual o ambulante y al contribuyente transeúnte.	124
- Comercio eventual o ambulante.	124
- Contribuyente transeúnte.	125
Aplicación del ISAE a las actividades económicas desarrolladas en territorios extramunicipales o del dominio de los poderes nacional o estatal.	127
Atribución de ingresos entre municipios en casos especiales, a los efectos de la aplicación del ISAE.	127
- Servicio de energía eléctrica.	128
- Servicio de transporte.	128
- Servicio de telefonía fija.	128
- Servicio de telefonía móvil.	129
- Servicio de televisión por cable, de internet y otros similares.	130
Sujetos activo y pasivos del ISAE.	130
- Sujeto activo.	130
- Sujetos pasivos.	130
Contribuyentes.	130
Responsables.	131
Base imponible.	133
- Ingresos que no forman parte de la base imponible del ISAE.	135
- Deducciones de la base imponible.	136
- Deducciones de otros impuestos de la base imponible.	136
Otras normas sobre el ISAE establecidas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.	136
- Desconocimiento de formas y procedimientos de facturación.	136
- Exenciones del ISAE a la venta de productos del petróleo.	136
- Gravamen sobre la agricultura, cría, pesca y actividad forestal.	137

Independencia del ISAE de otros impuestos nacionales y estatales.	137
Uniformidad de normas de armonización tributaria.	138
Normas adicionales a las establecidas en la LOPPM sobre el ISAE, que deberán contener las ordenanzas sobre este tributo.	141
Resumen de la lección.	143

LECCIÓN NUEVE: LOS IMPUESTOS MUNICIPALES. SECCIÓN DOS:

IMPUESTO INMOBILIARIO URBANO.	149
-------------------------------	-----

Consideraciones generales.	151
Características del impuesto.	151
Elementos del impuesto descritos en la ley.	151
Hecho imponible.	152
Base imponible.	154
Elementos adicionales del IUU a ser descritos en la Ordenanza de creación del impuesto.	154
Sujetos pasivos.	154
Registro de inmuebles.	155
Declaración.	156
Pago del impuesto.	156
Otros elementos que debe señalar la Ordenanza del IUU.	156
Resumen de la lección.	157

LECCIÓN DIEZ: LOS IMPUESTOS MUNICIPALES. SECCIÓN TRES:

IMPUESTOS SOBRE VEHÍCULOS, ESPECTÁCULOS PÚBLICOS, JUEGOS Y APUESTAS LÍCITAS, PROPAGANDA Y PUBLICIDAD COMERCIAL, PREDIOS RURALES, AGRICULTURA, CRÍA, PESCA Y ACTIVIDAD FORESTAL Y TRANSACCIONES INMOBILIARIAS.	159
---	-----

I. Impuesto sobre vehículos.	161
Características del impuesto.	161
Elementos del impuesto descritos en la ley.	161
- Hecho imponible.	161
Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.	162
- Sujeto pasivo.	162
- Base imponible y alícuota.	162
- Pago del impuesto.	163
- Exenciones y exoneraciones.	163
II: Impuesto sobre espectáculos públicos.	163
Características del impuesto.	163
Elementos del impuesto descritos en la ley.	164

Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.	165
- Base imponible.	165
- Alícuotas.	165
- Registro de contribuyentes.	165
- Exenciones y exoneraciones.	166
- Impuesto a ser pagado por las empresas o empresarios de espectáculos públicos.	166
III. Impuesto sobre juego y apuestas lícitas.	167
Conceptos básicos.	167
Características del impuesto.	168
Elementos del impuesto descritos en la ley.	168
- Hecho imponible.	168
- Base imponible.	168
- Sujetos pasivos.	169
Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.	169
- Alícuotas para la determinación del gravamen.	169
- Registro de contribuyentes.	169
- Pago del impuesto.	170
IV. Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial.	170
Características del impuesto.	170
Elementos del impuesto descritos en la ley.	170
- Hecho imponible.	170
- Propaganda o publicidad.	170
- Sujetos pasivos.	171
Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.	171
- Medio publicitario y motivo publicitario.	171
- Base imponible y alícuota.	172
- Determinación y liquidación del impuesto.	172
- Pago del impuesto.	172
- Exenciones y exoneraciones.	172
V. Impuesto sobre Predios Rurales y sobre Agricultura, Cría, Pesca y Actividad Forestal.	173
VI. Impuesto sobre transacciones inmobiliarias.	173
Resumen de la lección.	175
LECCIÓN ONCE: TASAS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES MUNICIPALES.	179
Las tasas municipales.	181
Principio de la equivalencia.	181

Tasas más importantes que aplica el Municipio.	181
Las contribuciones especiales.	182
Contribuciones especiales que pueden crear los municipios.	183
• Contribución sobre plusvalía.	183
- Hecho imponible.	183
- Condición para crear el tributo.	183
- Base imponible.	184
- Destino de la recaudación.	184
• Contribución por mejoras.	184
- Hecho imponible.	184
- Base imponible.	185
- Criterios para determinar la forma cómo se reparte la base imponible entre el contribuyente.	185
- Cobro de la contribución por mejoras.	185
- Destino de la recaudación.	185
- Periodicidad del cobro.	186
Normas comunes que rigen la contribución sobre plusvalía y la contribución por mejoras.	186
Resumen de la lección.	187
 LECCIÓN DOCE: LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL.	189
 Consideraciones generales.	191
Competencias de la administración tributaria municipal.	191
1. Recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.	192
2. Verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.	194
3. Fiscalización.	196
Facultades de la administración tributaria municipal en su acción fiscalizadora.	196
Lugar de la fiscalización.	197
Inicio de la fiscalización.	198
Notificación.	199
Acta de requerimientos.	200
Medidas administrativas de la administración tributaria para la conservación de documentos.	200
Formación del expediente.	201
Auditoría tributaria.	201
Situaciones que pueden presentarse como consecuencia del resultado de la auditoría tributaria.	203
Acta de Reparó.	204
Contenido del Acta de Reparó.	205
Notificación del Acta de Reparó.	205
Emplazamiento al contribuyente.	205

Aceptación del reparo y pago del tributo adeudado y sus accesorios.	206
Aceptación parcial del reparo.	206
Instrucción del sumario.	207
Evacuación de pruebas una vez formulados los descargos.	207
Culminación del sumario.	208
Plazo para dictar la resolución Culminatoria del sumario.	209
Recursos.	209
- Recurso jerárquico.	211
- Recurso de revisión.	214
- Recurso contencioso tributario.	215
El ciclo de la fiscalización del ISAE.	216
Determinación.	218
- Naturaleza jurídica de la determinación.	219
- Modos de determinación.	219
- Determinación por sujeto pasivo.	219
- Determinación mixta.	219
- Determinación de oficio.	220
- Liquidación.	222
Formación del Registro de Contribuyentes.	222
Medidas para mejorar la administración tributaria municipal.	223
Misión de la administración municipal.	223
Recomendaciones para las unidades de administración tributaria existentes y para las que puedan constituirse a futuro.	226
Recomendaciones para los Concejos Municipales en materia de Ordenanzas Tributarias.	227
Resumen de la lección.	229
Bibliografía.	233
Glosario de Hacienda Pública Municipal.	239

Prefacio

El presente trabajo tiene por objeto, servir de material de apoyo a los estudiantes de la materia Hacienda Pública Municipal, que se dicta en el Colegio Universitario de Caracas. Para ello se compendia, en un solo volumen, las bases generales y los principios fundamentales que rigen la hacienda pública del Municipio en Venezuela, en sus principales aspectos legales y administrativos. A los efectos dichos, el texto se ha escrito de manera clara y sencilla, en forma de lecciones, cada una de las cuales se hace preceder de una lista de resultados del aprendizaje que se espera el estudiante haya alcanzado, una vez leídos y asimilados los respectivos contenidos, los cuales, por lo demás, se resumen al final de las correspondientes lecciones. Cabe destacar, igualmente, que se han resaltado con negritas, en cada lección, expresiones que, en su contexto, pudieran interesar de manera particular al lector, facilitándole de esta manera su ubicación.

La Lección Uno presenta, a partir de su definición, un panorama general de la Hacienda Pública Municipal, para luego tratar lo relacionado con los principios hacendísticos constitucionales y legales que la rigen, la actividad financiera municipal, sus fines, sistemas que la integran y fundamentos de la misma. En la Lección Dos, se define el poder tributario y su clasificación en originario y derivado y se analiza el poder tributario del Municipio. La Lección Tres, se refiere a los bienes municipales y su régimen jurídico. La Lección Cuatro, versa sobre los ingresos públicos municipales y su clasificación, de acuerdo con lo previsto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2005), todo lo cual se complementa con el criterio del autor. En la Lección Cinco, se describe, de manera sucinta, cada uno de los ingresos no tributarios del Municipio, haciendo hincapié en el Situado Constitucional, como transferencia gubernamental. La Lección Seis, se circunscribe al tema de los tributos, partiendo de la definición más aceptada por la doctrina, como paso previo para estudiar los principios constitucionales y legales que los rigen. La Lección Siete, describe, por separado, las distintas especies tributarias que se derivan de la denominada clasificación jurídica o tripartita, como son: impuestos, tasas y contribuciones especiales. En la Lección Ocho, se inicia el estudio de los impuestos municipales, comenzando por el Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar. Las Lecciones Nueve y Diez, agrupan el estudio del resto de los impuestos municipales, en el siguiente orden: Impuesto Inmobiliario Urbano (Lección Nueve), impuestos sobre vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial, predios rurales, agricultura, cría, pesca y actividad forestal y sobre transacciones inmobiliarias (Lección Diez). En la Lección Once, se trata el tema de las tasas y de las contribuciones especiales municipales, y en la Lección Doce, se hace un análisis de la Administración Tributaria Municipal, se describen las facultades administrativas del Municipio en materia tributaria y se plantea una serie de medidas que podrían contribuir a mejorar la recaudación de los tributos municipales. Acerca de esta lección, el autor hace notar, que aun cuando su contenido no pertenece específicamente al campo de la Hacienda Pública Municipal, sino al de la Administración Financiera, se incluye en el libro, por considerar que puede ser de gran utilidad para vincular la determinación, liquidación y recaudación de los tributos – en

especial del Impuesto sobre Actividades Económicas-, con el contenido de las lecciones seis a once. El trabajo concluye con un Glosario de Hacienda Pública Municipal, cuya finalidad es complementar las Lecciones, y facilitar al lector la consulta de los términos de uso más frecuentes en el estudio de la materia.

Se significa que las Lecciones a las cuales se contrae este trabajo tienen un carácter eminentemente ilustrativo. Queda entendido, entonces, que los interesados en profundizar algún tema de los contemplados en la obra, podrán acudir a la bibliografía citada al final del documento o a cualquier otro texto que resulte aplicable.

Por último, quisiera expresar mi gratitud, en primer lugar, al profesor Oscar Gómez Navas, amigo de muchos años, por haber aceptado la revisión de parte del texto original, incorporándole algunas secciones relacionadas con los principios por los cuales se rige la Hacienda Pública Municipal en Venezuela, y por el aporte de valiosas sugerencias basadas en su dilatado conocimiento del Derecho Municipal y, en segundo lugar, al abogado municipalista Otto Carrasquero Martínez, quien leyó con cuidado la versión original, producto de lo cual surgieron recomendaciones que se incorporan en esta edición.

Marco A. Crespo

Abreviaturas utilizadas

Art.	Artículo.
CC	Código Civil de Venezuela.
COT	Código Orgánico Tributario.
CR	Constitución de la República de Venezuela, 1961.
CRBV	Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
CSJ	Corte Suprema de Justicia.
IIU	impuesto de Inmuebles Urbanos.
INCE	Instituto Nacional de Capacitación Educativa.
IPIC	Impuesto de Patente de Industria y Comercio.
IPV	Impuesto de Patente de Vehículos.
ISAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IVSS	Instituto Venezolano de los Seguros Sociales.
LEPCUPS	Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Interés Social.
LOAFSP	Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público.
LOCFG	Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno.
LOCGR	Ley Orgánica de la Contraloría General de la República.
LOCP	Ley Orgánica de Crédito Público.
LOD	Ley Orgánica de Descentralización.
LOOU	Ley Orgánica de Ordenación Urbanística.
LOPA	Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos
LOPPM	Ley Orgánica del Poder Público Municipal
LORM	Ley Orgánica de Régimen Municipal.
MOIUFC	Modelo de Ordenanza de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos de FUNDACOMUN.
OISAEML	Ordenanza de actividades económicas del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Metropolitano de Caracas.
Ord.	Ordinal.
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
SUMAT	Superintendencia Municipal de Administración Tributaria.
TSJ	Tribunal Supremo de Justicia.

Uno

La Hacienda Pública Municipal y su Administración

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Definir la Hacienda Pública Municipal en sentido objetivo y subjetivo.
2. Explicar los principios constitucionales y legales que rigen la Hacienda Pública Municipal.
3. Comprender en qué consiste la administración financiera municipal y sus fines.
4. Describir los sistemas de la administración financiera municipal.
5. Explicar los principios de la administración financiera municipal.

Consideraciones preliminares.

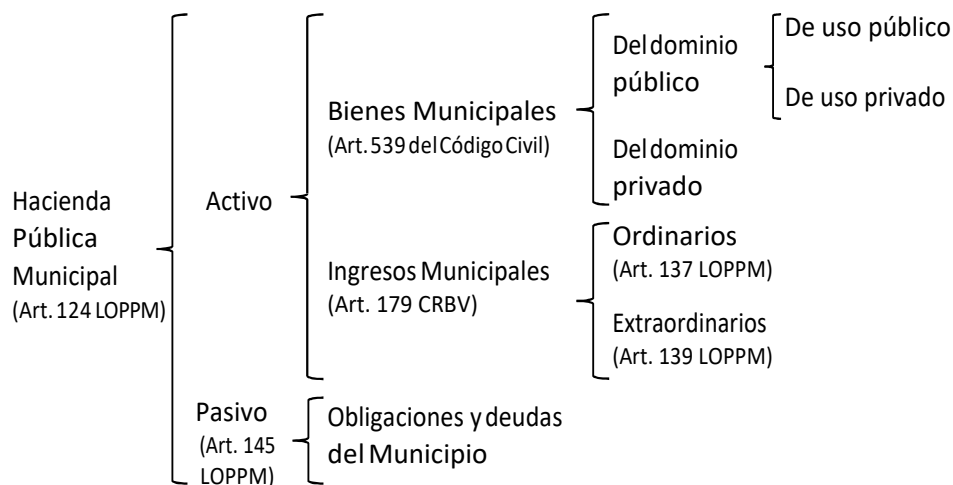
Es común el uso de los términos hacienda pública y finanzas públicas, como sinónimos, por lo que en una misma obra se alude con frecuencia y con similar o igual alcance a ambas expresiones. Tratadistas como SAINZ DE BUJANDA (español), DUVERGER (francés), EINAUDI (italiano), CARL SHOUP (norteamericano), suelen referirse a la hacienda pública. En cambio los argentinos HÉCTOR B. VILLEGAS y CARLOS M. GIULIANI FONROUGE, utilizan la expresión finanzas públicas.

En Venezuela, los autores han acogido ambos vocablos como equivalentes. Por ejemplo, CASADO HIDALGO, titula su obra *Temas de Hacienda Pública*¹. Igual hace el profesor H. ADRIANZA ALVAREZ, en su libro *Hacienda Pública*². Otros especialistas en la materia como GUILLERMO FARIÑAS, prefieren el término finanzas públicas.

En estas lecciones nos parcializamos por la expresión **hacienda pública**, para referirnos al conjunto de bienes, ingresos y obligaciones que una entidad posee, en un momento determinado, para la realización de los fines que le son propios. En el caso de Venezuela, la hacienda pública corresponde a la República (Hacienda Pública Nacional), a los Estados (Hacienda Pública Estatal) y a los Municipios (Hacienda Pública Municipal).

En cuanto concierne a la **Hacienda Pública Municipal**, ésta puede interpretarse desde dos puntos de vista: primero, en un **sentido objetivo**, como el conjunto de recursos y deudas del Municipio, tal cual lo define la LOPPM, en el artículo 124 y que puede visualizarse en la siguiente figura.

[...] La Hacienda Pública Municipal está constituida por los bienes, ingresos y obligaciones que forman su activo y pasivo, así como los demás bienes y rentas cuya administración corresponda al ente municipal [...].



El segundo punto de vista conceptualiza la Hacienda Pública Municipal en **sentido subjetivo**, a manera de marco general de la actividad financiera del Municipio, el cual incluye la totalidad de las medidas y políticas financieras y económicas, de que se vale el Municipio para el

¹ CASADO HIDALGO, Luis R. *Temas de Hacienda Pública*. Ediciones de la Contraloría General de la República, Caracas, 1978.

² ADRIANZA ALVAREZ, Hercolino. *Hacienda Pública*, Editorial de la Universidad del Zulia, Maracaibo, 1991.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

cumplimiento de sus fines. Ello implica, fundamentalmente, la idea de recursos o numerario para proveer a su existencia y atender a sus funciones.

En esta obra concebimos la Hacienda Pública Municipal, desde el punto de vista objetivo, razón por la cual el resto de las lecciones se dedicará al estudio de cada uno de los componentes de dicha hacienda.

Principios que rigen la Hacienda Pública Municipal.

La Hacienda Pública Municipal se rige por una serie de principios. Algunos se consideran de tipo general, por cuanto rigen por igual, tanto a la hacienda nacional, como a la estatal y municipal. Otros se califican como específicos, por cuanto su aplicación sólo rige para una de ellas, según lo establezca la Constitución y leyes específicas sobre el particular.

A efectos didácticos se pueden distinguir, entonces, dos tipos de principios:

Principios constitucionales: son los que están contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y son aplicables a toda la Hacienda Pública, incluyendo, por supuesto, la Hacienda Pública Municipal.

Principios legales: son los que se encuentran regulados por leyes nacionales vinculadas, directa o indirectamente a la materia hacendística. Estos principios, aun cuando rigen para la Hacienda Pública Nacional, son aplicables a la Hacienda Pública Municipal, “en cuanto ello sea posible”.

Por razones igualmente didácticas, los principios legales pueden subdividirse según la ley que los establece, de la manera siguiente:

- Principios contenidos en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP).
- Principios establecidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM).

Cabe apuntar que la mayoría de los municipios suele incorporar, en el texto de las ordenanzas que tratan materias hacendísticas, lo concerniente a los principios constitucional o legalmente establecidos. Así, por ejemplo, las ordenanzas sobre Régimen Presupuestario, Hacienda Pública Municipal, Contraloría Municipal, Ejidos y otros bienes inmuebles municipales y, de manera concreta, en las ordenanzas mediante las cuales se crean impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Principios contemplados en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, aplicables a todas las Haciendas Públicas, incluyendo la Hacienda Pública Municipal.

- **Principio de la previsión presupuestaria de los gastos.**

De acuerdo con este principio, establecido en el artículo 314 de la CRBV, no se hará ningún gasto que no haya sido previsto en la Ley de Presupuesto. Lo previsto en este artículo es extensivo a los municipios, según lo establece el artículo 241 de la LOPPM:

[...] Los créditos presupuestarios del Presupuesto de Gastos por programas, subprogramas, proyectos, partidas y demás categorías presupuestarias equivalentes, constituyen el límite máximo de las autorizaciones

Lección UNO: La Hacienda Pública Municipal y su administración

disponibles para gastar, no pudiendo el Alcalde acordar ningún gasto ni pago para el cual no exista previsión presupuestaria. El alcalde o alcaldesa, dentro de los límites cuantitativos y cualitativos que establezcan las disposiciones generales de la Ordenanza de presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio económico financiero, podrá acordar traspasos de créditos entre partidas, proyectos, subprogramas, programas y otras categorías presupuestarias equivalentes [...].

- **Principio del equilibrio presupuestario.**

Según este principio, establecido en el artículo 311 de la CRBV, los ingresos ordinarios deben ser suficientes para cubrir los gastos ordinarios. En el campo municipal, la aplicación de este principio está contemplada en el artículo 239 de la LOPPM:

[...] El monto del presupuesto de gastos no podrá exceder del total del Presupuesto de Ingresos. Cuando fuere necesario cumplir con esta disposición, en el presupuesto de ingresos se podrá incluir hasta la mitad de las existencias del Tesoro no comprometidas y estimadas para el último día del ejercicio fiscal vigente al momento de la presentación del proyecto de ordenanza de presupuesto anual de ingresos y gastos [...].

Existen otros principios – los tributarios -, contemplados en la CRBV, aplicables a la Hacienda Pública Municipal que serán objeto de un trato especial en la Lección Seis.

Principios legales (los contenidos en leyes nacionales) que rigen para la Hacienda Pública Nacional y son aplicables a la Hacienda Pública Municipal “en cuanto ello sea posible”.

- **Principios contenidos en la LOAFSP aplicables a los Municipios, los Distritos y el Distrito Metropolitano.**

El artículo 64 de la LOAFSP dispone lo siguiente:

[...] Los principios y disposiciones establecidos para la administración financiera nacional regirán la de los estados, distritos y municipios, en cuanto sean aplicables. A estos fines, las disposiciones que regulen la materia en dichas entidades, se ajustarán a los principios constitucionales y a los establecidos en esta Ley para su ejecución y desarrollo [...].

Los principios constitucionales a los que se refiere la ley, son los enumerados en la segunda parte del artículo 2, a saber: legalidad, eficiencia, solvencia, transparencia, responsabilidad, equilibrio fiscal y coordinación macroeconómica. De estos no es aplicable al Municipio el de la coordinación macroeconómica, debido a la naturaleza de la materia a que se refiere.

Casos en los cuales las disposiciones de la LOAFSP se aplican al Municipio.

- **Régimen presupuestario.**

Según lo dispone el artículo 62 de la ley, el proceso presupuestario de los estados, distritos y municipios se regirá por las leyes estatales, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, y las ordenanzas municipales correspondientes; pero se ajustará, en cuanto sea posible, a las disposiciones técnicas que establezca la Oficina Nacional de Presupuesto.

Las leyes y ordenanzas de presupuesto de los estados, distritos y municipios, dentro de los sesenta días siguientes a su aprobación, se remitirán, a través del Vicepresidente Ejecutivo de la República, a la Asamblea Nacional, al Consejo Federal de Gobierno, al Ministerio de Planificación y Desarrollo y a la Oficina Nacional de Presupuesto, a los solos fines de información. Dentro de los

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

treinta días siguientes al fin de cada trimestre, remitirán, igualmente, a la Oficina Nacional de Presupuesto, información acerca de la correspondiente gestión presupuestaria.

- **Crédito público.**

Las restricciones al Municipio para realizar operaciones de crédito público, se expresan en los artículos 79, 93 y 95 de la LOAFSP. De acuerdo con el contenido de estos artículos, el Municipio no puede realizar operaciones de crédito público externo, ni en moneda extranjera, ni garantizar obligaciones de terceros. Las operaciones de crédito público internas que pueda realizar el Municipio, requerirán de la autorización de la Asamblea Nacional, otorgada mediante ley especial. Previo a ello, sin embargo, la solicitud de la operación deberá ser aprobada por acuerdo del respectivo Concejo Municipal y por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, quien será el encargado de remitirla a la Asamblea Nacional.

- **Información contable.**

La LOAFSP prevé en el artículo 129, que los municipios deberán presentar a la Oficina Nacional de Contabilidad Pública, la información necesaria para el cumplimiento de las funciones de dicha oficina, la cual, a su vez, coordinará con los entes locales la aplicación, en el ámbito de sus competencias, del sistema de información financiera que desarrolle.

- **Principios contenidos en la LOPPM.**

- **Entes u órganos sujetos a las disposiciones de la ley en materia de Hacienda Pública Municipal.**

La Ley dispone que están sujetos a las disposiciones sobre Hacienda Pública Municipal previstas en artículo 128, además del Municipio, los siguientes entes u organismos:

- Los distritos metropolitanos.
- Los institutos autónomos municipales.
- Los servicios autónomos sin personalidad jurídica creados por los municipios.
- Las sociedades mercantiles en las cuales los Municipios tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento de su capital social.
- Las fundaciones, sociedades civiles, asociaciones civiles y demás instituciones constituidas con fondos públicos municipales, que representen el cincuenta por ciento o más de su patrimonio.
- Las demás personas jurídicas municipales de derecho público, con o sin fines empresariales o no contemplados en los ordinales anteriores.

- **Responsabilidad patrimonial del Municipio.**

La responsabilidad patrimonial del Municipio se fundamenta, en primer lugar, en el artículo 140 de la CRBV, según el cual:

[...] El Estado responderá patrimonialmente por los daños que sufran los o las particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento de la Administración Pública [...].

Lección UNO: La Hacienda Pública Municipal y su administración

Y, en segundo lugar, en el artículo 129 de la LOPPM:

[...] El Municipio responderá patrimonialmente por los daños que cause con ocasión del funcionamiento de sus servicios por acción, por falta u omisión; queda a salvo el derecho del particular para exigir la responsabilidad del funcionario y el derecho del Municipio de actuar contra éste, de conformidad con las leyes que regulan la materia [...].

Este principio ha sido interpretado en ponencia del Magistrado Carlos Escarrá Malavé, en la cual hace ver que en la exposición de Motivos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al referirse al sistema de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, señala expresamente que en ella se consagra:

[...] La obligación directa del Estado de responder patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea imputable al funcionamiento, normal o anormal de los servicios públicos y por cualesquiera actividades públicas, administrativas, judiciales, legislativas, ciudadanas o electorales de los entes públicos o incluso de personas privadas en ejercicio de tales funciones.

Cabe destacar que del espíritu del Constituyente se deriva la voluntad de consagrar un sistema integral de responsabilidad patrimonial del Estado, que abarca todos los daños ocasionados por cualquier actividad derivada del ejercicio de cualquiera de las funciones ejercidas por los órganos del Poder Público, establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela [...]³.

Merece la pena complementar el acierto jurídico que se ha anotado la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en la sentencia cuyo extracto se ha transcrito, con las sentencias que, en apretada síntesis, se presentan a continuación:

1. Sentencia del 25-02-2003, Exp. N° 199-16.134, Ponente: Dr. Hadel Mostafá Paolini⁴. En ella se sostiene que la actuación del Estado, en cualquiera de sus manifestaciones organizativas a través de las cuales ejerce el poder y presta servicios a la comunidad, debe siempre resarcir a los particulares, tanto si por el resultado de su actuación se produce la ruptura del equilibrio social, manifestado en la igualdad que debe prevalecer entre los ciudadanos ante las cargas públicas, denominado por la doctrina responsabilidad sin falta o por sacrificio particular, como porque el daño deviene del funcionamiento anormal de la Administración Pública. Advierte la Sala, sin embargo, que pueden existir eximentes de responsabilidad que consagra el derecho común, específicamente los establecidos en el artículo 1.193 del Código Civil, según el cual [...] *Toda persona es responsable del daño causado por las cosas que tiene bajo su guarda, a menos que pruebe que el daño ha sido ocasionado por la falta de la víctima, por el hecho de un tercero, o por caso fortuito o fuerza mayor* [...]. De manera que, continúa la sentencia, lo anterior no significa que toda actividad de la Administración que cause daño a un particular debe ser resarcido por el Estado. En efecto, el hecho perjudicial debe ser directamente imputable a la Administración y debe constituir una afección cierta al patrimonio de bienes y derechos del administrado.
2. Sentencia del 25-03-2003, Exp. N° 1996-13173, de I mismo ponente. En ella se amplía el criterio sostenido por el TSJ en la anterior sentencia, al señalarse que los elementos constitutivos para la procedencia de la responsabilidad de la Administración son: a) que se

³ Sentencia del 15 de Junio 2000, Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso Germán Heriberto Avilés Peña vs. ELEORIENTE, consultada en la "web" del Tribunal Supremo de Justicia www.tsj.gov.ve y citada en *Comentarios a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Colectivo de autores del escritorio Tinoco, Travieso, Planchart y Núñez. VADELL Hermanos. Caracas. Venezuela. 2000. Pág. 50.

⁴ El extracto de esta sentencia y de la siguiente, ha sido tomado de la obra: *Régimen Municipal Venezolano e Impuesto a las Actividades Económicas*. LEGIS EDITORES, C.A. Caracas, Venezuela. Págs. 131 y 132.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

haya producido un daño a los administrados en la esfera de cualquiera de sus bienes y derechos; b) que el daño infringido sea imputable a la Administración, con motivo de su funcionamiento, sea éste normal o anormal; y c) la imprescindible relación de causalidad que debe existir entre el hecho imputado a la Administración y el daño efectivamente producido por tal hecho.

- **Responsabilidad patrimonial de las autoridades locales.**

De conformidad con el Artículo 130 de la LOPPM:

[...] El alcalde o alcaldesa, los concejales o concejalas, el contralor o contralora, el síndico o síndica y demás funcionarios y trabajadores municipales serán responsables patrimonialmente ante el Municipio por los daños que le causaren por incumplimiento de sus deberes o por negligencia o impericia en el desempeño de sus funciones.

Cualquier vecino del Municipio podrá exigir a las autoridades municipales competentes el ejercicio de las acciones correspondientes. Cuando la autoridad competente no las ejerza, el o los vecinos interesados podrán accionar legalmente, sin perjuicio de la intervención del Fiscal del Ministerio Público a fin de que se inicie la averiguación a que hubiere lugar [...].

La responsabilidad patrimonial de las autoridades municipales, así como la responsabilidad penal, civil y administrativa de todos los funcionarios públicos en general, por todos los actos que realicen en ejercicio de sus funciones, se considera como un principio fundamental del ordenamiento jurídico venezolano. Dicha responsabilidad puede tener origen en la violación de la Ley, abuso de poder o en la violación y menoscabo de los derechos garantizados por la Constitución. A este respecto y de conformidad con lo establecido en el artículo 285 de la CRBV, corresponde al Ministerio Público: [...] (omisión) 5º: *Intentar las acciones a que hubiere lugar para hacer efectiva la responsabilidad civil, laboral, militar, penal, administrativa o disciplinaria en que hubieren incurrido los funcionarios o funcionarias del sector público, con motivo del ejercicio de sus funciones [...].*

- **Principios por los cuales se rigen las relaciones fiscales entre la República, los Estados y los Municipios.**

La LOPPM define, en el artículo 168, los principios por los cuales se deben regir las relaciones fiscales entre la República, los Estados y los Municipios, consecuencia de los cuales, en el ejercicio de sus competencias propias, los municipios deben ponderar la totalidad de los intereses públicos implicados. Los principios son: integridad territorial, autonomía, coordinación, cooperación, solidaridad interterritorial y subsidiaridad.

Los principios de integridad territorial y de cooperación aparecen igualmente enunciados como principios fundamentales de la República Bolivariana de Venezuela (artículo 4, CRBV). Una interpretación elemental del principio de **integridad territorial** permite suponer que, en este caso, el mismo se refiere al hecho de que las jurisdicciones territoriales involucradas en esas relaciones no pueden ser fragmentadas. Es decir, que el ámbito territorial de la República, el de los Estados y el de los Municipios es, correspondientemente, uno solo, a los efectos de las relaciones fiscales que pudieran establecerse entre tales entidades. Y por lo que respecta a la **cooperación**, este principio alude a lo pautado en la Ley Orgánica de la Administración Pública (artículo 24) según el cual la Administración Pública Nacional, la de los estados, la de los distritos metropolitanos y la de los municipios, “*colaborarán entre sí y con las otras ramas de los poderes públicos en la*

Lección UNO: La Hacienda Pública Municipal y su administración

realización de los fines del Estado”. Lo que el legislador ha hecho es referir ese alcance al campo de lo hacendístico, y expresarlo como un principio más.

El principio de **autonomía** representa la reiteración del carácter autonómico del Municipio, tal cual se encuentra consagrado en la CRBV (artículo 168) y en la LOPPM (artículo 3). En este caso se refiere, particularmente, a la autonomía financiera que tiene el Municipio para crear, recaudar e invertir sus ingresos, y determina su ámbito de actuación en cuanto a las relaciones fiscales que se deriven del ejercicio de esta facultad, respecto de la República y/o de los estados.

La **coordinación** es, igualmente, una aplicación al ámbito municipal y con específica referencia a las relaciones fiscales, del principio que enuncia la Ley Orgánica de la Administración Pública (artículo 23), cuando dispone: *“las actividades que desarrollen los órganos y entes de la Administración Pública” –y el Municipio es uno de esos entes- “estarán orientadas al logro de los fines y objetivos del Estado, para lo cual coordinarán su actuación bajo el principio de unidad orgánica”*. Esto significa, en este caso, que las relaciones entre el Municipio y la República y/o los Estados- para lograr sus fines y objetivos fiscales deberán orientarse por lo que plantea el referido principio.

La **solidaridad interterritorial** es un principio que pretende combinar lo que establece la CRBV respecto a la solidaridad como valor superior del ordenamiento jurídico y la actuación del Estado Venezolano (artículos 2 y 4, fundamentalmente), así como el reconocimiento de los desequilibrios económicos territoriales que pudieran afectar a determinadas regiones o localidades del país, en su conjunto. Llevado al campo de las relaciones fiscales que pudieran establecerse entre el Municipio, la República y/o los Estados, esto significaría adelantarse a la eventual existencia de tales desequilibrios y anticipar, entonces, la pertinencia de los mecanismos de compensación interterritorial, mediante los cuales debe existir un auxilio recíproco entre la Hacienda central y las Haciendas locales, y entre éstas entre sí.

Por último, la subsidiariedad no hace más que poner en evidencia el principio de repartición de competencias entre los distintos componentes del Poder Público, tratando de asegurar que cada nivel de ese poder tenga competencia efectiva para realizar aquello que mejor pueda cumplir. En ese sentido, el principio de subsidiariedad que establece el artículo 168 de la LOPPM, tendría por objeto garantizar que las decisiones que hayan de tomarse a nivel municipal, se justificarán en relación con las posibilidades que tiene la entidad local para emprender las actividades que les son propias, y lograr los fines que se proponga. De esta manera, sólo en aquellos casos en que la acción del Municipio demuestre no ser eficaz, en cuanto a la posibilidad de lograr sus objetivos, se justificaría una actuación de otros niveles de gobierno.

La Administración Financiera del Municipio.

Al igual que la República y los Estados, el Municipio requiere de ingresos con los cuales sufragar los gastos que se originan del cumplimiento de las competencias que le asigna la ley, en especial las relacionadas con la satisfacción de las necesidades públicas. La diversidad de funciones que realiza el Municipio para obtener ingresos y realizar gastos, constituye, en su conjunto, lo que se conoce como **Administración Financiera del Municipio**, que puede definirse como el conjunto de principios, normas, organismos, recursos, sistemas y procedimientos que intervienen en las operaciones de programación y gestión necesarios para captar los fondos públicos y aplicarlos para la concreción de los objetivos y metas del Municipio, en la forma más eficiente posible. El sistema de control interno también forma parte de la administración financiera del Municipio y estará coordinado con el sistema de control externo ejercido por la Contraloría

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Municipal y la Contraloría General de la República. El objeto de este sistema es promover la eficiencia en la captación y uso de los recursos del Municipio, en acatamiento a las normas legales, la confiabilidad de la información que se genere y divulgue sobre los mismos, así como mejorar la capacidad administrativa para evaluar el manejo de los recursos y garantizar razonablemente el cumplimiento de la obligación de los funcionarios de rendir cuenta de su gestión.

La administración financiera del Municipio cumple dos propósitos. El primero consiste en generar la información necesaria para la toma de decisiones óptimas sobre el uso de los recursos municipales. Esto se logra, en buena medida, mediante el desarrollo de un sistema contable eficiente. Un segundo propósito, es la planificación de la ejecución de los ingresos que percibe el ente local, y que se concretiza a través del proceso de gestión presupuestaria y el buen manejo de la tesorería.

Actividades parciales de la administración financiera del Municipio.

Siguiendo a VILLEGAS⁵, la administración financiera municipal está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, como son: a) la planificación o medición de gastos e ingresos futuros, materializada generalmente en el instituto denominado presupuesto municipal; b) la obtención de los ingresos públicos y las decisiones de cómo obtenerlos, necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas y, c) la aplicación o inversión de tales ingresos, esto es, las erogaciones con sus destinos prefijados y sus efectos. El orden en que se han enumerado estas actividades, dice el autor, es didáctico, por cuanto en la realidad se invierte, puesto que la actividad financiera del Estado, incluyendo la del Municipio, se materializa en función de las erogaciones dirigidas a la satisfacción de las necesidades públicas, previo a la obtención de los ingresos correspondientes.

Sistemas de la administración financiera del Municipio.

La LOPPM, en el artículo 125, concibe la Administración Financiera Municipal, desde el punto de vista de sistemas, conformada por los sistemas de bienes, planificación, presupuesto, tesorería, contabilidad y tributario, regulados en la Ley, como veremos a continuación.

Sistema de bienes.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos relacionados con la adquisición, enajenación, administración, conservación, custodia, mejora, restitución, desincorporación y demás operaciones sobre bienes municipales. Se rige, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 134 de la LOPPM y por las ordenanzas y reglamentos dictados en la materia por los municipios, siendo aplicable, con carácter supletorio, la legislación sobre bienes nacionales, en cuanto sea procedente.

Sistema de planificación.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos relacionados con la planificación municipal. Se rige por disposiciones contenidas en leyes nacionales como la Ley Orgánica de Planificación, publicada en Gaceta Oficial N° 5.554 de fecha 3 de noviembre de 2001⁶; la Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública, publicada en

⁵ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª ed., Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2002, Pág.17.

⁶ Art. 26: Corresponde al alcalde de cada Municipio elaborar el Plan Municipal de Desarrollo en concordancia con los planes nacionales, regionales y estatales, y en coordinación con el Consejo Local de planificación Pública.

Lección UNO: La Hacienda Pública Municipal y su administración

Gaceta Oficial N° 37.463 de fecha 12 de junio de 2002⁷ y la LOPPM. Igualmente, se rige la planificación local por las Ordenanzas y demás instrumentos jurídicos relacionados con la materia.

Sistema de presupuesto.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos utilizados en todas las etapas del proceso presupuestario del Municipio. Se rige por las normas contenidas en el Capítulo VI (Del Sistema Presupuestario y Contable) del Título V de la LOPPM y en los artículos 62 al 64, de la LOAFSP.

Sistema de tesorería.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que intervienen en el proceso de percepción, recaudación y depósito de los ingresos públicos del Municipio, así como su canalización hacia el pago de las obligaciones del Municipio. Se rige por las normas que sobre el particular dicten las autoridades municipales. El Tesoro Municipal está conformado por el dinero y los valores de la entidad municipal así como por las obligaciones a su cargo (LOPPM, artículo 124).

Sistema de contabilidad.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos que permiten registrar, procesar y exponer los hechos económicos que afecten o puedan afectar el patrimonio del Municipio. El sistema de contabilidad se rige, según lo dispuesto en el artículo 242 de la LOPPM, por las normas generales de contabilidad, así como por las normas e instrucciones sobre los sistemas y procedimientos de contabilidad dictados por la Oficina Nacional de Contabilidad Pública. Ello con el propósito de lograr una estructura contable uniforme, sin perjuicio de las variaciones necesarias que permitan el registro de sus operaciones, así como la regularización y coordinación de los procedimientos contables de cada Municipio.

Sistema tributario.

Está integrado por el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos técnicos que permiten al Municipio ejercer su potestad tributaria, con las limitaciones establecidas en la CRBV y la Ley. El sistema se rige tanto por normas de orden constitucional, como por las establecidas en la LOPPM.

Principios de la administración financiera del Municipio.

De conformidad con el artículo 126 de la LOPPM:

Art. 27: Corresponde a cada Consejo Local de Planificación Pública asegurar la coordinación y participación social en la elaboración y seguimiento del Plan Municipal de Desarrollo, de los programas y acciones que se ejecutan en el Municipio, y garantizar que los Planes Municipales de Desarrollo estén debidamente articulados con los planes Estadales de Desarrollo.

⁷ Art. 2: El Consejo Local de Planificación Pública es el órgano encargado de la planificación integral del gobierno local, para lo cual, se sujetará a lo dispuesto en el artículo 55 del Decreto N° 1.528 con Fuerza de Ley Orgánica de Planificación, con el propósito de lograr la integración de las comunidades organizadas y grupos vecinales mediante la participación y el protagonismo dentro de la política general del Estado, descentralización y desconcentración de competencias y recursos, de conformidad con lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Cada Consejo Local de Planificación Pública, promoverá y orientará una patología del Municipio atendiendo a las condiciones de población, nivel de progreso económico, capacidad para generar ingresos fiscales propios, situación geográfica, elementos históricos, culturales y otros factores relevantes. En todo caso, el Consejo Local de Planificación Pública responderá a la naturaleza propia del Municipio.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] La administración financiera de la Hacienda Pública Municipal se ejercerá en forma planificada con arreglo a los principios de legalidad, eficiencia, celeridad, solvencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad, equilibrio fiscal y de manera coordinada con la Hacienda de la República y la de los Estados, sin perjuicio de la autonomía que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra a favor de los Municipios para la gestión de las materias de su competencia y para la creación, recaudación e inversión de sus ingresos [...].

Ante todo se observa, que la LOPPM utiliza la expresión “Administración Financiera de la Hacienda Pública Municipal”, la cual, a nuestro juicio es incorrecta, por cuanto se incurre en una redundancia, si se considera que la administración financiera no se refiere a otra cosa, que no sea la Hacienda Pública Municipal.

La norma establece, en primer lugar, que la administración financiera se ejercerá de manera planificada, lo que significa definir los objetivos y las metas que la Alcaldía del Municipio se propone alcanzar y la estrategia a establecer para alcanzar las metas, en cuanto se refiere a la ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos del Municipio. En segundo término, se dispone que la administración financiera municipal se ejercerá con arreglo a los principios de legalidad, eficiencia, celeridad, solvencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad, equilibrio fiscal y de manera coordinada con la Hacienda de la República y la de los estados. A continuación se hace una explicación somera de estos principios.

Legalidad.

Este principio supone que toda actuación en materia de administración financiera del Municipio estará sometida al ordenamiento jurídico. Ello se interpreta en el sentido que la administración financiera debe regirse por el conjunto de disposiciones constitucionales, legales y sublegales que integran el ordenamiento jurídico, e inclusive por sus propias decisiones consagradas en actos administrativos de carácter normativo.

Eficiencia.

Este principio se refiere a la forma correcta, racional y organizada como deben realizarse las actividades que conforman la administración financiera de la Hacienda Pública Municipal, tomando en cuenta la relación existente entre los insumos y los productos. Busca reducir al mínimo el costo de los recursos.

Celeridad.

De acuerdo con este principio, las actividades que conforman la administración financiera municipal deben realizarse de manera pronta y oportuna. Para ello se simplificarán los procedimientos a fin de lograr reducción en los gastos operativos y ahorros presupuestarios.

Solvencia.

Se refiere este principio a la suficiente capacidad financiera del órgano o ente para responder por sus obligaciones. Se expresa mediante índices derivados de relaciones entre rubros de activos y pasivos para un período determinado, en el marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lección UNO: La Hacienda Pública Municipal y su administración

Transparencia.

Este principio exige inteligibilidad, claridad y precisión tanto de las normas como de los procedimientos aplicables a la administración financiera de la Hacienda Pública Municipal, para así excluir toda duda, incertidumbre o ambigüedad que pueda afectar la objetividad e imparcialidad con que deben actuar los funcionarios responsables de dicha administración. De igual manera, los funcionarios responsables de la administración financiera municipal, deberán garantizarle a los órganos competentes, la realización de auditorías internas y funciones de control.

En relación con este principio, la LOPPM establece lo siguiente:

[...] Art. 251.- Los ciudadanos y ciudadanas tienen el derecho a obtener información general y específica sobre las políticas, planes, decisiones, actuaciones, presupuesto, proyectos y cualesquiera otras del ámbito de la actividad pública municipal. Asimismo, podrán acceder a archivos y registros administrativos, en los términos de la legislación nacional aplicable. Igualmente, tienen derecho a formular peticiones y propuestas; a recibir oportuna y adecuada respuesta; a la asistencia y apoyo de las autoridades municipales en sus actividades para la capacitación, formación y educación a los fines del desarrollo y consolidación de la cultura de participación democrática y protagónica en los asuntos públicos, sin más limitaciones que las dictadas por el interés público y la salvaguarda del patrimonio público [...]

Rendición de cuentas.

Este principio se expresa como el deber legal y ético que tiene todo funcionario público municipal de responder por la administración, manejo y rendimiento de fondos, bienes y/o recursos públicos asignados y de informar a los órganos controladores competentes, sobre los resultados en el cumplimiento del mandato que le ha sido conferido.

Sobre este principio, la LOPPM dispone lo siguiente en el artículo 88, numerales 18 y 19 y en el artículo 91:

[...] Art. 88.- El alcalde o alcaldesa tendrán las siguientes atribuciones:

18. Presentar al Concejo Municipal, en el segundo mes siguiente a la finalización de cada ejercicio económico financiero, el informe de su gestión y a la Contraloría Municipal la cuenta de la misma, en la cual incluirá informe detallado de las obligaciones impagadas o morosas de los contribuyentes.

19. Presentar dentro del primer trimestre del año, de manera organizada y pública a la comunidad correspondiente convocada previamente, la rendición de cuentas de la gestión política y administrativa del año económico financiero precedente, relacionando los logros con las metas del plan municipal de desarrollo y el programa presentado como candidato [...].

[...] Art. 91.- Pasados treinta días consecutivos de la oportunidad fijada para la presentación de la rendición de cuentas sobre su gestión o de las prorrogas concedidas por el Concejo Municipal o por la Contraloría Municipal, según sea el caso, sin que el alcalde o la alcaldesa haya cumplido esta obligación de manera oficial, el Concejo Municipal o la Contraloría Municipal declararán, en la correspondiente situación, la falta grave del alcalde o alcaldesa en el ejercicio de su cargo por omisión de deberes legales del mismo y será causal conforme a la Ley, para solicitar la intervención del Ministerio Público a todos los efectos legales [...].

Dirección de la administración financiera.

De conformidad con el artículo 127 de la LOPPM:

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] El Alcalde o Alcaldesa es el o la responsable de la Hacienda Pública Municipal y le corresponde la dirección de su administración financiera, sin perjuicio del régimen de control atribuido al Concejo Municipal, al Consejo Local de Planificación Pública, a la Contraloría Municipal y al control ciudadano[...].

El Alcalde o Alcaldesa es el titular del órgano de origen constitucional llamado Alcaldía, cuya función es ejercer el gobierno y administración del Municipio. Dentro de las funciones del ejecutivo local se incluye la responsabilidad de la Hacienda Pública Municipal, que se materializa a través de la dirección de administración financiera en los términos antes definidos, sin perjuicio del control atribuido al Concejo Municipal, al Consejo Local de Planificación, a la Contraloría Municipal y al control ciudadano.

La función contralora del Legislativo Municipal se extiende al gobierno y administración pública municipal, la aprobación de las concesiones de servicio público, la aprobación de los planes de desarrollo y los planes de inversión municipal (artículo 95 de la LOPPM). Así mismo, los Concejos Municipales ejercen el control político sobre los órganos ejecutivos (artículo 92 y 99 de la LOPPM).

El Consejo Local de Planificación Pública también ejerce una función contralora sobre las funciones del Alcalde o Alcaldesa, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública. De igual manera, lo hace la Contraloría Municipal, órgano previsto en la CRBV, encargado de ejercer el control, vigilancia y fiscalización de los ingresos, gastos y bienes municipales, así como de las operaciones relativas a los mismos. Esta contraloría, forma parte del Sistema Nacional de Control Fiscal, el cual se encuentra bajo la rectoría del Contralor General de la República, en consecuencia, la Contraloría Municipal está sujeta a la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y Sistema Nacional de Control Fiscal.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Definir la Hacienda Pública Municipal en sentido objetivo y subjetivo.

Sentido objetivo: alude al patrimonio público municipal, como conjunto de bienes, ingresos y deudas del Municipio, tal como la define la LOPPM, en su artículo 124: *“La Hacienda Pública Municipal está constituida por los bienes, rentas y obligaciones que forman su activo y pasivo, así como los demás bienes y rentas cuya administración corresponde al ente municipal...”*.

Sentido subjetivo: marco general de la actividad financiera del Municipio, comprendiendo la totalidad de las medidas y políticas financieras y económicas, de que éste dispone para el cumplimiento de sus fines, dentro del marco de las limitaciones legales.

2. Explicar los principios constitucionales y legales que rigen a la Hacienda Pública Municipal.

Principios constitucionales aplicables a todas las Haciendas Públicas, incluyendo la Hacienda Pública Municipal.

- Previsión presupuestaria de los gastos (artículo 314).
- Equilibrio presupuestario (artículo 311).
- Principios legales (los contenidos en leyes nacionales) que rigen para la Hacienda Pública Nacional y son aplicables a la Hacienda Pública Municipal “en cuanto sea posible”.

Principios establecidos en la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP).

- Aplicación de los principios de la ley a los Municipios, Distritos y el Distrito Metropolitano (artículo 64).
- Régimen presupuestario (artículo 62).
- Crédito público (artículos 79 y 95).
- Información contable (artículo 129).
- Principios establecidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM).
 - Entes u órganos sujetos a las disposiciones de la ley en materia de Hacienda Pública Municipal (artículo 128).
 - Responsabilidad patrimonial del Municipio (artículo 129).
 - Responsabilidad patrimonial de las autoridades locales (artículo 130).
 - Régimen de prescripción de las deudas tributarias (artículo 166).
 - Principios por los cuales se rigen las relaciones fiscales entre la República, los Estados y los Municipios (artículo 168).

3. Comprender en qué consiste la administración financiera municipal y sus fines.

Administración Financiera Municipal, son las diversas funciones que realiza el Municipio para el cumplimiento de las competencias que le asigna la ley, tanto en lo relativo a las erogaciones (gastos públicos municipales), como a la obtención de los medios (ingresos

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

públicos municipales) para atenderlas y la gestión y manejo de ellos. Su fin es eminentemente instrumental.

4. Describir los sistemas de la administración financiera municipal.

Los sistemas de la administración financiera municipal son cinco, relacionados con: bienes municipales, planificación y presupuesto municipal, tesorería, contabilidad y tributos municipales, que se rigen por normas de carácter constitucional, la Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública y la LOPPM.

5. Explicar los principios de la administración financiera municipal.

La administración financiera municipal se ejercerá de manera planificada, lo que significa definir los objetivos y las metas que la Alcaldía del Municipio se propone alcanzar y la estrategia a establecer para alcanzar las metas, en cuanto se refiere a la ejecución del Presupuesto de Ingresos y Gastos del Municipio. Igualmente, dicha administración se ejercerá con arreglo a los principios de legalidad, eficiencia, celeridad, solvencia, transparencia, rendición de cuentas, responsabilidad, equilibrio fiscal y de manera coordinada con la Hacienda de la República y la de los Estados (artículo 126, LOPPM).

Dos

El Poder Tributario del Municipio

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

- 1.** Comprender la definición de poder tributario.
- 2.** Explicar la clasificación del poder tributario y los aspectos en que ésta se fundamenta..
- 3.** Analizar el poder tributario del Municipio, su autonomía tributaria y la potestad reguladora de los poderes nacional y estatal.

Poder tributario y potestad tributaria.

Uno de los temas de mayor interés en el estudio de las Finanzas Públicas, es el que se relaciona con la creación de tributos por parte del Estado, especialmente cuando éste adopta para su gobierno la forma representativa federal, como en el caso de Venezuela. Abordar el tema no resulta tarea fácil si se toma en cuenta la diversidad de opiniones y posiciones doctrinales sobre dos términos que para unos tienen diferentes significados, y para otros significado equivalente, como son poder tributario y potestad tributaria. Es por ello, que iniciaremos nuestro análisis con la posición que, sobre el particular, han adoptado especialistas extranjeros y nacionales, para luego establecer la diferencia entre lo que, igualmente, ha sido motivo de discusión no pacífica, la potestad tributaria originaria y derivada.

Entre los autores extranjeros hemos escogido tres, por la claridad de sus conceptos y la trascendencia de sus obras; ellos son: los argentinos HÉCTOR VILLEGAS y CARLOS M. GIULANI FONROUGE y el español FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, cuyas posiciones pasamos a describir a continuación, en un esfuerzo de apretada síntesis.

Para VILLEGAS, el estudio de los términos poder tributario y potestad tributaria, debe iniciarse aclarando el concepto de **soberanía**. Apunta el autor, que para la ciencia política la soberanía significa “estar por encima de todo y de todos”. La soberanía reside en el pueblo y de ella emana, entre otros múltiples poderes y facultades, el **poder tributario**, que se define como “*la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía*”⁸. Del poder tributario surge, en primer lugar, la **potestad tributaria**, que es la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace, para ciertos individuos, la obligación de pagar tributos, esto es, la “*facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos*”, lo cual, traducido al campo jurídico, implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que las personas deben entregar coactivamente, para atender las necesidades públicas. Desde este punto de vista, si la potestad tributaria viene atribuida por ley, será posterior, lógica y cronológicamente, al poder tributario que se fundamenta en la soberanía. Queda claro, entonces, que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria.

GIULANI FONROUGE⁹, coincide con VILLEGAS en la definición de poder tributario y su origen basado en la soberanía, cuando expresa: “*el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones (o establecer exenciones), o sea, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario*”, definición que comparte con BIELSA, pero añadiendo que el poder tributario es inherente al Estado (nación, provincias, municipios) y nace, permanece y se extingue con él, de donde se origina que no puede ser objeto de cesión o delegación; pertenece al Estado, y no al cuerpo político que en la organización de cada país tiene por misión ejercerlo (poder legislativo). Tampoco halla diferencia sustancial entre vocablos como poder tributario y potestad tributaria, aun cuando en su obra utiliza la expresión poder, por estar en la tradición argentina, sin que ello obste a la utilización de potestad cuando la frase lo haga aconsejable. Algo diferente ocurre, sin embargo, con las expresiones poder tributario y **competencia tributaria**, en tanto la primera viene a ser el poder de gravar, como hemos visto, mientras que la segunda sería la facultad de ejercitar ese poder en el plano material, por lo que ambas cosas pueden coincidir, pero no es forzoso que así

⁸ VILLEGAS, Pág. 287.

⁹ GIULANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Vol. 1. 5ª Ed. Ediciones de Palma. Buenos Aires. 1993. Pág. 296.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

ocurra, por cuanto se manifiestan en esferas diferentes, conceptual una y real la otra. Puede haber órganos dotados de competencia tributaria y carentes de poder tributario, esto es de hacer efectiva la prestación, como sería el SENIAT, en el caso de Venezuela.

La opinión de SAINZ DE BUJANDA¹⁰, no se diferencia de la de los autores precedentes, en cuanto se refiere a basar el poder tributario -que él denomina poder financiero-, en el concepto de soberanía; sin embargo, establece una diferenciación entre poder y potestades financieras, al considerar que el primero se reduce a la facultad de dictar leyes (poder legislativo), empleando potestad cuando se alude al aspecto administrativo del gravamen atribuido siempre por el ordenamiento jurídico, esto es, por la ley.

La doctrina patria tampoco es pacífica en cuanto al significado de los términos poder tributario y potestad tributaria. EZRA MIZRACHI y LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ¹¹, consideran que existe diferencia entre ambas expresiones. El primero sostiene, en ponencia que bajo el título *Potestades Tributarias de los entes político-territoriales*, fuera presentada en las V JORNADAS VENEZOLANAS DE DERECHO TRIBUTARIO¹², que el poder tributario -así, sin calificativos- está íntimamente vinculado a esa dimensión de *imperio* del Estado, inherente a la soberanía y que se concreta en la distribución de potestades tributarias, bien en un marco constitucional, o en uno legal, entre las entidades político-territoriales que integran el Estado. Reserva el término “potestad tributaria” para aludir a las atribuciones que, con mayor o menor grado de autonomía, son ejercidas por las entidades territoriales.

PALACIOS MÁRQUEZ, por su parte, considera que el poder tributario es la facultad para la creación o modificación de tributos, mientras que potestad tributaria se refiere a la reglamentación de las leyes tributarias y al desarrollo de la actividad administrativa, que se concreta en el mandamiento general y abstracto contenido en la norma jurídica.

Otro autor para el cual existe diferencia entre poder y potestad tributaria, es RACHADELL, quien apunta lo siguiente:

[...] En nuestras clases de finanzas públicas siempre hemos insistido en establecer la distinción entre el poder tributario y la potestad tributaria. El primero se refiere a la facultad de los entes públicos territoriales de crear tributos, es decir, de elevar determinados hechos a la condición de objetos de imposición y de regular los elementos del tributo que se crea, todo ello mediante la promulgación de un acto de rango legal. La potestad tributaria, o mejor, las potestades tributarias, en cambio, alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración -no necesariamente a los entes públicos territoriales- para recaudar los tributos, tales como la realización de fiscalizaciones o la determinación de la obligación tributaria. Como puede verse, ambas figuras operan en planos distintos: el poder tributario, en el ámbito nacional, tiene como límites la Constitución y se identificará con el poder de legislar; la potestad tributaria se refiere a competencias de la Administración legalmente conferidas, se traduce en actos de ejecución de la ley y tiene una jerarquía similar a la de las potestades sancionatoria, revocatoria, anulatoria, convalidatoria o expropiatoria. De esta manera, el concepto

¹⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero* (10ª ed.). Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, España. 1993. Pág. 76.

¹¹ PALACIOS MÁRQUEZ, Leonardo. Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales: propuestas para una modernización y reforma de la administración tributaria local, en *Tributación municipal en Venezuela I: aspectos jurídicos y administrativos*, P H Editorial C.A., Caracas, 1996.

¹² MIZRACHI, Ezra. Potestades tributarias de los entes político-territoriales, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999.*, LIVROSCA, Caracas, 2000, Págs. 226-227.

de potestades administrativas, incluidas las tributarias, englobaría fenómenos de similar rango y características y podría ser objeto de un tratamiento unitario [...]¹³.

Sobre la base de las posiciones doctrinarias antes explicadas se concluye, que existe consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente determinados tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley. No existe unidad de criterio para diferenciar poder tributario y potestad tributaria. Para VILLEGAS, la potestad tributaria es cronológicamente posterior al poder tributario, como facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nacen los tributos. Para el resto de los autores, con variante de palabras, la potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la Ley asigna a la Administración para recaudar los tributos. En cuanto al autor se refiere, no vemos diferencia entre poder y potestad tributaria, en tanto en cuanto ambos términos se utilicen para expresar la facultad del Estado, en las distintas manifestaciones del poder público, para crear, modificar y suprimir tributos, además de establecer las normas sobre su administración.

Poder tributario originario y derivado.

Para establecer la diferencia entre poder tributario originario y derivado, se debe partir de la forma federal de gobierno adoptada para el Estado Venezolano por nuestra Constitución, al conformarlo en tres niveles territoriales –la República, los Estados y los Municipios–, dotándolos de autonomía, personalidad jurídica y estructura orgánica propia.

La diferencia tiene su origen, según doctrina de amplia aceptación, en la fuente de donde emana el ejercicio del poder tributario. Para la mayoría de los tratadistas, el **poder tributario originario** nace de la propia Constitución; mientras que el **poder tributario derivado** surge de la ley, a través de la cual el órgano con poder originario lo trasfiere a otro que no lo posee. Es por ello que, en opinión de HUMBERTO D'ASCOLI CENTENO¹⁴, los entes dotados de poder tributario derivado, tienen un poder de legislación de segundo grado, por cuanto sólo pueden dictar leyes tributarias dentro de una competencia previamente enmarcada dentro de los límites y alcances fijados por el ordenamiento legal que le ha delegado el poder. En efecto, dice el autor:

[...] ...la distinción entre poder tributario originario y derivado es forzoso referirla a la organización constitucional, al reparto de atribuciones que el constituyente haya establecido; sólo del análisis previo de las normas constitucionales que regulan el ejercicio de los poderes tributarios y su distribución entre las distintas colectividades territoriales que conforman un Estado, podremos saber si estamos en presencia de un poder originario o derivado, ya que no será igual la distribución del poder tributario en un Estado Unitario que en un Estado regido por un método federal [...]¹⁵.

A esta opinión se une ROMERO-MUCI, para quien:

[...] El Poder Tributario consiste en la facultad de establecer tributos, y se dice que es originario –como hemos visto– cuando emana de la propia Constitución Nacional. Por contraste, es derivado cuando el ente público lo posee por delegación del ente público con poder originario [...]¹⁶.

VILLEGAS, GIULANI FONROUGE y SAINZ DE BUJANDA sustentan una opinión similar a la de nuestros autores. Los dos primeros sostienen, haciendo referencia a la República Argentina,

¹³ RACHADELL. Pág. 408.

¹⁴ D'ASCOLI CENTENO, Humberto. *La Aplicabilidad de las Normas Procedimentales previstas en el Código Orgánico Tributario, a la Tributación Municipal*. Revista de Derecho Tributario (abril, mayo y junio) de 1995. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995. Pág. 10.

¹⁵ D'ASCOLI CENTENO. Pág. 10.

¹⁶ ROMERO-MUCI, Humberto. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*, Tomo I, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas. Venezuela. 1997. Pág. LIX.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

que tanto la Nación como las provincias están dotadas constitucionalmente de potestad tributaria originaria, si se toma en cuenta que en el texto constitucional se delimitan los poderes tributarios y se definen los tributos que corresponden a la Nación y a las provincias. Los municipios, en cambio, no tienen facultades expresamente definidas en la Constitución, sino que éstas nacen de las constituciones provinciales, según lo dispone la Carta Magna, por lo que se considera que el poder tributario de los entes locales es de carácter derivado, esto es, por delegación.

En íntima unión con lo expuesto hasta el momento, SAINZ DE BUJANDA considera que la distinción entre poder financiero –como él denomina al poder tributario- originario y derivado, reviste un carácter técnico que se basa en el rango de la norma que reconoce el poder. Así, el poder originario es el establecido por la Constitución, y el derivado, el reconocido por normas subordinadas a aquélla, como son las leyes orgánicas y las leyes ordinarias.

Sobre la base de la doctrina tradicional, en Venezuela sólo la República dispone de un poder amplio en materia tributaria, incluyendo la competencia residual, según se establece en el numeral 12 del artículo 156¹⁷ de la CRBV. Los Estados y los Municipios, ejercen un poder restringido, pero siempre de carácter originario, restricción que se materializa en limitaciones derivadas de los principios constitucionales tributarios.

En resumen, cada uno de los tres niveles político-territoriales constitucionales en que se organiza el Estado Venezolano (República, Estados y Municipios), ejerce el poder tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder para cada nivel, a diferencia del poder tributario derivado que se fundamenta en ley aprobada por el órgano legislativo que detenta el poder originario. Un ejemplo de poder tributario derivado, es la asignación de tributos a los municipios por mandato constitucional, que requieren de una ley especial para su aplicación, como sucede con el Impuesto Territorial o sobre Predios Rurales, aún no creado. De igual manera, se incluyen dentro de la potestad tributaria derivada, el Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias y la tasa por expedición de licencias para la venta de bebidas alcohólicas.

La doctrina sobre el ejercicio del poder tributario originario en Venezuela por parte de los tres niveles político-territoriales, no cuenta con el respaldo de tres grandes estudiosos de la materia, como son ADRIANA VIGILANZA GARCÍA, EZRA MIZRACHI y MANUEL RACHADELL, quienes reconocen que sólo el Poder Nacional goza de poder tributario originario, por no aceptar limitaciones impuestas por otro nivel de gobierno, mientras que los poderes estatal y municipal, tienen una competencia tributaria derivada. VIGILANZA GARCÍA basa su tesis en el artículo 156, numeral 13 de la Constitución, según el cual: *“Es de la competencia del Poder Nacional... 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”*. No hay duda, para la autora, que la norma nos impone diferenciar entre “categorías” de “potestades” tributarias; sin embargo, queda claro que la única potestad originaria es la que corresponde a la Nación; las otras potestades serán “potestades derivadas”, por estar supeditadas, más tarde o más temprano, a limitaciones establecidas por una ley nacional. Por otra parte, refuerza su posición doctrinaria cuando afirma, que la mera atribución constitucional de tributos determinados a un ente político-territorial no es suficiente para calificar de originaria a la potestad atribuida a dicho ente, por cuanto:

[...] lo que debe caracterizar al poder tributario originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de crear tributos (poder tributario) se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a

¹⁷ Se refiere a que es de la competencia del Poder Público Nacional, los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estado y Municipios, por la Constitución o por la ley.

agravar y a no aceptar una potestad superior que limite o condicione esa escogencia, a excepción de la propia Constitución, como es obvio. [...].¹⁸.

En relación con este mismo asunto, EZRA MIZRACHI expresa: *“ya no es sostenible la existencia de potestades tributarias de los entes menores, pues corresponde al Poder Nacional la creación de tributos no asignados en la Constitución a Estados y Municipios”*. Igual criterio sostiene ANTONIO PLANCHART MENDOZA, para quien:

[...] la potestad tributaria originaria es la posibilidad de que un ente escoja la manifestación de riqueza gravada y el vínculo que determinará la relación entre dicho ente y quien fungirá como sujeto pasivo de la obligación tributaria, concepción que se aparta, evidentemente, de la doctrina tradicional que califica la potestad tributaria originaria como aquella que deviene directamente de la Constitución, y la derivada como aquella que le es atribuida por ley [...].¹⁹.

De lo antes expuesto prevalece la tesis según la cual, la potestad tributaria originaria se fundamenta en la Constitución, aun cuando sea a través de la ley como se hace efectiva esa facultad, sin descontar las limitaciones que, para su ejercicio, condicionan disposiciones tanto constitucionales como legales, especialmente cuando se trata de entes menores como el Municipio.

El poder tributario del Municipio.

El poder tributario del Municipio se origina en su autonomía y, específicamente, en su **autonomía tributaria**, como veremos seguidamente, establecida en las disposiciones contenidas en los artículos 168, numeral 3° y 179, numeral 2° de la CRBV. Se trata de un poder tributario derivado si nos acogemos a la doctrina defendida por GARCÍA, MIZRACHI, RACHADELL y PLANCHART MENDOZA, antes comentada, u originario si seguimos el pensamiento de la mayoría de los autores, como D'ASCOLI CENTENO, quien afirma: *“los municipios en Venezuela tienen potestad tributaria originaria, en cuanto a los impuestos y tasas que puede crear y administrar en ejercicio inmediato de nuestra Constitución”*. Estos tributos no son otros que los previstos en el artículo 179, numeral 2° de la CRBV. No obstante, en el numeral 3° de este mismo artículo, la Constitución otorga a los municipios la posibilidad del ejercicio de un poder derivado o delegado para ciertos tributos, como son el Impuesto Territorial Rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos y los demás que determine la ley (numeral 6°).

Autonomía municipal.

En su concepto más amplio, **autonomía** es la libertad de administrarse por sí mismo, independientemente de influencias externas. Si llevamos este concepto al campo administrativo y coincidiendo en opinión con varios autores, autonomía sería la posibilidad o aptitud del ente público de base territorial de que se trate, para darse las normas jurídicas que rijan su actuación. La autonomía se identifica con el ámbito de competencias de una entidad y la forma cómo puede ejercerla dentro del marco de los principios y limitaciones establecidos en la Constitución y en las leyes. En este contexto, por **autonomía municipal o local** se entiende, tal como lo define El Consejo de Europa en octubre de 1985, en la *Carta Europea de Autonomía Local* –literal 3 de la Primera Parte-, según cita hecha por VILLEGAS MORENO, en su obra Derecho Administrativo

¹⁸ GARCÍA, Adriana Vigilancia. Pág. 255.

¹⁹ PLANCHART MENDOZA, Antonio, Reflexiones en torno a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole Similar. En *Temas Sobre Tributación Municipal en Venezuela*. Obra colectiva. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2005. Pág. 278.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Municipal²⁰: [...] *el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes [...]*.

Para HERNÁNDEZ RON, citado por CARLOS E. WEFE H²¹, el concepto de autonomía “es *comprensivo de los poderes de legislación y administración a la vez*”, siendo entidades autonómicas “*aquellas entidades públicas que dictan sus leyes, eligen sus autoridades y se gobiernan por sí mismas, sin intervención de otro poder, aun cuando su creación y origen procedan a su vez de una entidad mayor, sin la que aquella no podría existir*”.

La base de la autonomía municipal se establece en el artículo 168 de la CRBV, donde se define al Municipio como “...*la unidad política primaria y autónoma de la organización nacional*. Los municipios, continúa la norma: “*gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley...*”. La autonomía municipal, expresada en estos términos, se considera restringida y no absoluta, si se toma en cuenta la opinión de nuestro máximo tribunal, en sentencia de la Sala Constitucional N° 2.257, del 13 de noviembre de 2001, en la que se sostiene:

[...] se podría afirmar que la autonomía municipal, es un concepto de estricto derecho positivo, y en razón de ello, dicha autonomía no puede ir más allá de lo que específicamente se desprende de los dispositivos constitucionales, o lo que es igual, no se trata de un gobierno libre dentro del Estado sino de un Poder regulado por el Constituyente y por el Poder Legislativo [...].

[...] se observa con claridad que, la intención que proyecta la Constitución vigente, no es la de consagrar la autonomía municipal con carácter absoluto sino relativo, es decir, dentro del marco de los principios y limitaciones establecidas en la propia Constitución y en las leyes nacionales y en las leyes estatales habilitadas para desarrollar el contenido de las normas constitucionales, debiendo esas leyes, por sobre todo, conservar y respetar ciertos principios rectores establecidos en el Texto Fundamental. Luego, el ámbito de esa autonomía sólo podría ser delimitado con la interpretación unitaria de la red normativa de referencias, sin que pueda afirmarse que alguna de las disposiciones constitucionales se basta a sí misma para dar un cabal concepto de la autonomía municipal, por más esencial que esta sea [...] ²².

La autonomía municipal comprende, según dispone nuestra Constitución en el artículo 168:

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

Estas tres formas de la autonomía municipal, contiene tres aspectos, según lo ha señalado la Sala Constitucional, en sentencia N° 618 del 2 de Mayo de 2001:

[...] a) **Político**: en tanto se autogobierna por la elección de sus autoridades por parte de los ciudadanos que conviven en su jurisdicción, mediante los mecanismos democráticos previstos en la Constitución y la ley; b) **Normativo**: en el sentido de que tienen capacidad para dictar su propio ordenamiento jurídico en las materias que le han sido atribuidas constitucionalmente, sean esas materias exclusivas o concurrentes con otro ente político-territorial (República y Estados); y, c) **Financiero**: toda vez que la Constitución precisó las distintas

²⁰ VILLEGAS MORENO, José Luis. *Derecho Administrativo Municipal*. Librería y Galería Sin Límite. San Cristóbal. 2007. Pág. 134.

²¹ HERNÁNDEZ RON, J.M. *Tratado Elemental de Derecho Administrativo*. 2ª. Ed. Tomo I. Editorial Las Novedades, Caracas, 1943. Págs. 253 y 337, citado por CARLOS E. WEFE en *Temas sobre tributación municipal en Venezuela*. Obra colectiva. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 2005. Pág. 470.

²² Tomado de BREWER-CARÍAS, Allan R., *La Constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano*. Tomo I. 4ª Ed. Colección Textos Legislativos N° 20. Editorial Jurídica Venezolana. Pág. 390.

fuentes de ingresos con las que cuenta el gobierno municipal para llevar a cabo su gestión, teniendo la posibilidad de invertir dichos ingresos según las prioridades que determine la realidad de cada Municipio, sin injerencia del Poder Nacional y Poder Estatal, con la excepción de la inversión de los ingresos provenientes del Situado Constitucional, puesto que estos se invierten coordinadamente con planes desarrollados por los Estados [...]²³. **Negritas del autor.**

De estos tres aspectos de la autonomía municipal interesa, a los fines de esta lección, la **autonomía financiera**, esto es la que se materializa en la creación, recaudación e inversión de los ingresos propios del Municipio y, de manera particular, la autonomía tributaria, expresada en los términos de los tributos que le son propios al Municipio, conforme a lo dispuesto en el artículo 179, numerales 2 y 3 de la CRBV, como son:

[...] Art. 179, n. 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanístico.

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

El poder tributario del Municipio, no sólo se fundamenta en las disposiciones contenidas en los artículos 168 numeral 3° y 179 numerales 2° y 3°, de la CRBV, como se ha comentado, sino que es corroborado por la LOPPM, en artículo 159, según el cual:

[...] El Municipio, a través de ordenanzas, podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exoneración o rebajas de esos tributos [...]²⁴.

Potestades reguladoras.

Una de las innovaciones que trae la CRBV al compararse con la de 1961, es la precisión sobre el alcance de la autonomía tributaria del Municipio, establecida en el artículo 180, el cual señala:

[...] 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.

Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios, a favor de los demás entes político-territoriales, se extiende sólo a personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los estados [...].

Por razones didácticas analizaremos el contenido del artículo en dos partes: 1) Lo que se entiende por potestades reguladoras y, 2) Lo que se entiende por inmunidades fiscales.

Por **potestad reguladora** se entiende la facultad otorgada a un determinado ente público, por la Constitución y la ley, para dictar normas, organizar y controlar determinadas materias o actividades que le corresponden por su índole o naturaleza. De manera que, de acuerdo con la disposición constitucional en comentario, no podrán sustraerse del pago de tributos municipales

²³ BREWER-CARIAS. Pág. 392.

²⁴ Esta sección del artículo se corresponde con el Art. 180 de la CRBV.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

aquellos sujetos que, estando dentro del supuesto de hecho que constituya hecho imponible de algún tributo municipal, se dediquen a actividades cuya regulación le competen al legislador nacional. Es así como la potestad reguladora del Poder Nacional no excluye la potestad tributaria del Municipio.

Con respecto a la **inmunidad fiscal**, establecida en la segunda parte del artículo en comentario, constituye ésta la prerrogativa que tiene la Administración Pública de no ser objeto de obligaciones tributarias. Es decir, la nación, los estados y los municipios no están obligados entre sí, a cancelarse tributos, aun cuando dentro de sus actuaciones acontezcan hechos considerados por las leyes, como generadores de obligaciones tributarias. Resulta, entonces, que la autonomía tributaria de cada nivel territorial no puede impedir ni obstaculizar, a través del recurso tributario, las actividades de las otras entidades públicas, incluso en los supuestos en que tales actuaciones estén personificadas y encarnadas en la forma de institutos autónomos, empresas o fundaciones públicas pertenecientes a cada nivel territorial. Por lo tanto, sostiene ROMERO-MUCI:

[...] la República, los Estados y los Municipios no son susceptibles de imposición recíproca, así como tampoco podrían dispensar por vía legislativa de la aplicación de los tributos ajenos correspondientes a los demás niveles territoriales, sin riesgo de invasión de la autonomía tributaria ajena garantizada constitucionalmente [...]25.

Finalmente nos hace ver PARRA MANZANO²⁶, que esta disposición constitucional sólo contempla la inmunidad fiscal de la República y los estados, frente a la potestad tributaria de los municipios; y ello se debe a que históricamente las administraciones municipales han sido las únicas que han pretendido pechar con tributos, particularmente a los entes descentralizados (empresas) de las administraciones nacionales y estatales; por lo que el constituyente ante las discusiones doctrinarias y jurisprudenciales que dichas pretensiones habían generado, decidió plasmar el dispositivo constitucional arriba transcrito, a fin de dejar por sentado la inmunidad fiscal de la República y los estados.

²⁵. ROMERO-MUCI, Humberto. La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución. En *La Tributación en la Constitución de 1999*, Foro de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, organizado y dirigido por TOMÁS ENRIQUE CARRILLO BATALLA, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas. Venezuela. 2001. Pág. 34.

²⁶. PARRA MANZANO, Galsuinda Veda. *Manual de Derecho Administrativo General*. 2ª ed. VADELL hermanos Editores. Caracas. 2008. Pág. 233.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Comprender la definición de poder tributario.

Poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía. Del poder tributario surge la potestad tributaria, como la facultad estatal de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, la cual constituye una de las manifestaciones de soberanía fiscal del Estado. Se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria.

2. Explicar la clasificación del poder tributario y los aspectos en que ésta se fundamenta.

El poder tributario se ha clasificado en dos categorías: poder tributario originario y poder tributario derivado. Se dice que poder tributario originario es el otorgado directamente por la Constitución a un ente político territorial, pero sometido a las disposiciones constitucionales y legales sobre la materia. Poder tributario derivado sería aquel que posee un ente público por delegación del ente público con poder originario. Este es el concepto de destacados autores extranjeros como VILEGAS, GIULANI FONROUGE y SAINZ DE BUJANDA y de nacionales como D'ASCOLI CENTENO y ROMERO-MUCI. De acuerdo con esta opinión, la República, los estados y los municipios, tendrían poder tributario originario, aun cuando en ciertos casos, los municipios tendrían poder tributario derivado. Así por ejemplo, cuando se autoriza al Municipio para otorgar licencias para la venta de bebidas alcohólicas o para cobrar el Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias.

No todos los autores, sin embargo, están de acuerdo en considerar que tanto la República como los estados y los municipios tienen potestad tributaria originaria. Destacados juristas como ADRIANA VIGILANZA GARCÍA, EZRA MIZRACHI y MANUEL RACHADELL, por ejemplo, se pronuncian por reconocer que sólo el Poder Nacional goza de poder tributario original, mientras que los poderes estatal y municipal, tienen una competencia tributaria derivada. De manera que todos los tributos municipales son derivados, no existiendo tributación originaria sino en el ámbito nacional (RACHADELL). El autor de estas lecciones, se manifiesta a favor de la posición doctrinaria dominante, en tanto en cuanto todos los entes territoriales, como son la República, los Estados y los Municipios, gozan de potestad tributaria originaria, por cuanto ella se establece expresamente en el texto constitucional, sólo que se encuentra limitada y debe ejercerse de acuerdo con lo previsto en la propia Constitución y en las leyes.

3. Analizar el poder tributario del Municipio, su autonomía tributaria y la potestad reguladora de los poderes nacional y estatal.

El poder tributario del Municipio nace de las disposiciones contenidas en los artículos 168 y 179 de la CRBV. En el primero se establece la autonomía del Municipio, que incluye la autonomía financiera y tributaria, mediante la cual el ente local puede recaudar e invertir sus ingresos, incluyéndose en estos los derivados de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales). En el artículo 179, la Constitución describe los tributos propios del Municipio, como son: las tasas por el uso de sus bienes y servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

de industria, comercio, servicios o de índole similar; con las limitaciones establecidas en la Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de uso de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanístico. El impuesto territorial o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

Potestad reguladora es la facultad otorgada a un determinado ente público, por la Constitución y la ley para dictar normas, organizar y controlar determinadas materias o actividades que le corresponden por su índole o naturaleza. De manera que, 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 competen al legislador nacional. Es así como la potestad reguladora del Poder Nacional no excluye la potestad tributaria del Municipio.

Tres

Los bienes municipales y su régimen jurídico

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Definir y dividir los bienes municipales de acuerdo con el Código Civil y la LOPPM.
2. Explicar el régimen jurídico de los bienes municipales.

Definición de bienes y su clasificación.

Desde el punto de vista jurídico, **bienes** son todas las cosas que pueden constituir objeto de una relación jurídica, un derecho, una obligación, o de uno y otro a la vez. Existe una categoría especial de bienes, denominados **bienes del dominio público**, son los pertenecientes a un ente público y están afectados a un uso público o al fomento de la riqueza nacional. Estos bienes se caracterizan por beneficiar a todos los individuos, de manera indivisible, y no estar sometidos al principio de la no exclusión, esto es, que resulta prácticamente imposible impedir que un individuo disfrute de un bien público, como las vías de comunicación o la iluminación de las calles. A los bienes del dominio público se les identifica también como **demanialidad o bienes demaniales**.

Los municipios, al igual que la Nación y los estados, poseen bienes, denominados **bienes municipales**, los cuales forman parte, junto con los ingresos por ellos producidos, del activo de la Hacienda Pública Municipal, según lo establece el artículo 124 de la LOPPM, como hemos visto en la Lección Uno.

La LOPPM considera como bienes municipales, en el artículo 131, sin menoscabo de legítimos derechos de terceros: “ *los bienes muebles e inmuebles que por cualquier título formen parte del patrimonio del Municipio, o aquellos destinados en forma permanente al algún establecimiento público o servicio del Municipio o a algún ramo de su administración, salvo disposición o convenio expresos en contrario*”.

Los bienes municipales se dividen, al igual que otros bienes públicos, en bienes del dominio público y bienes del dominio privado, según texto del citado artículo, división que coincide con la clasificación establecida en el artículo 539 del CC:

[...] Los bienes de la Nación, de los Estados y de las Municipalidades, son del dominio público o del dominio privado [...].

Los **bienes del dominio público municipal**, se especifican en el artículo 132 de la LOPPM. Ellos son:

- Los ejidos, exceptuando las tierras correspondientes a los pueblos y comunidades indígenas.
- Las vías terrestres urbanas, rurales y de usos comunales.
- Los que adquiera el Municipio mediante expropiación conforme a la ley.

Estos bienes están protegidos en nuestro ordenamiento jurídico, al ser **inalienables e imprescriptibles**, según disposición del artículo 12 de la CRBV y del 133 de la LOPPM. A ello se agrega que son inembargables, todo lo cual se explica por su destino de uso común, en virtud de lo cual, su apropiación por ciertos particulares con exclusión de los demás, ocasionaría un evidente perjuicio a la comunidad.

La inalienabilidad significa que los bienes del dominio público no pueden ser objeto de compra-venta ni de cualquier otro acto jurídico traslativo de la propiedad, mientras estén afectados a la utilidad pública. Así lo establece expresamente el artículo 543 del CC:

[...] Los bienes del dominio público son inalienables...omisis [...].

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

La imprescriptibilidad se entiende en el sentido que los bienes del dominio público no pueden ser adquiridos por el transcurso del tiempo, a través de la figura jurídica denominada usucapión. Así lo establece el artículo 1959 del CC:

[...] La prescripción no tiene efecto respecto de las cosas que no están en el comercio [...].

No obstante su inalienabilidad e imprescriptibilidad, los bienes del dominio público municipal pueden ser desafectados de esa condición por los Concejos Municipales, con el voto favorable de las tres cuartas partes (3/4) de sus integrantes, previa consulta al respectivo Consejo Local de Planificación Pública y la opinión favorable del Síndico Procurador y del Contralor Municipal. La inembargabilidad supone que los bienes del dominio público no podrán estar vinculados al cumplimiento de una obligación, esto, por tanto, incluye la negación de ser hipotecados.

Los bienes del dominio público del Municipio se clasifican en **bienes de uso público** y **bienes de uso privado**, sobre la base de normas que establece el artículo 540 del CC. Los de uso público, son de uso común y general de los ciudadanos, en forma gratuita y libre. Los de uso privado son los de utilización sujeta a determinadas condiciones, como es el caso de los usos sometidos a concesión o los que requieren de un permiso especial. En estos casos se habla de **utilización privativa** del bien, lo que supone una limitación al principio de igualdad a favor de un particular. Tal es el ejemplo de las aceras en ciertos bulevares, donde se coloquen mesas para el servicio de fuente de soda, o de quioscos.

También son bienes del dominio público municipal, las avenidas, calles, plazas, aceras, parques y todos aquellos que por su naturaleza y destino no pertenecen a particulares y están a la disposición de uso público o que estén afectados por un servicio público. Cuando estos bienes dejan de destinarse al uso público, pasan al dominio privado del Municipio.

Los **bienes del dominio privado del Municipio**, son aquellos sobre los cuales éste ejerce su propiedad, como cualquier persona de derecho privado. Pertenecen al patrimonio del Municipio como son: los terrenos propios del Municipio y los bienes fiscales empresariales - instalaciones, maquinaria y equipo de las empresas industriales y comerciales-. Igualmente, son bienes del dominio privado del Municipio, los bienes fiscales de servicio público que, al igual que los anteriores, pueden originar, en casos excepcionales, determinados ingresos fiscales.

Régimen jurídico de los bienes municipales.

La LOPPM establece una normativa amplia sobre el régimen legal de los bienes municipales que, por razones didácticas trataremos de agrupar en esta sección, no sin antes hacer la observación sobre el carácter restrictivo de la misma que, con justificada razón, el legislador consideró necesaria a los fines de impedir que los municipios sigan desprendiéndose de sus bienes, especialmente los del dominio público, como los ejidos.

1. Norma de carácter general, aplicable a todos los bienes municipales (artículo 134 de la Ley):

[...] La adquisición, enajenación, administración, conservación, custodia, mejora, restitución, desincorporación y demás operaciones que tengan por objeto bienes municipales, se regirán por las ordenanzas y reglamentos dictados en la materia por los Municipios. La legislación sobre bienes nacionales se aplicará con carácter supletorio en cuanto sea procedente [...].

Se podrá observar, que la disposición deja en manos de los municipios, la regulación de la mayoría de las operaciones relacionadas con los bienes municipales, abriendo la posibilidad de aplicar, con carácter supletorio, la legislación sobre bienes nacionales, en cuanto sea procedente.

2. Normas de carácter específico aplicables a los bienes inmuebles por parte del Municipio.

a) Adquisición.

De conformidad con el artículo 135 de la Ley,

[...] La adquisición de los bienes inmuebles necesarios para el uso público o servicio oficial del Municipio se hará por el alcalde o alcaldesa, siempre que conste en informe favorable del contralor o contralora, conforme a las disposiciones aplicables [...].

b) Prohibiciones y excepciones para adjudicar bienes inmuebles:

[...] Los Municipios no podrán donar ni dar en usufructo, comodato o enfiteusis bienes inmuebles de su dominio privado, salvo a entes públicos o privados para la ejecución de programas y proyectos de interés público en materia de desarrollo económico o social. En cada caso se requerirá, a solicitud motivada del alcalde o alcaldesa, autorización del Concejo Municipal dada con el voto de las dos terceras (2/3) partes de sus integrantes. Cuando los inmuebles a que se refiere este artículo dejen de cumplir el fin específico para el cual se hizo la adjudicación, revertirán o se resituaran de pleno derecho al Municipio, libres de gravamen y sin pago alguno por parte de la entidad. A fin de proveer la transparencia de estos procesos, el alcalde o alcaldesa incluirá en la Memoria y Cuenta Anual, información actualizada sobre el estado de ejecución de los proyectos cuya realización fue causa de la adjudicación [...].

3. Normas de carácter específico aplicables a los ejidos.

a) Definición de ejidos (artículo 146).

[...] Los ejidos son bienes del dominio público destinados al desarrollo local. Sólo podrán enajenarse para construcción de viviendas o para usos productivos de servicios y cualquier otro de interés público, de acuerdo con los planes de ordenación urbanística y lo dispuesto en las respectivas ordenanzas municipales. Son también ejidos los terrenos situados dentro del área urbana de las poblaciones del Municipio, que no tengan dueño, sin menoscabo de los legítimos derechos válidamente constituidos. Igualmente, se consideran ejidos las tierras baldías ubicadas en el área urbana. Se exceptúan las tierras correspondientes a las comunidades y pueblos indígenas [...].

b) Resolución del contrato de enajenación de ejidos y reversión (artículo 147).

[...] En caso de que la construcción o el uso convenido para el terreno desafectado de su condición de ejidos o terreno privado del Municipio, no se realice dentro del plazo previsto en el respectivo contrato traslativo de la tenencia o propiedad y si vencido éste, sin haberse solicitado su prórroga son la justificación correspondiente o cuando la ampliación del plazo le fuere negada por el órgano competente, previo acuerdo expreso del Concejo Municipal, queda autorizado el alcalde o alcaldesa, con la apertura del debido proceso y audiencia de parte o su representante legal, dictar, por Resolución motivada, la resolución del contrato. Publicada en Gaceta Municipal, esta decisión surtirá sus efectos ante terceras personas y el Municipio por su órgano procederá a rescatar el terreno, sin obligación de pago de indemnización alguna. Esta penalidad se considerará inserta y formando parte de todos los contratos que celebre el Municipio, en los cuales su objeto sea la cesión en uso, tenencia o propiedad sobre terrenos ejidos, los que posea bajo presunción de ser ejidos o sobre sus terrenos propios. En el caso de que se trate de contrato otorgado, cuyo documento se haya autenticado o protocolizado, bastará que el alcalde o la alcaldesa remita con oficio al Notario o Registrador Subalterno, copia de la Gaceta Municipal donde aparece publicada la Resolución, para que de oficio protocolice el acto administrativo que la contiene,

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

estampando las notas marginales en los protocolos respectivos, revirtiendo de pleno derecho la propiedad del inmueble al Municipio [...].

c) Venta sin saneamiento por evicción (artículo 148).

[...] La compra de terrenos que resulte de la parcelación de ejidos, así como de terrenos propios del Municipio, se hará a riesgo del comprador, quien no podrá reclamar saneamiento por evicción [...].

d) Declaratoria de utilidad pública e interés social (artículo 149).

[...] Se declara de utilidad pública y de interés social la concesión y ampliación de los ejidos municipales. Se considera de utilidad pública e interés social las tierras pertenecientes al Poder nacional o a los estados que estén comprometidas dentro del perímetro urbano del Municipio descrito en el plan de ordenación urbanística y que sean necesarias para la expansión urbana. Quedan excluidos de esta afectación ejidal los parques nacionales, los monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica, así como las tierras que, por su calidad, sean aptas para la agricultura [...].

e) Adopción de una política de no enajenación de bienes inmuebles (artículo 150).

[...] El Concejo Municipal podrá adoptar, por ordenanza, una política general de no enajenación de sus terrenos de origen ejidal o propios, así como sujetar su administración, uso y disposición a las restricciones que considere más convenientes al desarrollo de las poblaciones y al interés del Municipio, debiendo reservar áreas suficientes para fines de servicio público [...].

f) Adquisición de tierras para ejidos (artículo 151).

[...] En el caso de la adquisición de tierras particulares para la concesión o ampliación de ejidos, el pago podrá hacerse en bonos emitidos por la República, redimibles en un plazo no mayor de veinte años y al interés que se fije en cada emisión, previa la autorización del Ejecutivo Nacional. Los bonos y sus intereses serán pagados en el plazo convenido entre la República y el Municipio, con un tanto por ciento de la proporción del Situado Municipal que corresponda al respectivo Municipio, porcentaje que podrá ser retenido por el Ejecutivo Nacional [...].

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Definir y dividir los bienes municipales de acuerdo con el Código Civil y la LOPPM.

Son bienes municipales, los bienes muebles e inmuebles que por cualquier título formen parte del patrimonio del Municipio, o aquellos destinados en forma permanente al algún establecimiento público o servicio del Municipio o a algún ramo de su administración, salvo disposición o convenio expresos en contrario (artículo 131 LOPPM).

Tanto el Código Civil (artículo 539), como la LOPPM (artículo 132), dividen los bienes municipales en: bienes del dominio público y bienes del dominio privado. Dentro de los primeros se incluyen los ejidos, las vías terrestres urbanas y rurales y de usos comunales y los que adquiriera el Municipio mediante expropiación conforme a la ley. Los bienes del dominio público son de uso público o de uso privado del Municipio, según el artículo 540 del Código Civil. Los bienes del dominio privado son aquellos cuya utilización está sujeta a determinadas condiciones, como es el caso de un terreno municipal que se destine a estacionamiento público.

2. Explicar el régimen jurídico de los bienes municipales.

La adquisición, enajenación, administración, custodia, mejora, restitución, desincorporación y demás operaciones que tengan por objeto bienes municipales, se regirá por las ordenanzas y reglamentos dictados en la materia por los municipios. La legislación sobre bienes nacionales se aplicará con carácter supletorio en cuanto sea procedente (LOPPM, artículo 134).

Los bienes del dominio público son inalienables, imprescriptibles e inembargables, y están destinados al disfrute de toda la población. Sin embargo, estos bienes pueden ser desafectados de esas condiciones previo acuerdo del Concejo Municipal, previa consulta al Consejo Local de Planificación Pública y las opiniones tanto del Síndico Procurador como del Contralor Municipal. Los bienes del dominio privado, no pueden ser dados por el Municipio en donación, usufructo, comodato o enfiteusis (artículo 136 de la LOPPM).

Los ejidos son bienes del dominio público destinados al desarrollo local y están sometidos a un régimen especial de enajenación y uso, según lo dispone la CRBV, en el artículo 181, la LOPPM, en el Capítulo III del Título V y en las Ordenanzas de Ejidos.

Cuatro

Los ingresos públicos municipales: consideraciones generales y clasificación

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Señalar el significado de ingresos públicos y su diferencia con los recursos públicos.
2. Explicar la clasificación de los ingresos públicos y de los aspectos en que ésta se fundamenta.
3. Comprender la noción general de ingresos públicos municipales.
4. Enumerar las diferentes clases de ingresos públicos municipales.

Ingresos públicos.

En la Lección Uno vimos que el Municipio, mediante la actividad financiera, se procura ingresos con los cuales ha de satisfacer las necesidades públicas locales. Estos ingresos reciben el nombre de **ingresos públicos**, en los términos que los ha definido VALDES COSTA: “*ingresos públicos son las entradas de dinero en la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica*”²⁷. El calificativo de público dado a este tipo de ingresos, se fundamenta tanto en su uso, cual es la satisfacción de las necesidades públicas, como en la naturaleza pública del ente que los percibe, que no es otro que el Estado.

El término **ingreso** tiende a confundirse con **recurso**, a pesar de sus diferencias. A este respecto, SAINZ DE BUJANDA²⁸ sostiene que ingreso es un concepto dinámico por cuanto supone un movimiento de afuera hacia adentro de un patrimonio. En cambio, recurso es la figura jurídica que da origen al flujo monetario llamado ingresos, como son el patrimonio, los tributos, la deuda pública y el monopolio. Coincidiendo con esta opinión, VILLEGAS²⁹ diferencia ambos términos, cuando define recurso como toda suma devengada, mientras que ingreso se refiere específicamente a aquellas sumas que efectivamente entran en la tesorería del Estado. No obstante, agrega, que aun cuando se trata de una distinción científicamente adecuada, muchos autores utilizan ambos términos indistintamente y con sentido equivalente.

Clasificación de los ingresos públicos.

Los ingresos públicos pueden clasificarse de varias formas. Las clasificaciones más utilizadas son la que se basan en el grado de estabilidad o continuidad en el tiempo de los ingresos, y las que utilizan el criterio de la relación que les da origen a los ingresos. Dentro del primer grupo encontramos ingresos ordinarios y extraordinarios y, en el segundo, los de derecho público y de derecho privado. Veamos las características de cada uno de ellos.

Ingresos ordinarios.

Son los que se forman regular y continuamente y están destinados a cubrir el presupuesto financiero normal del Estado, tales como el producto de los impuestos ordinarios a las rentas, a los consumos, a los actos o contratos o el ingreso que el Estado obtiene de sus bienes patrimoniales. La LOAFSP, define a los ingresos ordinarios (artículo 7, numeral 5) como **ingresos recurrentes**, es decir, aquellos que se prevea producir o se hayan producido por más de tres años (artículo 7, numeral 10).

Ingresos extraordinarios.

Son los que tienen carácter esporádico o se originan por la necesidad de atender situaciones o problemas excepcionales. Estos ingresos provienen, principalmente, de los empréstitos públicos. También son extraordinarios, entre otros, los ingresos provenientes de la enajenación de propiedades del Estado o el rendimiento de impuestos que afectan al capital privado. La LOAFSP, considera a estos ingresos como **ingresos no recurrentes** en el numeral 6° del artículo 7. Son ejemplos de este tipo de ingresos, los provenientes de operaciones de crédito público y de leyes que originen ingresos de carácter eventual o cuya vigencia no exceda de tres

²⁷ VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, 2ª. ed. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1966, Pág. 1.

²⁸ SAINZ DE BUJANDA, Pág. 128.

²⁹ VILLEGAS, Pág. 50.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

años. Igualmente, la Ley considera las siguientes categorías de ingresos: a) **ingresos corrientes** que son los ingresos recurrentes tributarios o no tributarios, petroleros o no petroleros (artículo 7, numeral 7); b) **ingresos de capital**, que son los ingresos por concepto de venta de activos y de transferencias con fines de capital (artículo 7, numeral 8) y, c) **ingreso total**, que vendría a ser la suma de los ingresos corrientes y los ingresos de capital.

Ingresos públicos de Derecho público.

Los **ingresos públicos de Derecho público**, son aquellos que obtiene el Estado del patrimonio de los particulares, en su calidad de sujeto de Derecho público, haciendo uso de su poder impositivo o coercitivo. Se les denomina también **ingresos derivados** y su característica dominante es la circunstancia de que el Estado los deriva actuando como autoridad, en virtud de su poder tributario, en forma tal que el particular está obligado, cuando concurren las circunstancias previstas en la ley, a cederle una parte de sus rentas o de sus bienes. Estos ingresos se rigen por normas de Derecho público y están compuestos, en su mayor parte, por tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales-, cuya característica común es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta, a su vez, fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y límites que establezca la Constitución al ejercicio del poder tributario del Estado y las garantías que ella contenga para todos los habitantes del país. También se consideran como ingresos de Derecho público, las sanciones fiscales (Vg. multas), y los provenientes del crédito público y la emisión de papel moneda.

Ingresos públicos de Derecho privado.

Los **ingresos públicos de Derecho privado**, son los que el Estado obtiene de sus actividades de carácter económico. Proviene del patrimonio público constituido por bienes de distinta naturaleza: territoriales, industriales, comerciales –dominio del Estado-, de los cuales derivan, por ejemplo, ingresos a título de renta de sus bienes o de utilidades de sus inversiones, o dividendos de acciones de las que es propietario. Estos ingresos reciben el nombre de **ingresos originarios o de economía** privada, y están regidos por normas del Derecho privado. Son ejemplos de estos ingresos, los que dan origen a ingresos por las actividades de las empresas públicas rentables y patrimoniales, por enajenación de bienes muebles e inmuebles, participaciones financieras y rentas contractuales. A nivel del Municipio, serían ingresos públicos de Derecho privado, entre otros, los procedentes de la administración del patrimonio municipal, incluido el producto de los ejidos y bienes, los dividendos o intereses por suscripción de capital y el producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.

Ingresos públicos municipales.

Ingresos públicos municipales son todos los proventos (producto, venta), frutos o productos que el Municipio obtenga en el ejercicio de las facultades que le otorga la Constitución y las leyes nacionales, los establecidos mediante Ordenanza y los derivados de la gestión de su patrimonio, o por cualquier otro título legítimo.

Clasificación de los ingresos públicos municipales.

Los ingresos públicos municipales pueden clasificarse de dos formas, según el criterio que se utilice para ello. Así tenemos, ingresos públicos municipales ordinarios y extraordinarios e ingresos públicos municipales tributarios y no tributarios. Veamos en detalle cada una de estas clasificaciones.

Ingresos públicos municipales ordinarios y extraordinarios.

Esta es la clasificación que hace la LOPPM, de los ingresos que la Constitución le asigna a los municipios en el artículo 179, y que se supone se basa en la definición que de dichos ingresos hace la LOAFSP en el artículo 7, numerales 5, 6, 7 y 10 respectivamente.

Ingresos ordinarios.

Son ingresos ordinarios del Municipio, de acuerdo con el artículo 137 de la LOPPM:

Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.

Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que le sean asignados por ley.

1. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
2. Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
3. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.
4. Los dividendos o intereses por suscripción de capital.
5. Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.
6. Los demás que determine la Ley.

Ingresos extraordinarios.

Son ingresos extraordinarios del Municipio, de acuerdo con el artículo 139 de la LOPPM:

1. El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.
2. Los bienes que se donaren o legaren a su favor.
3. Las contribuciones especiales.
4. Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.
5. El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público, contratados de conformidad con la ley.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

En relación con los ingresos extraordinarios del Municipio, el Profesor MANUEL RACHADELL³⁰ ha formulado dos observaciones que nos parecen acertadas. Por una parte, no podrían considerarse como ingresos extraordinarios los bienes que se donaren o legaren al Municipio, excepto cuando se refiera a donaciones o legados en dinero. Se trataría, más bien, de medios para adquirir bienes, que es diferente, por cuanto los bienes producen ingresos cuando se venden, pero en tal caso no provendría de la donación del bien, sino de su venta. Por otra parte, considera incorrecto incluir las contribuciones especiales entre los ingresos extraordinarios, toda vez que se trata de tributos, y por lo tanto, de una fuente recurrente, que los califica como ingreso ordinario, al igual que los impuestos y las tasas. Aún más, sostiene RACHADELL, resulta absurdo que se considere como ingreso ordinario a la contribución especial que se deriva de *“mejoras sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que le fueren asignados por ley”* (artículo 137), mientras que las demás contribuciones especiales generan ingresos extraordinarios para el Municipio.

- Uso de los ingresos extraordinarios.

La LOPPM establece en el artículo 140, una norma de gran importancia sobre el uso de los ingresos extraordinarios por parte del Municipio:

[...] Los ingresos públicos extraordinarios sólo podrán destinarse a inversión en obras o servicios que aseguren la recuperación de la inversión o el incremento efectivo del patrimonio del Municipio. Excepcionalmente y sólo en caso de emergencia por catástrofe o calamidad pública, podrán destinarse para atenderla; este destino requerirá la autorización del Concejo Municipal.

Cuando dichos ingresos provengan de la enajenación de terrenos de origen ejidal y demás bienes muebles e inmuebles del Municipio, deberán necesariamente ser invertidos en bienes que produzcan nuevos ingresos al Municipio.

Los concejales y concejales velarán por el cumplimiento de este artículo y responderán solidariamente con el alcalde o alcaldesa por la contravención de esta norma, a menos que demostraren el respectivo procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad administrativa y civil del alcalde o alcaldesa [...].

- Ingresos de otros entes municipales.

La LOPPM establece en el artículo 141, la siguiente norma relacionada con los entes municipales que creare el Municipio:

[...] Las ordenanzas de creación de institutos autónomos municipales y demás actos por los cuales se crearen mancomunidades, sociedades, fundaciones o asociaciones civiles por cada Municipio o se decidiera su participación en ellas, deberán especificar los ingresos de dichos entes, así como su naturaleza y origen, de conformidad con lo dispuesto en la ley correspondiente [...]

Ingresos públicos municipales tributarios y no tributarios.

En esta obra se adopta, por razones didácticas, la clasificación de los ingresos municipales en tributarios y no tributarios, entre otras, por el orden como se analizan en lecciones posteriores, cada uno de estos tipos de ingresos. La base de esta clasificación está en la fuente que da origen al ingreso. Así se tiene, que ingresos tributarios son los provenientes de tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales municipales-, esto es, del patrimonio de los particulares, mientras que los no tributarios, son los que se originan en el propio patrimonio del Estado.

³⁰ RACHADELL, Manuel. La Hacienda Pública Municipal, en *Ley Orgánica del Poder Público Municipal*. Colección Textos Legislativos N° 34. Varios autores. 2ª ed. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2005. Pág. 404.

Ingresos tributarios del Municipio.

Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalía de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística, y cualesquiera otros que le sean asignados por ley.

El impuesto territorial rural o sobre predios rurales y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

Las contribuciones especiales.

Es de observar, que en el caso del Impuesto Territorial Rural o sobre predios rurales – numeral 3° del citado artículo 179, en concordancia con el artículo 156 numeral 14° de la CRBV ³¹ - su alcance será determinado por la ley nacional que, a su efecto, dicte la Asamblea Nacional, en acatamiento a lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 156 de la CRBV.

Ingresos no tributarios del Municipio.

1. Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.
2. Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
3. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.
4. Los dividendos o intereses por suscripción de capital.
5. Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.
6. El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.
7. Los bienes que se donaren o legaren a su favor.
8. Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.
9. El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público, contratados conforme a la ley.
10. Los demás que determine la Ley.

³¹ Art. 156, numeral 14: Es de la competencia del Poder Público Nacional: la creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponden a los Municipios, de conformidad con esta Constitución.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Señalar el significado de ingresos públicos y su diferencia con los recursos públicos.

Ingresos públicos son las entradas de dinero en la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera sea su naturaleza económica o jurídica. Los recursos públicos, en cambio, son las figuras jurídicas que dan origen al flujo monetario llamado ingresos, como el patrimonio, los tributos, la deuda pública y el monopolio.

2. Explicar la clasificación de los ingresos públicos y de los aspectos en que ésta se fundamenta.

Según el grado de estabilidad o continuidad en el tiempo, los ingresos públicos pueden ser:

Ordinarios: los que se forman regular y continuamente y están destinados a cubrir el presupuesto financiero normal del Estado, tales como el producto de los impuestos ordinarios a las rentas, a los consumos, a los actos o contratos o el ingreso que el Estado obtiene de sus bienes patrimoniales. Son los ingresos recurrentes, según la LOAFSP.

Extraordinarios: son los que tienen carácter esporádico o se originan por la necesidad de atender situaciones o problemas excepcionales. Estos ingresos provienen, principalmente, de los empréstitos públicos. También son extraordinarios, los ingresos provenientes de la enajenación de propiedades del Estado o el rendimiento de impuestos que afectan al capital privado, entre otros. Son los ingresos no recurrentes, de acuerdo con la LOAFSP.

Según que la relación que da origen al ingreso pertenezca al ramo del Derecho público o del Derecho privado, los ingresos públicos pueden ser:

De derecho público: Son aquellos que obtiene el Estado en su calidad de sujeto de Derecho público, haciendo uso de su poder impositivo o coercitivo. La característica dominante de estos ingresos es la circunstancia de que el Estado los deriva actuando como autoridad, en uso de su poder tributario, en forma tal que el particular está obligado, cuando concurren las circunstancias previstas en la ley, a ceder una parte de sus rentas o de sus bienes al Estado.

De derecho privado: Son los que el Estado obtiene de sus actividades de carácter económico. Proviene del patrimonio constituido por bienes de distinta naturaleza: territoriales, industriales, comerciales –dominio del Estado–, de los cuales derivan, por ejemplo, ingresos a título de rentas de sus bienes o de utilidades de sus inversiones, o dividendos de acciones de las que es propietario.

3. Comprender la noción general de ingresos públicos municipales.

Son todos los proventos (producto, venta), frutos o productos que el Municipio obtenga en el ejercicio de las facultades que le otorga la Constitución y las leyes nacionales, los

Lección CUATRO: Los ingresos públicos municipales

establecidos mediante Ordenanza y los derivados de la gestión de su patrimonio, o por cualquier otro título legítimo.

4. Enumerar las diferentes clases de ingresos públicos municipales.

De acuerdo con la LOPPM los ingresos públicos municipales se clasifican en ordinarios y extraordinarios.

Ingresos ordinarios (artículo 137 LOPPM):

- Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.

Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que le sean asignados por ley.

- El impuesto territorial rural o sobre predios rurales y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.
- Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
- El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
- Los dividendos o intereses por suscripción de capital.
- Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.
- Los demás que determine la Ley.

Ingresos extraordinarios (artículo 139 LOPPM):

- El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.
- Los bienes que se donaren o legaren a su favor.
- Las contribuciones especiales.
- Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.
- El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público contratados, de conformidad con la ley.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Otra clasificación de los ingresos del Municipio es en tributarios y no tributarios. La base de esta clasificación está en la fuente que da origen al ingreso. Así se tiene, que ingresos tributarios son los provenientes de tributos –impuestos, tasas y contribuciones especiales municipales- , esto es, del patrimonio de los particulares, mientras que los no tributarios, son los que se originan en el propio patrimonio del Estado.

Ingresos tributarios:

Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalía de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística, y cualesquiera otros que le sean asignados por ley.

El impuesto territorial rural o sobre predios rurales y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.

- Las contribuciones especiales.

Ingresos no tributarios:

1. Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.
2. Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.
3. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.
4. Los dividendos o intereses por suscripción de capital.
5. Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.
6. El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.
7. Los bienes que se donaren o legaren a su favor.
8. Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.
9. El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público, contratados conforme a la ley.
10. Los demás que determine la Ley.

Cinco

Los ingresos no tributarios del municipio

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Definir ingresos públicos no tributarios del municipio.
2. Describir cada uno de los ingresos públicos no tributarios del municipio.

Lección CINCO: Los ingresos no tributarios del Municipio

Como vimos en la Lección Cuatro, los ingresos públicos no tributarios del Municipio son aquellos que provienen de diferentes fuentes; pero no tienen carácter tributario por no constituir impuestos, tasas ni contribuciones especiales. La enumeración de estos ingresos, según hemos señalado, se encuentra distribuida entre los artículos 137 y 139 de la LOPPM. A continuación, una descripción de cada uno de estos ingresos.

Descripción de cada uno de los ingresos públicos no tributarios del Municipio.

Los procedentes de la administración del patrimonio del Municipio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.

El Municipio puede obtener ingresos por la administración de su patrimonio, del cual forman parte, además de los bienes municipales, incluyendo los ejidos, el capital en dinero depositado en instituciones bancarias, organismos, empresas o fundaciones de carácter municipal y el capital suscrito o aportado por el Municipio en empresas de cualquier género. Se trata de una renta originaria, en la cual se incluyen, además, los intereses que devenguen las planillas de liquidación de los tributos municipales no pagados por los contribuyentes y, en general, por cualquier cantidad de dinero del Municipio sujeta a aumento por intereses tanto de capital como de mora.

También se incluyen en este rubro, los ingresos provenientes de la administración de bienes o servicios municipales, por los cuales el Municipio cobra un precio a los usuarios de los mismos, como el alquiler de oficinas para la venta de pasajes en los terminales terrestres de pasajeros locales o por pagos derivados de contratos de concesión de servicios.

1. Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.

El Situado Constitucional es una transferencia gubernamental, cuyo régimen está regulado en la CRBV (artículo 167, ordinal 4°) y en la LOPPM (artículo 138).

De acuerdo con el artículo 167, ordinal 4°, de la C RBV, el situado es una partida equivalente a un máximo del veinte por ciento del total de los ingresos de cada estado y el Distrito Capital en la forma siguiente: un treinta por ciento de dicho porcentaje por partes iguales, y el setenta por ciento restante en proporción a la población de cada una de dichas entidades. En cada ejercicio fiscal, los estados destinarán a la inversión un mínimo del cincuenta por ciento del monto que les corresponda por concepto de situado. A los municipios de cada Estado les corresponderá, en cada ejercicio fiscal, una participación no menor del veinte por ciento del situado y de los demás ingresos ordinarios del respectivo estado. En caso de variaciones de los ingresos del Fisco Nacional que impongan una modificación del Presupuesto Nacional, se efectuará un reajuste proporcional del situado. La ley establecerá los principios, normas y procedimientos que propendan a garantizar el uso correcto y eficiente de los recursos provenientes del situado constitucional y de la participación municipal en el mismo.

La ley a la que se refiere el artículo supratrascrito, en su parte final, es la LOPPM, la cual establece en el artículo 138, la forma de distribución del situado entre los municipios de cada estado, tal cual aparece en la Ley de Reforma Parcial de la Ley del Poder Público Municipal, publicada en Gaceta Oficial N° 38.327, de fecha 2-1 2-05: cuarenta y cinco por ciento (45%) en

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

partes iguales, cincuenta por ciento (50%) en proporción a la población de los municipios y cinco por ciento (5%) en proporción a su extensión territorial.

2. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias y las demás que le sean atribuidas.

Este rubro está integrado por el producto derivado de las sanciones pecuniarias impuestas por las autoridades municipales en ejercicio de sus funciones o por aquellas que le sean atribuidas de conformidad con la Ley.

La LOPPM habla de multas y sanciones pecuniarias, que representan la consecuencia jurídica resultante de las violaciones o infracciones de disposiciones legales o reglamentarias, las cuales se concretan en la exigencia al infractor o trasgresor, por parte de la Administración, de una determinada suma de dinero que debe estar prevista en Ordenanza.

La LOPPM establece, igualmente, en el artículo 143, que el retardo en el cumplimiento de las obligaciones relativas a acreencias no tributarias de los municipios genera intereses moratorios calculados a la tasa mensual que fije la Ordenanza, conforme a la legislación nacional aplicable, y que se causará desde la fecha que se haya hecho exigible el pago. En materia tributaria, la tasa aplicable para el cálculo de los intereses moratorios, tanto que se causen a favor del Tesoro Municipal como a favor de los contribuyentes, por pagos indebidos de tributos, será como máximo, la prevista en el Código Orgánico Tributario³².

3. Los dividendos o intereses por suscripción de capital.

Se trata de las utilidades provenientes en proporción al capital suscrito o aportado por el Municipio o el Distrito Metropolitano a empresas de cualquier género, como por ejemplo, compañías anónimas de capital donde el Municipio tenga una participación en su gestión financiera.

4. Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.

El Fondo de Compensación Interterritorial, tiene su origen en la disposición del artículo 185, Título IV, Capítulo V, de la CRBV. Este Fondo fue creado por la Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno, publicada en Gaceta Oficial N° 5963 Extraordinario, de fecha 22-02-10. Depende de dicho Consejo y es administrado por el Presidente o Presidenta del mismo a través de la Secretaría.

El Fondo de Compensación Interterritorial está destinado al financiamiento de inversiones públicas para promover el desarrollo equilibrado de las regiones, la cooperación y complementación de las políticas e iniciativas de desarrollo de las distintas entidades públicas territoriales, y a apoyar, especialmente, la dotación de obras y servicios esenciales en las regiones y comunidades de menor desarrollo relativo, con base en el principio de solidaridad interterritorial.

³² De acuerdo con el artículo 66 del COT, la obligación de pagar intereses de mora desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago de cada tributo en particular, multas y accesorios, hasta la extinción total de la deuda. Los intereses de mora son equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis principales bancos del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. No obstante, la Administración Tributaria podrá celebrar con los sujetos pasivos, convenios de pago respecto de los impuestos adeudados al Municipio, de conformidad con lo que establezca la Ordenanza respectiva, en la cual se especificará, entre otros elementos, el monto del pago inicial y el número de cuotas mensuales.

5. El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.

La venta de los bienes muebles e inmuebles municipales está sujeta a las disposiciones de la LOPPM y de las ordenanzas sobre la materia, de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de la Ley. En el caso de los ejidos y otros bienes del dominio público del Municipio, la ley dispone en el artículo 136, que su enajenación requiere previamente la desafectación del bien de esa condición de dominio, con el voto favorable de las tres cuartas partes (3/4) de los integrantes del Concejo Municipal respectivo, previa consulta con los Consejos Locales de Planificación Pública y la opinión del Síndico Procurador o Síndica Procuradora y del Contralor o Contralora Municipal.

6. Los bienes que se donaren o legaren a su favor.

El Municipio puede recibir donaciones en dinero, cosa o derecho, es decir, por transmisión graciosa o voluntaria. Se incluyen en este rubro, los ingresos consistentes en cantidades de dinero que se hubiere legado al Municipio. Si el legado o la donación no son para un fin determinado, deberá destinarse a los mismos fines que se destina el resto de los ingresos extraordinarios.

7. Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.

Los Municipios pueden recibir aportes especiales de organismos nacionales o estatales. Entre estos aportes se encuentran las transferencias compensadoras de distinto tipo, como las provenientes del Fondo Intergubernamental para el Desarrollo Económico y Social (FIDES) y del Fondo para la Estabilización Macroeconómica, dentro del marco de la descentralización y la solidaridad interterritorial, cuyo propósito es el de hacer menos pronunciadas las desigualdades territoriales en el desarrollo económico y en la distribución de la riqueza.

El FIDES fue creado en el año 2000 (Gaceta Oficial N° 37.022, de fecha 25 de agosto de 2000), y la ley correspondiente ha sido reformada en un par de ocasiones, sin que las modificaciones efectuadas hayan afectado, en lo sustancial, su objetivo de promover la descentralización administrativa, la solidaridad interterritorial y el desarrollo de los estados y municipios, así como propiciar la participación ciudadana para un mejor logro de tales fines.

El Fondo para la Estabilización Macroeconómica, fue creado originalmente con el nombre de Fondo de Inversión para la Estabilización Macroeconómica, mediante ley publicada en Gaceta Oficial N° 37.665 de fecha 4 de abril de 2003. Dicha ley fue derogada por la vigente Ley que crea el Fondo para la Estabilización Macroeconómica, publicada en Gaceta Oficial N° 37.827 de fecha 27 de noviembre de 2003.

El objeto del Fondo, de acuerdo con el artículo 1° de la Ley es [...] *lograr la estabilidad de los gastos del Estado en los niveles nacional, estatal y municipal, frente a las fluctuaciones de los ingresos ordinarios [...]*. Se trata de un fondo financiero sin personalidad jurídica, adscrito al Ministerio de Finanzas, a los solos fines de coordinación de sus actividades con los órganos de la Administración Central, del apoyo presupuestario y técnico y de articulación con los procesos de la gestión fiscal.

8. El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público, contratados de conformidad con la ley.

De conformidad con el artículo 142 de la LOPPM:

[...] Los Municipios y demás entes creados por ellos, no pueden realizar operaciones de crédito público externo ni en moneda extranjera, ni garantizar obligaciones de terceros. Para realizar operaciones de crédito público interno, los Municipios seguirán el procedimiento establecido en la ley nacional que rige la materia [...].

La ley que rige las operaciones de crédito público interno, es la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, la cual establece en el artículo 79, que las solicitudes de crédito público interno por parte de los municipios, deberán ser enviadas al Ejecutivo Nacional para que, una vez aprobada por el Presidente de la República en Consejo de Ministros, sean sometidas a la autorización de la Asamblea Nacional.

9. Los demás que determine la ley

Se incluyen en este rango ingresos que le sean asignados al Municipio por ley nacional o estatal, en atención a las disposiciones que prevén la atribución a estos entes locales de determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización, tal como lo dispone el artículo 157 de la CRBV³³; igualmente, podrán ser asignados a los municipios ingresos adicionales, como consecuencia de la descentralización y transferencia de servicios por parte de los estados, dentro de las áreas de competencia concurrentes entre ambos niveles del Poder Público, según lo establece el artículo 165 de la CRBV³⁴. Se observa, no obstante, que dentro de estos ingresos que determine la Ley, podría haber ingresos tributarios. Tal sería el caso de las tasas que puede cobrar el Municipio por la expedición de licencias para el expendio de licores.

³³ Artículo 157 de la CRBV: La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios y a los estados, determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la descentralización.

³⁴ Artículo 165 de la CRVB: [omisis...] Los estados descentralizarán y transferirán a los Municipios los servicios y competencias que gestionen y que éstos estén en capacidad de prestar, así como la administración de los respectivos recursos, dentro de las áreas de competencias concurrentes entre ambos niveles del Poder Público. Los mecanismos de transferencia estarán regulados por el ordenamiento jurídico estatal [...].

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Definir ingresos públicos no tributarios del Municipio.

Los ingresos públicos no tributarios del Municipio son aquellos que provienen de diferentes fuentes; pero no tienen el carácter de tributo por no constituir impuestos, tasas ni contribuciones especiales.

2. Describir cada uno de los ingresos públicos no tributarios del Municipio.

• Los procedentes de la administración de su patrimonio, incluido el producto de sus ejidos y bienes.

Forman parte de estos ingresos, los provenientes del patrimonio del Municipio, del cual entre los cuales se tienen, los bienes municipales, incluyendo los ejidos, el capital en dinero depositado en instituciones bancarias, organismos, empresas o fundaciones de carácter municipal y el capital suscrito o aportado por el Municipio en empresas de cualquier género. Se incluyen, además, dentro de estos ingresos, los intereses que devenguen las planillas de liquidación de los tributos municipales no pagados por los contribuyentes y, en general, por cualquier cantidad de dinero del Municipio sujeta a aumento por intereses tanto de capital como de mora. A ellos se agregan los precios que percibe el Municipio por la administración de bienes o servicios municipales, como terminales terrestres de pasajeros y por la concesión de servicios.

• Los derivados del Situado Constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estatales.

El Situado Constitucional es una transferencia gubernamental regulado por la CRBV (artículo 167, ordinal 4º) y la LOPPM (artículo 138). La distribución del situado entre los municipios de cada estado, se hace de conformidad con los siguientes parámetros: cuarenta y cinco por ciento (45%) en partes iguales, cincuenta por ciento (50%) en proporción a la población de los Municipios y cinco por ciento (5%) en proporción a su extensión territorial.

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

Este rubro lo integra el producto de las sanciones pecuniarias impuestas por las autoridades municipales, de conformidad con disposiciones previstas en Ordenanza, reglamentos o actos administrativos. También se incluyen en este tipo de ingresos, los intereses moratorios que se originen por el retardo en el cumplimiento de las obligaciones relativas a acreencias no tributarias.

• Los dividendos o intereses por suscripción de capital.

Se trata de las utilidades provenientes en proporción al capital suscrito o aportado por el Municipio o el Distrito Metropolitano en empresas de cualquier género, por ejemplo, Compañías Anónimas de capital donde el Municipio tiene una participación en la gestión financiera de dicha entidad.

- **Los provenientes del Fondo de Compensación Interterritorial.**

De conformidad con el Parágrafo Primero del artículo 185, Título N, Capítulo V, de la CRBV, deberá aprobarse una ley para la creación del Fondo de Compensación Interterritorial, el cual se destinará al financiamiento de inversiones públicas para promover el desarrollo equilibrado de las regiones, la cooperación y complementación de las políticas e iniciativas de desarrollo de las distintas entidades públicas territoriales, y apoyar, especialmente, la dotación de obras y servicios esenciales en las regiones y comunidades de menor desarrollo relativo, con base en el principio de solidaridad interterritorial. Esta ley fue aprobada por la Asamblea Nacional y publicada en Gaceta Oficial N° 5963 Extraordinario, de fecha 22-02-10.

- **El producto del precio de venta de los ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales.**

Los Municipios pueden obtener ingresos por el precio de venta de sus ejidos y demás bienes muebles e inmuebles municipales, de conformidad con los artículos 135 y 136 de la LOPPM. En el caso de los ejidos, su enajenación requiere previamente de su desafectación como bienes del dominio público del Municipio, con el voto favorable de las tres cuartas partes (3/4) de los integrantes del Concejo Municipal respectivo, previa consulta con los Consejos Locales de Planificación Pública y la opinión del Síndico Procurador o Síndica Procuradora y del Contralor o Contralora Municipal.

- **Los bienes que se donaren o legaren a su favor.**

El Municipio puede recibir donaciones en dinero, cosa o derecho, los cuales caso de no ser donaciones dirigidas a un fin específico, deben destinarse a los mismos fines que se destinan el resto de los ingresos extraordinarios.

- **Los aportes especiales que le acuerden organismos nacionales o estatales.**

Dentro de los aportes especiales que pueden recibir los municipios se encuentran los provenientes del Fondo Intergubernamental para el Desarrollo Económico y Social (FIDES) y del Fondo de Estabilización Macroeconómica, dentro del marco de la descentralización y solidaridad interterritorial, cuyo propósito es el de hacer menos pronunciadas las diferencias las desigualdades territoriales en el desarrollo económico y en la distribución de la riqueza.

- **El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público, contratados de conformidad con la ley.**

Esta fuente de ingresos es poco utilizada por el Municipio debido, por una parte, a que no puede realizar operaciones de crédito público externo y, por la otra, a las restricciones que le impone la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público para realizar operaciones de crédito público interno.

- **Las demás que determine la ley.**

Se incluyen en este rango, ingresos asignados al Municipio por ley nacional o estatal, de conformidad con los artículos 156 y 165 de la CRBV.

Seis

Tributos y principios de la tributación

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Definir tributo y describir los elementos que integran la definición.
2. Explicar los principios constitucionales y legales que limitan la tributación municipal.

Los tributos -contribución para algunos y gravamen para otros- constituyen la fuente de ingresos más importante de los estados modernos, considerándoseles, al mismo tiempo, como la categoría tributaria científicamente más elaborada y más profusamente regulada por la legislación. Para los municipios, los tributos constituyen una fuente básica de ingresos, motivo por el cual la presente lección, así como las lecciones Siete a la Once, se dedican al estudio de la tributación municipal, tanto en sus aspectos generales como específicos.

Definición de tributo.

En términos amplios, **tributo** es una prestación obligatoria a favor del Estado o de las personas jurídicas indicadas por éste, que afectan al patrimonio de los obligados y cuyo destino es el financiamiento de los fines estatales. Este enfoque de tributo, generalmente admitido por la doctrina contemporánea del Derecho tributario, especialmente por el derecho latinoamericano³⁵, ha sido sintetizado por HECTOR VILLEGAS en la siguiente definición: [...] *tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas [...]*³⁶.

Elementos de la definición de tributo.

De la anterior definición de tributo, se desprenden cuatro elementos que se analizan a continuación.

- **Naturaleza pecuniaria de la prestación.**

Por prestación se entiende, desde el punto de vista jurídico, el objeto o contenido de las obligaciones, consistentes en dar, hacer o no hacer alguna cosa o la cosa que la autoridad exige. En el caso específico de los tributos, la prestación consiste, generalmente, en dar sumas de dinero al Estado. Es posible que, en algunos países, si concurren los demás elementos caracterizantes del tributo y la legislación pertinente no dispone lo contrario, baste que la prestación sea pecuniariamente evaluable para considerarla un tributo.

La Constitución venezolana no establece la forma de pagar los tributos, aun cuando prohíbe de manera expresa, en el artículo 317, establecer obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales; no obstante, el hecho de ser la nuestra una economía monetaria, supone el pago de tributos únicamente en dinero.

³⁵ A manera de referencia, y por la claridad de su contenido, transcribimos la definición de tributo según el Art. 3 del Código Tributario Nacional de Brasil: [...] tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o cuyo valor en ella se pueda expresar, que no constituye sanción de acto ilícito, instituida en ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada [...]. De la lectura de esta disposición se pueden analizar sus elementos más significativos, siguiendo al desaparecido jurista brasileño GERALDO ATALIBA (citado por SACHA CALMON NAVARRO COELHO, *Comentarios à Constituição de 1988: sistema tributario*, 6ª ed., Editora Forense, Río de Janeiro, 1997, Págs. 27-28 (traducción del autor): [...]) 1) *Obligación*: vínculo jurídico transitorio, de contenido económico, que atribuye al sujeto activo el derecho de exigir del pasivo determinado comportamiento y que pone a este en la contingencia de practicarlo, en beneficio del sujeto activo; 2) *Pecuniaria*: se entiende, por este adjetivo, el objeto de la obligación tributaria: para que esta se caracterice, actualmente, hay la necesidad de que su objeto sea: el comportamiento del sujeto pasivo consistente en hacer entrega de dinero al sujeto activo; 3) *Ex lege*: la obligación tributaria nace de la voluntad de la ley, mediante la ocurrencia de un hecho (hecho imponible) en ella descrito. No nace, como las obligaciones voluntarias (*ex voluntate*), de la voluntad de las partes. Esta es irrelevante para determinar el nacimiento de este vínculo; 4) *Que no constituya sanción de acto ilícito*: acatamos las razones que convencieron a la docta comisión elaboradora del Código Tributario Nacional a incluir esta cláusula en el concepto jurídico de tributo (Art. 3), para de él excluir las multas, como ya se expuso; 5) *Cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública*: por regla general el sujeto activo es una persona política o “meramente administrativa”, como bien designa a las autarquías Ruy Cirne Lima. Nada obsta, sin embargo, a que la ley atribuya capacidad de sujeto activo de tributos a personas privadas, lo que, aún en forma excepcional, no es imposible, siempre que éstas tengan finalidades de interés público [...]. (Traducción del autor).

³⁶ VILLEGAS, Pág. 152.

- **Producto de la potestad tributaria del Estado.**

El elemento primordial del tributo es la coacción que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio o poder tributario, el cual es de naturaleza política y expresión de soberanía. Se trata, pues, de una prestación obligatoria y no facultativa que se manifiesta, especialmente, en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. Esta afirmación es importante, por cuanto podría confundirse el tributo con otros pagos que deberá hacer el contribuyente por incumplimiento de deberes exigidos en el COT, como serían las multas y los intereses de mora que se cargan sobre el monto del tributo declarado y no pagado en la fecha que establece la ley tributaria o su reglamento.

- **Creado en virtud de una ley.**

No hay tributo sin una ley que lo establezca, según aforismo del Derecho romano. La norma tributaria es un límite formal a la coacción y es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de Derecho contemporáneo, sólo puede ser resuelta mediante la ley.

En Venezuela, las materias relativas a tributos son de **reserva legal**, según lo establece el artículo 317 de la CRBV. Por reserva legal se entiende, como su nombre lo indica, lo que la ley se reserva para sí, es decir, la reserva legal está constituida por aquellas materias que sólo pueden ser reguladas por leyes, en consecuencia, dichas materias no pueden ser normadas a través de reglamentos, decretos ejecutivos y otros instrumentos jurídicos que no tengan fuerza de ley.

La legalidad tributaria establecida en el artículo 317 de la CRBV, se corrobora en el artículo 4° del COT y en el artículo 162 de la LOPPM, como se verá en su oportunidad. En el mismo sentido la LOPA, en su artículo 10 señala:

[...] Ningún acto administrativo podrá crear...omisión...impuestos u otras contribuciones de derecho público, salvo dentro de los límites determinados por la Ley [...].

- **Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado.**

El fin esencial del tributo es fiscal, es decir, la obtención de ingresos por parte del Estado para cubrir gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas. Esta es la posición adoptada por los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID y por RAMÓN VALDÉS COSTA, uno de los integrantes de la comisión que redactó ese modelo de código y para quien:

[...] una vez creado el tributo y ocurrido el presupuesto de hecho que da lugar a su existencia, este reconoce como único fundamento genérico, el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de su vida social [...] ³⁷.

Posterior a la Segunda Guerra Mundial, sin embargo, la finalidad de los tributos fue ampliada más allá de la de proporcionar fondos para financiar la actividad del sector público, considerándoseles como un importante instrumento de política económica en aras de conseguir objetivos tales como:

³⁷ VALDÉS COSTA, Ramón, *Curso de derecho tributario*, 2ª ed. Editorial Temis S.A., Santa Fe de Bogotá, 1996, Pág. 78.

- Asignación óptima de recursos.
- Mayor estabilidad económica.
- Mejoramiento en la distribución de la renta.
- Potenciar el desarrollo económico.

Esta nueva concepción sobre la finalidad de los tributos, cuenta con el apoyo de autores latinoamericanos como GIULANI FONROUGE, para quien la acción del Estado es ahora tan amplia, que el destino del tributo rebasa los fines exclusivamente fiscales, para transformarse en un instrumento mediante el cual el Estado puede lograr ciertos objetivos extrafiscales, como ocurre con los altos derechos aduaneros que se establecen con el propósito de proteger la industria nacional. Así ha sucedido en varios países de América Latina, incluso en Venezuela, al aplicarse altos aranceles a las importaciones de productos, como los textiles, que ingresan al país con precios competitivos en detrimento de la producción nacional.

Conviene igualmente destacar, que para algunas legislaciones, lo que califica al tributo es su esencia jurídica y no su finalidad y su destino. Así lo dispone el Código Orgánico Tributario Nacional de Brasil:

[...] La naturaleza jurídica específica del tributo es determinada por el hecho generador de la correspondiente obligación, siendo irrelevantes para calificarla: 1) la denominación y demás características formales adoptadas por la ley; 2) el destino legal del producto de su recaudación. [...] ³⁸. (Traducción del autor).

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, refiriéndose a esta disposición del Código Tributario Nacional brasileño, hace el siguiente comentario:

[...] lo que el Estado haga o deje de hacer con el dinero recaudado de los particulares, realmente no interesa para el Derecho Tributario. El destino del tributo, su aplicación, es mera providencia de tesorería. Lo importante es el momento de la imposición; el motivo jurídico de la percepción del gravamen por el Estado. Tributo es prestación pecuniaria impuesta a los particulares, y eso es serio, serísimo. [...] ³⁹. (Traducción del autor).

Tampoco es relevante, dice la autora, el nombre que se dé o deje de dar a la prestación: tributo, contribución, empréstito compulsorio, etc., los cuales no serían más que denominaciones formales que no afectan lo esencial.

Principios de la tributación.

El poder tributario del Estado y, por ende, del Municipio, como facultad para exigir prestaciones obligatorias de los particulares, no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder. Esas limitaciones se expresan en los llamados principios constitucionales tributarios, que analizaremos a continuación.

Para el Diccionario de la Real Academia Española, principio es, entre otras cosas, punto que se considera como primero en una extensión o cosa; base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discuriendo en cualquier materia; norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta. En derecho la expresión tiene el mismo significado, solo que vinculado a una determinada legislación.

³⁸ Código Tributario Nacional del Brasil, Ley N° 5.172, de 25-10-66, Art. 4. (traducción del autor).

³⁹ SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, *Comentarios à Constituição de 1988: sistema tributario*, 6ª ed., Editora Forense, Rio de Janeiro, 1997, Pág. 15. (traducción del autor).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Los principios surgen de los dictados de la razón admitidos por el legislador como fundamento inmediato de sus disposiciones, y en los cuales se halla contenido su capital pensamiento, constituyendo reglas que sirven de parámetros para la interpretación de las demás normas jurídicas existentes. En este contexto, los principios tributarios tienen un sentido tridimensional, pues orientan al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias; sirven a la autoridad administrativa tributaria en las decisiones que le corresponde adoptar en los diversos casos concretos, puesto que los actos y resoluciones en general, no pueden ignorar los alcances de la potestad tributaria y, finalmente, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes porque el legislador no puede afectar con tributos a la población rebasando los alcances de estos principios.

Los principios tributarios están contenidos tanto en la CRBV como en leyes especiales. Algunos limitan de manera directa la tributación municipal, mientras que otros lo hacen de forma indirecta, según veremos a continuación.

Principios tributarios constitucionales que limitan la tributación municipal.

Para comprender mejor el significado de estos principios, los dividiremos en dos grupos: los que limitan directamente la tributación municipal y los que la limitan de manera indirecta.

- **Principios constitucionales que limitan de manera directa la tributación municipal.**

Estos principios se encuentran establecidos en el artículo 183 de la CRBV. Se les denomina también **limitaciones explícitas** al ejercicio de la potestad tributaria, tanto de los estados como de los municipios.

1. [...] Los Estados y los Municipios no podrán:
2. Crear aduanas ni impuestos de exportación, de importación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional;
3. Gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro de su territorio, y
4. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.

Los Estados y Municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la Ley nacional [...].

Comentario a estas prohibiciones:

- La prohibición de crear tributos a la circulación física de bienes a través de las fronteras intermunicipales o interestatales, se justifica tanto por ser la imposición a la circulación física a través de las fronteras políticas competencia exclusiva del Poder Nacional (artículo 156, Ord. 12º de la CRBV), como por constituir, dado el caso, un atentado contra la libertad de comercio y la integridad orgánica de la República.
- En relación con la prohibición de los municipios de crear impuestos sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional o estatal, ha sido ésta una de las prohibiciones más violadas por los municipios en Venezuela, manipulándose así el principio de territorialidad establecido en el artículo 11 del COT. Lo que se pretende con esta disposición es evitar la doble imposición a la que se someterían hechos imponible ya

sometidos a tributación por el Poder Nacional, al ser objeto nuevamente de gravamen por parte de un estado o municipio, violándose en esta forma, normas incluso de carácter internacional.

- La prohibición de no gravar bienes de consumo antes de que entren en circulación dentro del territorio de un Municipio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él, trata de evitar, como bien lo han dicho JOSÉ LUIS PÉREZ AYALA y EUSEBIO GONZÁLEZ, citados por ROMERO-MUCI, [...] *la manipulación de áreas de intercambio preferencial destructivas del libre comercio* [...] ⁴⁰ garantizada constitucionalmente. En consecuencia, es ilegal toda acción legislativa estatal o municipal, hostil al comercio entre los municipios y los estados.

- **Principios constitucionales que de manera indirecta limitan la tributación municipal.**

Existen principios constitucionales que de manera indirecta limitan la tributación municipal; son llamadas también **limitaciones implícitas** y se establecen en los artículos 316, 317 y 133 de la CRBV. El acatamiento de estas obligaciones es ineludible, tanto por el Poder Público Nacional, como por los poderes públicos estatal y municipal. Es por ello que la LOPPM dispone, en el artículo 163, que en la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la CRBV.

A continuación se presenta un resumen de estas limitaciones.

1. Los que se derivan del principio de igualdad.

El principio de **igualdad** aparece expresamente consagrado en el artículo 21 de la CRBV: *“Todas las personas son iguales ante la ley...”*. En concordancia con este principio, pero ya en el plano tributario, la CRBV exige, en el artículo 316, que el sistema tributario procure la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del o la contribuyente. En efecto, establece el artículo:

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

Para la mejor comprensión de la norma supra transcrita, se analizará su contenido en tres partes: sistema tributario; conceptualización del sistema tributario venezolano, y cometidos del sistema fiscal.

- **Sistema tributario.**

Por **sistema tributario** se entiende el conjunto de tributos existentes en un determinado país, en un momento determinado. Algunos autores incluyen dentro de esta definición, el **régimen tributario**, esto es el conjunto ordenado de normas y principios de orden constitucional y legal que rigen el sistema.

⁴⁰ PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, Curso de Derecho Tributario, Editorial de Derecho Financiero, 6ª ed., Tomo I, Pág. 272, citado por ROMERO-MUCI en su *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la autonomía local (1936-1966)* TOMO I, antes citada.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

El sistema tributario venezolano estaría compuesto, entonces, por la totalidad de los tributos nacionales, estatales y municipales, existentes en un momento dado, así como por las disposiciones legales por las cuales se rige dicho sistema, entre las cuales se destacan, las contenidas en el COT. Al igual que otros sistemas, el nuestro debe responder a fines precisos en materia fiscal, según se definan en la política tributaria del gobierno nacional, en concordancia con lo lo previsto en la CRBV.

Conceptualización del sistema tributario de Venezuela.

En general, podría hablarse de dos tipos de sistemas tributarios: **históricos y racionales**. Los primeros son el producto de una armonía entre los diferentes tributos que se ha producido por sí sola, por espontaneidad de la evolución histórica; los segundos, son el resultado de decisiones legislativas que vinculan, en una relación casusa efecto, los objetivos que se persiguen y los medios empleados. El sistema tributario de Venezuela pertenece al primero de estos tipos de sistemas, según opinión de LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ:

[...] el sistema tributario lejos de responder a un programa maestro de racionalización es el producto de adición de exacciones tributarias que reflejan una superposición económica en sus efectos que atentan contra el desarrollo y protección de la economía nacional, la atracción y promoción de inversiones, la elevación del nivel de vida del pueblo y la exacerbación de exacciones negativas y de incidencia racional que, en algunos casos, hacen nugatorio el derecho de propiedad y en otros desconocen que los sujetos impositivos tienen una capacidad contributiva única sobre la cual recae el Poder Tributario reconocido a los distintos entes públicos de base territorial [...] ⁴¹.

En apoyo a esta declaración, LEONARDO GARCÍA DE LA MORA Y MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, consideran lo siguiente:

[...] para que se trate verdaderamente de un sistema, tiene que haber un mínimo de racionalización y coordinación si se toma en cuenta que en un sistema tributario, cada uno de los tributos que lo integran sean medios al servicio de unos fines concretos de política económica y de la justicia en el reparto de las cargas comunes a las que todos debemos contribuir, al servicio de la estabilidad y del desarrollo económico, y de la redistribución de la renta y la riqueza, con eficiencia y claridad aplicativas, inexistencia de duplicidades en la imposición sobre las distintas clases de riqueza o fuentes de renta [...] ⁴².

Debe reconocerse, sin embargo, que han existido algunos avances positivos, tanto sustanciales como formales en el sistema tributario nacional. Entre los primeros cabe mencionar la aprobación del Código Orgánico Tributario en 1982, el cual constituye una pieza fundamental dentro del Sistema Tributario, por cuanto contiene los principios generales dirigidos a los distintos tributos nacionales, estatales y municipales, en desarrollo de los preceptos constitucionales. Este Código fue reformado en 1983 y modificado en el 2001, en cumplimiento de la Disposición Transitoria Quinta de la Constitución de 1999, la cual dispone que la Asamblea Nacional procederá a reformar el COT en el término no mayor de un año, indicando, además, una serie de aspectos que dicho código debía establecer.

El COT constituye un instrumento jurídico, mediante el cual, como apuntan los autores del *Código Orgánico Tributario comentado y comparado*:

⁴¹ Véase: LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ, Fundamentos Fiscales y de Hacienda Pública Municipal en el marco de la Constituyente, libro *Homenaje a José Andrés Octavio*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 1999, Pág. 195. Se trata de un estudio donde el autor, bajo la óptica de los Municipios como entidades menores, se propone desarrollar las bases para la consagratoria y definición de las relaciones intergubernamentales, ante el proceso constituyente que precedió la nueva Constitución de 1999.

⁴² LEONARDO GARCÍA DE LA MORA y MIGUEL ÁNGEL MARTÍNEZ LAGO, *Derecho Financiero y Tributario*, J. M BOSCH EDITOR, Barcelona, España, 1999, Pág. 247.

Lección SEIS: Tributos y principios de la tributación

[...] se procura una uniformidad fiscal, que refleja un amplio margen de seguridad jurídica, tanto para el Estado como para los contribuyentes o responsables, por ser este instrumento legal, el que determina la autonomía del Derecho Tributario, cualidad necesaria para dar al sistema la eficiencia que requiere para el ejercicio de los principios generales de la tributación: igualdad, certeza y justicia [...] ⁴³.

Otro avance de significación sobre la materia lo constituyen las reformas hechas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre las cuales se destaca la incorporación, de manera detallada, de los gravámenes a la renta de origen extraterritorial, los precios de transferencia, el régimen de transparencia fiscal y el nuevo gravamen a los dividendos.

Dentro de los avances formales, se puede mencionar la creación de la Superintendencia Nacional de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), responsable de la administración de los tributos nacionales y las normas que, sobre el particular, contiene la CRBV, por sugerencia de la Asociación Venezolana de Derecho Tributaria y que, a juicio de GABRIEL RUAN SANTOS⁴⁴, se resumen en las siguientes:

1. Las que asignan tributos al Poder Nacional, Estatal y Municipal, al punto de prever haciendas multijurisdiccionales (artículos 156 numeral 12; 164 numeral 4; 167 numerales 5 y 2 y 179 numeral).
2. Las que prevén la creación de tributos nacionales a ser recaudados y administrados por los Estados y Municipios (artículos 156 numerales 14 y 16; 164 numeral 7; 167 numeral 5; 179 numeral 3).
3. Las que prevén tributos compartidos (164 numeral 3; 167 numeral 6; 165).
4. Las que prevén transferencias de fondos, subvenciones y asignaciones especiales del Poder Nacional y la existencia y funcionamiento del Fondo de Compensación Interterritorial. Igualmente se incluyen en este grupo, la participación de los Estados y Municipios en los tributos nacionales (artículos 156 numeral 16; 167 numeral 4, 5 y 6; 179 numeral 4).
5. Las que regulan los recursos de la descentralización (artículo 167 numeral 5; artículos 165 y 184).
6. Las que establecen la armonización de los tributos de los tres niveles de gobierno y la función coordinadora superior del Poder Nacional en la materia (artículos 156 numeral 3 y 21 y 165).
7. Las que atribuyen al Poder Nacional la función de estabilización macroeconómica (artículo 321).
8. Las que establecen limitaciones y prohibiciones a los poderes tributarios de Estados y Municipios, inmunidades tributarias para los entes político-territoriales y distinción entre potestades tributarias y normativas de los niveles de gobierno (artículos 180 y 183).
9. Las que establecen los principios tributarios de no confiscación, generalidad, igualdad y legalidad (artículos 317, 21).

El propósito de estas normas se puede sintetizar de la siguiente forma:

⁴³ Código Orgánico Tributario comentado y comparado, LEGISLEc Editores, Caracas, 2002, Pág. 5.

⁴⁴ Véase: Reparto de las Potestades Tributarias: introducción del relator, en Asociación Venezolana de Derecho Tributario, *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999*. LIVROSCA, Caracas, 2000, Pág. 445.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

1. Entrelazar el conjunto de los tributos y los ingresos que ellos producen con las funciones de cada nivel de gobierno.
2. Establecer correspondencia entre los ingresos y los gastos públicos.
3. Vincular al conjunto de los tributos con el sistema financiero del Estado y enlazar la acumulación de los tributos de todos los órdenes con la capacidad económica de los contribuyentes, a fin de lograr una justa y equitativa distribución de la riqueza.

• Cometidos de nuestro sistema fiscal.

El texto del artículo 316 en comentario, está dirigido al logro de los siguientes cometidos del sistema tributario:

- a. Justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad.
- b. Protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población.

Para ello se apoyará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

A continuación se analizará cada uno de estos cometidos:

- a. Justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad.**

Capacidad económica.

La **capacidad económica** de un individuo viene dada por la magnitud de su riqueza, una vez superado el mínimo vital necesario o mínimo de subsistencia, de forma tal que una persona que carezca de capacidad económica no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con los servicios públicos, al igual que el resto de la colectividad⁴⁵. Desde este punto de vista, la capacidad económica viene a ser un criterio objetivo, que se identifica con la **capacidad contributiva** o posibilidad de cada quien de sacrificar parte de su riqueza para pagar tributos.

La capacidad económica constituye uno de los principios constitucionales mediante el cual se procura la justa distribución de las cargas públicas. Su magnitud se manifiesta a través de circunstancias como la tenencia de una riqueza, la posesión de un capital, la obtención de una renta o la realización de un gasto. Su importancia es tal, que todos los países tienden a estructurar sus sistemas tributarios de manera que quienes tienen mayor capacidad económica participen más en las rentas tributarias del Estado. Ello supone, como lo plantea CASADO HIDALGO⁴⁶, el predominio de un impuesto personal sobre la renta, la eliminación o atemperamiento progresivo de los impuestos al consumo que recaigan sobre artículos de primera necesidad, y la progresividad del sistema tributario. En ningún caso, sin embargo, el tributo o tributos que recaigan sobre un contribuyente deberá exceder su capacidad económica, so pena de atentar contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Cuando se habla de capacidad económica, es inevitable hacer referencia a la equidad tributaria, en su doble forma: horizontal y vertical. La primera se logra cuando contribuyentes con

⁴⁵ El lector interesado en un análisis más amplio sobre la capacidad contributiva, puede consultar: RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. *Hacienda Pública*. (4ª ed.). Editorial TEMIS S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1998. Capítulo V, Sección III.

⁴⁶ CASADO HIDALGO, Pág. 399.

Lección SEIS: Tributos y principios de la tributación

igual capacidad de pago, deben pagar el mismo monto de impuesto, mientras que la segunda propone, que las contribuciones deben ser diferenciadas en función de las diversas capacidades de pago, lo cual se logra aumentando el porcentaje del impuesto a pagar en la medida que aumenta el nivel de la renta.

Para ilustrar la equidad horizontal y vertical, consideremos el siguiente ejemplo:

En el **País A**, el impuesto sobre la renta para las personas naturales es de 30%. Suponiendo que la renta anual de Alberto es de Bs. 500 (quinientos bolívares) y la de Francisco Bs. 5.000 (cinco mil bolívares), cuál sería el valor del impuesto pagado por cada uno y quién se sacrifica más para pagarlo.

Carga tributaria = 30% de la renta.

Alberto – renta = Bs. 500, 00

Francisco – renta = Bs. 5.000, 00

Valor del impuesto pagado por Alberto = VA = 30% x 500 = Bs.150, 00

Valor del impuesto pagado por Francisco = VF = 30% x 5.000 = Bs. 1.500, 00.

Se observa, que el valor del impuesto pagado por Alberto es menor que el valor pagado por Francisco. Sin embargo, el mayor sacrificio de pago es para Alberto, pues le sobran apenas Bs. 350,00 para “sobrevivir” durante el mes hasta percibir la próxima renta, mientras que para Francisco, aún le sobran Bs.3.500,00.

Puede concluirse, a partir del ejemplo, que el cobro de tributos debe incidir más en quien posea mayor capacidad de pago, garantizándose con esto equidad horizontal y vertical. Recordemos que en la equidad horizontal, individuos con una misma capacidad de pago deben pagar la misma cantidad de tributos y, en la equidad vertical, las contribuciones de los individuos deben ser diferentes conforme a las diferentes capacidades de pago.

El **País B**, utiliza la tabla de impuesto sobre la renta distribuida en fracciones de renta conforme se muestra a continuación. Cuánto pagarían, por concepto de impuesto, Alberto (que gana Bs. 500, 00), Carlos (que gana Bs. 500, 00) y Francisco (que gana Bs. 5.000, 00).

FRACCIÓN	ALÍCUOTA
Hasta Bs. 1.000,00	Exento
De Bs. 1.000,00 hasta Bs.3.000,00	15%
Mayor de Bs. 3.001,00	30%

Alberto y Carlos – exentos.

Francisco:

FRACCIÓN	ALÍCUOTA	MONTO DEL IMPUESTO
Hasta Bs. 1000,00	Exento	Bs. 0,0
De Bs. 1.000,00 a Bs. 3.000,00	15%	15% x (3.000-1.000) = Bs. 300,00
De Bs. 3.000,00 a Bs. 5.000,00	30%	30% x (5.000 – 3.000) = Bs. 600,00
Monto del impuesto pagado		Bs. 900,00

Igualdad real y personal ante el impuesto.

La capacidad económica se vincula con la **igualdad real y personal ante el impuesto**, como veremos a través del razonamiento de RAMÍREZ CARDONA⁴⁷. En la igualdad real no se toma en cuenta las condiciones particulares del contribuyente, expresadas en los gastos requeridos para satisfacer sus necesidades primarias. En la igualdad personal, por el contrario, sí se toma en cuenta la situación particular del contribuyente, al reconocérsele que ha de realizar ciertos gastos para satisfacer sus necesidades individuales elementales o primarias –alimentarse, vestirse, alojarse, divertirse, educarse, curarse-, antes de poder contribuir con sus disponibilidades monetarias a la satisfacción de las necesidades colectivas asumidas por el Estado como públicas. Estos gastos se calculan, generalmente, sobre la base del costo de vida para un período determinado. Se deduce, entonces, que si la renta de una persona le alcanza únicamente para su consumo básico, no tiene capacidad contributiva y, por consiguiente, no paga impuestos.

El legislador venezolano ha tomado en cuenta la teoría de la igualdad personal ante el impuesto, prohibiendo gravar a los pequeños enriquecimientos de las personas naturales en la Ley de Impuesto sobre la Renta. Ello supone establecer un mínimo de subsistencia para estas personas, equivalente a mil unidades tributarias al año⁴⁸. Quienes devenguen una renta superior a mil unidades tributarias, podrán disfrutar de una serie de desgravámenes, como lo pagado a institutos docentes del país, por la educación del contribuyente y de sus descendientes no mayores de 25 años y lo pagado por servicios médicos, odontológicos y de hospitalización, prestados en el país al contribuyente y a las personas a su cargo. Con ello se pretende el logro de la justicia tributaria en beneficio de quienes perciban una menor renta.

Finalmente, se hace notar que la capacidad contributiva, como expresa JOSÉ ANDRÉS OCTAVIO⁴⁹, sólo es exigible en los impuestos y no es aplicable a las tasas y contribuciones especiales. Ello se explica, por cuanto en los impuestos, el hecho imponible es de naturaleza económica, capaz de revelar la capacidad contributiva, efectiva o potencial, como la renta, el patrimonio, la tenencia de bienes o el consumo. En cambio, en las tasas, el hecho imponible es la actividad del Estado bajo la forma de un servicio individualizado en el contribuyente, y en las contribuciones especiales un beneficio obtenido por el particular derivado de la realización de obras públicas o por servicios especiales de carácter social prestados por el Estado. De igual manera, la capacidad contributiva sólo existe en el caso de las personas naturales, cuando después de haber satisfecho sus necesidades fundamentales y sus expectativas razonables de progreso económico, el sujeto pasivo de la imposición cuenta con una porción de riqueza que está en capacidad de entregar al Fisco en calidad de tributo. En el caso de las personas jurídicas, esa posibilidad existe sólo cuando la empresa puede satisfacer las cuotas tributarias sin sacrificar su capital ni las utilidades que fundamente procura obtener en ejercicio de la actividad lucrativa.

Progresividad tributaria.

El **principio de progresividad** hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica. La progresividad consiste en aplicar una alícuota o porcentaje impositivo mayor, a medida que crece la base imponible sobre la cual se establece. De manera que los contribuyentes que se

⁴⁷ RAMÍREZ CARDONA. Págs. 92 a 103.

⁴⁸ Para la fecha de edición de este libro, el valor de la unidad tributaria era de Bs. F. 65.

⁴⁹ OCTAVIO, José Andrés, Principios del derecho tributario venezolano. Trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en *Revista de Derecho Tributario*, octubre, noviembre y diciembre de 2002. Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Pág. 32.

consideren con mayor capacidad económica por tener una base imponible mayor, pagarán un impuesto más alto.

El ejemplo típico de un impuesto progresivo es el Impuesto sobre la Renta⁵⁰, si se toma en cuenta que en el artículo 50, se establece una tarifa –Tarifa N° 1- sobre el enriquecimiento global neto anual expresado en unidades tributarias obtenido por las personas naturales y los contribuyentes asociados a éstas. Se podrá observar, que en este tipo de tarifa, la tasa impositiva es baja en las primeras fracciones de renta y gradualmente más alta a medida que las fracciones son también mayores, hasta llegar a la fracción considerada más alta -34%-, a partir de la cual la tarifa se convierte en proporcional.

Fracción	Tasa
1. Por la fracción comprendida hasta 1.000	6,00 %
2. Por la fracción que exceda de 1.000 hasta 1.500	9.00%
3. Por la fracción que exceda de 1.500 hasta 2.000	12.00%
4. Por la fracción que exceda de 2.000 hasta 2.500	16.00%
5. Por la fracción que exceda de 2.500 hasta 3.000	20.00%
6. Por la fracción que exceda de 3.000 hasta 4.000	24.00%
7. Por la fracción que exceda de 4.000 hasta 6.000	29.00%
8. Por la fracción que exceda de 6.000.	34.00%

El principio de progresividad presenta la dificultad de no ser aplicable a todos los tributos, sino especialmente a los impuestos directos. Es por ello que en el artículo 316 de la CRBV, se dice que el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas atendiendo, entre otros principios al de la progresividad. Así lo ha aclarado la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N° 1.304 de 19 de julio de 2001 (Caso: Plastilago vs. Municipio Miranda del Estado Zulia), al referirse al texto del artículo 316 de la CRBV, considerando que la norma sobre el principio de progresividad tiene carácter programático. En efecto, observa la Sala:

[...] De acuerdo al *Diccionario de la Lengua Española*, procurar es “hacer diligencia o esfuerzos para que suceda lo que se expresa”. El Constituyente no está *exigiendo* el cumplimiento del principio de progresividad en todos y cada uno de los tributos en los distintos niveles político-territoriales. En estricto sentido, el principio de progresividad sólo es aplicable plenamente en aquellos impuestos directos que tienen como base imponible los ingresos del contribuyente. Así, el impuesto sobre la renta es un ejemplo característico del tributo en el cual el principio de progresividad es no sólo deseable sino imperativo. Pero los impuestos indirectos, debido a su naturaleza, impiden muchas veces la aplicación del principio de progresividad. Este es caso, por ejemplo, del impuesto al valor agregado [...]⁵¹.

Más adelante, apunta:

[...] Por otra parte, el principio de progresividad choca contra la realidad social y económica del país, que ha visto desarrollar en los últimos años un sistema impositivo moderno marcado lamentablemente por su carácter regresivo, pero que es mucho más efectivo para evitar la evasión fiscal. Tal es el caso del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y, en la oportunidad en que ha habido graves crisis fiscales en virtud del descenso de los precios del petróleo, el Impuesto al Débito Bancario (IDB), tan eficiente para la obtención de los recursos del Estado. Si se acogiera el criterio expuesto por los accionantes en el sentido de que esta norma no es una

⁵⁰ Esto no significa que la ley establezca tarifas proporcionales para algunos enriquecimientos, como por ejemplo, los enriquecimientos derivados de la cesión de regalías y demás participaciones análogas provenientes de la explotación de minas (Art. 12 de la ley), a las cuales se les aplica una tasa proporcional de un 60%.

⁵¹ Tomado de BREWER-CARIAS, Allan. *La constitución de 1999. Derecho Constitucional Venezolano. Tomo II*. 4ª ed. Colección Textos Legislativos N° 20. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas, 2002. Pág. 850.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

norma de carácter programático, sino imperativo tributario como los indicados o cualquier impuesto al consumo, sería inconstitucional [...].

b. Protección de la economía nacional y elevación del nivel de vida de la población.

El sistema tributario debe concebirse de manera que la incidencia de los tributos en la población, fundamentalmente de los impuestos, no se convierta en una traba para el incremento del ahorro y la inversión, como fuente generadora de trabajo. De ello se deduce, que los fines de la tributación no deben ser estrictamente fiscales, sino al mismo tiempo protectores de la economía nacional.

Sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En relación con la existencia de un **sistema eficiente para la recaudación de los tributos**, forma este parte de una actividad mucho más compleja del Estado, la Administración Tributaria, considerada como uno de los elementos más importantes para el logro de la justicia tributaria. Es por ello que el Constituyente de 1999 la incluye en la nueva Constitución, como base de sustento del sistema tributario. En el orden nacional, la administración tributaria le corresponde a la Superintendencia de Administración Aduanera y Tributaria –SENIAT-, dotado de autonomía técnica, funcional y financiera, en acatamiento de la disposición contenida en el párrafo final del artículo 317 de la CRBV, según la cual [...] *la administración tributaria nacional gozará de autonomía técnica, funcional y financiera de acuerdo con lo aprobado por la Asamblea Nacional y su máxima autoridad será designada por el Presidente o Presidenta de la República, de conformidad con las normas previstas en la Ley [...]*.

Cuando la Constitución se refiere a un sistema eficiente de recaudación de los tributos, como base del sistema tributario, se está adscribiendo a la marcada tendencia de la mayoría de los países latinoamericanos de reformar y modernizar las administraciones tributarias de manera de lograr, por parte de éstas, una mayor eficiencia y efectividad en el desempeño de sus operaciones, buscando en todo momento el cumplimiento voluntario y oportuno de la obligación tributaria por parte de los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes o de responsables⁵².

El COT también le confiere gran importancia a la Administración Tributaria, al dedicarle todo un Título, el IV, que se refiere a las facultades, atribuciones, funciones y deberes de la Administración Tributaria; deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros y procedimientos y consultas.

⁵² Sobre este tema, el lector puede consultar el trabajo de LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ: políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales: propuesta para una modernización y reforma de la administración tributaria local. *Tributación Municipal en Venezuela. I*. P.H. Editorial, C.A., Colección Técnica, Caracas, 1996. En otro artículo del mismo autor, pero relacionado con la gestión de los tributos locales, éste expresa que la eficiencia y la efectividad constituyen los nuevos enfoque gerenciales en lo que a Administración Tributaria se refiere y cita a JORGE EDUARDO CORRADINE, para quien la medición de la eficiencia consiste en el cálculo sistemático de desempeño continuo de las operaciones que realiza la Administración Tributaria y está basada, fundamentalmente, en sistemas de información gerencial. Por su parte, la medición de la efectividad tiende a precisar la diferencia entre el cumplimiento potencial y lo que realmente se liquida y recauda, conocido como brecha tributaria. Ver: LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ. La gestión de los tributos locales: su contratación administrativa en el ordenamiento jurídico venezolano. Esbozo para una gestión administrativa eficiente. *Tributación Municipal en Venezuela II*. P.H. Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998.

2. Los que se derivan de los principios de legalidad, no confiscación, prohibición de obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales y fijación de la fecha de entrada en vigencia de una ley tributaria.

El artículo 317 de la CRBV contiene una serie de principios tributarios aplicables a todos los tributos –nacionales, estatales y municipales–, como son legalidad, no confiscatoriedad, prohibición del pago de tributos en servicios personales y fijación del lapso de entrada en vigencia de la ley tributaria. En efecto, dispone el artículo 317 de la CRBV:

[...] No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

Toda ley tributaria fijará un lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. Esta disposición no limita las facultades extraordinarias que acuerde el Ejecutivo Nacional en los casos previstos en por esta Constitución. [...].

A continuación se hace un análisis de cada uno de los principios tributarios establecidos en el artículo 317 antes transcrito.

a. Legalidad del tributo y de sus exenciones y exoneraciones.

La aplicación del principio de legalidad se fundamenta en el hecho de que existen materias, como la tributaria, que son reserva de ley, es decir, que sólo pueden ser disciplinadas mediante normas primarias de rango legal, sin la posibilidad que ninguno de los aspectos de esa materia sea regulado por normas de rango secundario, como un acto administrativo, por ejemplo.

b. No confiscación.

La **no confiscación** tributaria se entiende como la prohibición de establecer tributos con alícuotas impositivas tan elevadas, que menoscaben la capacidad económica del contribuyente, a extremos que se lesione el derecho de propiedad o se atente contra la economía nacional y el nivel de vida del pueblo. Sobre el particular, la Sala Político-Administrativa del TSJ, en Sentencia del 22-10-203, Expediente N° 2003-0411, establece: *“Así, para determinar el efecto confiscatorio de un tributo se impone precisar hasta qué límites puede llegar la tributación para no afectar la capacidad contributiva de los particulares y el derecho de propiedad de éstos”*.

De igual manera, en sentencia N° 307 de 6 de marzo de 2001 (Caso: Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio del Municipio San Joaquín del Estado Carabobo), nuestro máximo tribunal apunta lo siguiente:

[...omisis] la Sala observa que la vulneración del derecho de propiedad como consecuencia del pago de un tributo confiscatorio, ha sido expresamente proscrito por el Constituyente de 1999, en el ya citado artículo 317 constitucional que establece –se reitera– que “ningún tributo tiene efecto confiscatorio” y tiene su fundamento directo en la norma consagrada en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, que dispone que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población”. Siendo esto así, surge evidente la conclusión de que a los Poderes Públicos les está prohibido el establecimiento de tributos o sanciones tributarias –siendo que estas últimas son formas coercitivas de procurar la efectiva recaudación de las

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

contribuciones de los particulares a las cargas públicas- que puedan amenazar con absorber una parte sustancial del derecho a la propiedad del contribuyente, con la negativa consecuencia que tal situación conlleva, al extinguir la fuente generadora del tributo y posterior daño que tal situación ejerce en la ya mermada economía del país [...].

En igual sentido se pronuncia RÚAN SANTOS, cuando afirma:

[...] la confiscatoriedad también se produce cuando existe una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en la desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, (o) por no haber correspondencia entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo [...] ⁵³.

El principio de confiscatoriedad se vincula estrechamente con las disposiciones contendidas en los artículos 115 y 116 de la CRBV.

[...] Art. 115.- Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene el derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés social. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes

Art. 116.- No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. [...].

c. Prohibición de pagar impuestos en servicios personales.

Según este principio no podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. Los tributos deberán pagarse siempre en dinero.

d. Fijación del lapso de entrada en vigencia de una ley tributaria.

Las leyes tributarias, a diferencia de otras leyes, no entran en vigencia en la fecha de su publicación en Gaceta Oficial –o estatal o municipal-, sino en la fecha que la misma ley establezca. De no ser así, se entenderá fijado en sesenta días continuos posteriores a la fecha de publicación.

3. Las que se derivan del principio de generalidad del tributo.

El principio de generalidad del tributo se establece en el artículo 133 de la CRBV:

[...] toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la Ley [...].

En el campo municipal, este principio se interpreta, en el sentido que todos los residentes de un Municipio deben contribuir al financiamiento de los gastos públicos municipales, mediante el pago de los tributos locales; sin embargo, los aportes de cada uno de los contribuyentes, deberá ser hecho, según su capacidad contributiva, como dice SAINZ DE BUJANDA⁵⁴, puesta de manifiesto en los hechos imponible definidos y tipificados en la ley (en las ordenanzas tributarias, en el caso de los municipios). Esto significa, según el autor, “*que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva*”, lo que se interpreta en

⁵³ RÚAN SANTOS, Gabriel. Las garantías tributarias de fondo o principios sustantivos de la tributación en la Constitución de 1999. En la obra colectiva *La tributación en la Constitución de 1999*. Academia de Ciencias Políticas y Sociales. Caracas. 2001. Pág. 92.

⁵⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Madrid, 1993, Pág. 104.

el sentido que nadie debe ser eximido de su obligación tributaria por privilegios personales o de clase social, salvo quienes no dispongan de capacidad contributiva.

La generalidad tributaria tiene otros límites representados por las exenciones, exoneraciones y demás beneficios fiscales. El COT define la exención y exoneración de la siguiente manera: **exención** es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria establecida en la ley. En este caso, se realiza el hecho imponible, se causa el impuesto, nace la obligación tributaria, pero se dispensa total o parcialmente al contribuyente, en los casos taxativamente establecidos, del cumplimiento del pago de la obligación. La **exoneración** en cambio, es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación otorgada por el ejecutivo. A nivel municipal, la exoneración es concedida por el Alcalde, previa autorización del Concejo Municipal, a solicitud de parte interesada y en los casos contemplados en la normativa que rige la materia.

Ni la exención ni la exoneración pueden considerarse como violación del principio de generalidad, si se toma en cuenta que ambas se fundamentan en la justicia tributaria, como sería el caso de la exención del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los artículos de primera necesidad. Por ello afirma SAINZ DE BUJANDA⁵⁵: *“Debe eximirse lo que es justo que no tribute y no debe eximirse lo que es justo que tribute”*, de no ser así, caeríamos en el otorgamiento de privilegios, contrarios al principio de la generalidad.

Principios tributarios legales que limitan la tributación municipal.

Los principios legales tributarios que limitan la tributación municipal, están contenidos en el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

- **Principios establecidos en el Código Orgánico Tributario.**

El COT constituye la ley fundamental en materia tributaria, en tanto contiene los principios generales dirigidos a los distintos tributos, nacionales, estatales y municipales, en desarrollo de los preceptos establecidos en la CRBV. Con su publicación en Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17-10-2001, se procura uniformidad fiscal, seguridad jurídica, tanto para el Estado como para contribuyentes y responsables y la eficacia que se requiere para el ejercicio de los principios generales de la tributación, como son: igualdad, certeza y justicia.

Dentro de los principios que contiene el COT, se destacan, a los efectos de la tributación municipal, los siguientes:

- a) Aplicación supletoria a los tributos municipales.**

El COT, en el artículo 1°, dispone expresamente: [...] *Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los Estados, Municipios y demás entes de la división político territorial [...]*. Con ello no se vulnera la potestad tributaria del Municipio, como podría pensarse, puesto que el mismo Código establece en el citado artículo:

[... omisis] El Poder Tributario de los Estados y Municipios, para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo al establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgados, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución [...].

⁵⁵ SAINZ DE BUJANDA, Pág. 105.

b) Ratificación del principio de legalidad del tributo y de sus exenciones y exoneraciones.

El COT recoge en su artículo 3, el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 317 de la CRBV:

[...] COT, artículo 3: Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.

Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.

Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.

Las demás materias que les sean remitidas por este Código.

PARÁGRAFO PRIMERO: Los órganos legislativos nacional, estatales y municipales, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria correspondiente, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten.

PARÁGRAFO SEGUNDO: En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal por este artículo, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en el Parágrafo Tercero de este artículo. No obstante, cuando se trate de tasas o de contribuciones especiales, la ley creadora del tributo correspondiente podrá autorizar para que anualmente en la Ley de Presupuesto, se proceda a fijar la alícuota del impuesto entre el límite inferior y el máximo que en ella se establezca (omisis) [...].

Se observa que la exigencia hecha a los municipios en el parágrafo primero del artículo transcrito, pretende la más racional aplicación de exenciones, beneficios, rebajas, exoneraciones y demás incentivos fiscales, en la medida que se tome en cuenta no solamente la opinión de los concejales, sino también la de organismos técnicos como la administración tributaria o la de asesores especializados en la materia, en el momento de discutir una ordenanza tributaria.

c) Ratificación de la norma de fijar la fecha de entrada en vigencia de las leyes tributarias.

La disposición constitucional sobre la vigencia de las leyes tributarias, se ratifica en el artículo 8 del COT en los siguientes términos:

[...] Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo. [...].

La norma establece el llamado *vacatio legis* (*vacación de la ley*), esto es, el tiempo que transcurre entre la publicación de la ley en Gaceta Oficial –estadal o municipal- y su entrada en vigencia, período durante el cual la ley existe, tienen validez, pero no es aplicable. En este sentido, el contenido del artículo parece nutrirse de jurisprudencia asentada por nuestro máximo tribunal, en una de sus sentencias sobre el particular, de fecha 30-06-2004⁵⁶, en la cual se establece claramente la diferencia entre *vacatio legis* y *transitoriedad*. En efecto, apunta el TSJ, en su Sala Constitucional, que el *vacatio legis* lo que hace es prolongar en el tiempo, por un plazo definido, la entrada en vigencia de la norma, mientras que la *transitoriedad* lo que preceptúa es que la nueva regulación tributaria se aplique a ciertos supuestos de hecho –con independencia de que la ley haya entrado en vigencia- hasta un momento posterior.

d) Principio de Territorialidad.

De conformidad con el artículo 11 del COT [...] *las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas [...]*. Según este principio, los municipios no pueden gravar hechos imponible que se hayan producido fuera del ámbito espacial de su propio territorio. Es así como los Concejos Municipales no pueden dictar Ordenanzas tributarias aplicables en la jurisdicción territorial de otro Municipio.

e) Principio de privilegio de crédito tributario y garantías.

El artículo 68 del COT establece: [...] *Los créditos por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del contribuyente o responsable, y tendrán prelación sobre los demás créditos con excepción de: 1) Los garantizados con derecho real, y 2) Las pensiones alimenticias, salarios y demás derechos derivados del trabajo y de seguridad social. El privilegio es extensivo a los accesorios del crédito tributario y a las sanciones de carácter pecuniario [...]*.

Con esta norma se consagra el **privilegio a favor del Fisco** sobre los créditos por tributos, esto es lo necesario para demostrar que se va a cumplir con la obligación tributaria. El CC aclara el significado de privilegio, al establecer en el artículo 1866:

[...] Privilegio es el derecho que concede la ley a un acreedor para que se le pague con preferencia a otros acreedores en consideración de la causa del crédito [...].

El privilegio⁵⁷, según lo dispuesto en el artículo 68 del COT, tiene carácter general, es decir, no se limita a determinados bienes del patrimonio del contribuyente o responsable, sino a todos sus bienes, salvo las excepciones señaladas en el mismo texto de la norma, como son: los garantizados con derecho real y las pensiones alimenticias, salarios y demás derechos derivados del trabajo de seguridad social.

Por razones didácticas, merece la pena aclarar lo que se entiende por garantía con derechos reales. Ante todo se debe aceptar que no es fácil una definición de Derecho real por las innumerables teorías que se han utilizado para ello, desde la primitiva o clásica según la cual el derecho real supone una relación inmediata entre la persona y la cosa o lo que es lo mismo una

⁵⁶ Tomado de: *Régimen Municipal Venezolano e impuesto sobre actividades económicas*, de Legis Editores C.A. Pág. 152.

⁵⁷ El término privilegio es utilizado en la actualidad tanto en la legislación como por la doctrina jurisprudencial como sinónimo de prerrogativas. A este respecto, GALSUINDA PARRA, luego de hacer algunas consideraciones sobre ambos términos, concluye: “de todo lo anterior se deduce que los privilegios aluden a situaciones jurídicas de ventaja o preferencia, es decir, al status que las prerrogativas le conceden a la Administración Pública; mientras que las prerrogativas aluden a deberes, derechos o facultades exorbitantes. En otros términos, las prerrogativas constituyen los medios a través de los cuales se hace efectiva la posición o situación privilegiada de la Administración Pública”. Ver: PARRA MANZANO. Pág. 228.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

potestad directa sobre la cosa sin necesidad de intervención de persona alguna. Esta es la definición que prevalece en sus elementos fundamentales, por cuanto no se ha llegado a una que, de manera definitiva, considere las distintas posiciones doctrinales. En todo caso, serían derechos reales los derechos de usufructo, uso, habitación, enfiteusis, hipoteca y servidumbres entre otros.

Los créditos presupuestarios garantizados con derechos reales son, entonces, aquellos que afectan legalmente bienes inmuebles para que su valor se aplique a la deuda garantizada, en caso de que el deudor, el sujeto pasivo, falte al cumplimiento de la obligación tributaria.

Paralelo a los privilegios a favor del Fisco, el COT dispone sobre las **garantías** que podrá solicitar la Administración Tributaria, entendiendo por tales, todas las medidas normativas con que se protege y rodea de cautelas la prestación tributaria, asegurando su efectividad. Se incluyen aquí, las propias prerrogativas administrativas o las de tipo personal como la responsabilidad tributaria; aparte de las específicamente exigidas para aplazamientos, suspensiones, etc. Estas garantías se norman en los artículos 69 al 71 del COT.

- **Principios establecidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.**

- a) **Sujeción constitucional y legal.**

La LOPPM, en el encabezamiento del artículo 163, somete la actuación de los municipios, en cuanto se refiere la creación de sus tributos, a las disposiciones constitucionales cuando establece:

[...] En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas. [...].

- b) **Ratificación del principio de legalidad tributaria y elementos integradores del tributo.**

La LOPPM ratifica en los artículos 159 y 162, el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 317 de la CRBV.

Artículo 159:

[...] El Municipio a través de ordenanzas podrá crear, modificar o suprimir los tributos que les corresponden por disposición constitucional o que les sean asignados por ley nacional o estatal. Asimismo, los Municipios podrán establecer los supuestos de exoneraciones o rebajas de esos tributos [...].

Del texto del artículo se desprenden dos conclusiones muy importantes:

Primera. La existencia de dos tipos de tributos que forman parte de los ingresos municipales:

- Los tributos que el Municipio puede crear por disposición constitucional, esto es, sin el requerimiento previo de una ley nacional o estatal que establezca las condiciones en las cuales deberá aplicarse el tributo. Estos tributos están señalados en el ordinal 2° del artículo 179 de la CRBV.
- Los tributos que deben ser creados previamente por una ley nacional o estatal, como el impuesto territorial rural o sobre predios rurales (Artículo 140, ordinal 3°), el impuesto sobre

transacciones inmobiliarias (artículo 156, ordinal 14 de la CRBV) y otros impuestos nacionales o estatales conforme a las leyes que los creen.

Segunda. Las condiciones impuestas al Municipio en el artículo 167, para establecer los supuestos de exenciones, exoneraciones o rebajas al pago de tributos.

[...] El Municipio sólo podrá acordar exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos o contribuciones municipales especiales, en los casos y con las formalidades previstas en las ordenanzas. La ordenanza que autorice al alcalde o alcaldesa para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprende, los presupuestos necesarios para que proceda, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración de aquél. En todos los casos, el plazo máximo de duración de las exoneraciones o rebajas será de cuatro años; vencido el término de la exoneración o rebaja, el alcalde o alcaldesa podrá renovar hasta por el plazo máximo fijado en la ordenanza o, en su defecto, el previsto como máximo en este artículo [...].

En relación con este artículo, sólo cabe apuntar que la Ordenanza tributaria que prevea el otorgamiento de exoneraciones, debe ser muy precisa en cuanto a los requisitos para otorgarlas. Ello con el propósito de limitar la discrecionalidad del alcalde o alcaldesa para otorgar la exoneración, en aquellas situaciones en las que el contribuyente cumple con todos los requisitos para que le sea otorgada.

El artículo 162, establece:

[...] No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución municipal alguna que no esté establecido en ordenanza. Las ordenanzas que regulen los tributos municipales deberán contener:

- La determinación del hecho imponible y de los sujetos pasivos.
- La base imponible, los tipos o alícuotas de gravamen o las cuotas exigibles, así como los demás elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria.
- Los plazos y formas de la declaración de ingresos o del hecho imponible.
- El régimen de infracciones y sanciones. Las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía a aquellas que contemple el Código Orgánico Tributario.
- Las fechas de su aprobación y el comienzo de su vigencia.
- Las demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos.

Los impuestos, tasas y contribuciones especiales no podrán tener como base imponible el monto a pagar por concepto de otro tributo [...].

Se podrá observar que esta norma no sólo exige que los impuestos, tasas y contribuciones especiales estén establecidos en una Ordenanza, sino que, además, en ella se señalan los elementos integradores del tributo, como son el hecho imponible, momento en el que nace la obligación, base imponible, alícuota, período gravable, y cuándo se hace exigible la obligación, es decir, el pago de la misma, como veremos a continuación.

• **Hecho imponible y obligación tributaria.**

Hecho imponible.

El hecho imponible, nombre cuya paternidad se debe al autor argentino DINO JARACH, como sinónimo de hecho generador, constituye el elemento básico de estudio del Derecho tributario material⁵⁸, pero no el único, puesto que le corresponde también establecer, entre otros aspectos, los que integran la relación jurídica tributaria, que algunas legislaciones como la nuestra denomina obligación tributaria, tales como el sujeto activo, los obligados al pago del tributo,

⁵⁸ Rama del Derecho tributario que contiene las reglas sustanciales relativas a las normas tributarias, estudia como nace la obligación tributaria, extinción, sus fuentes, causas y privilegios.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

exenciones y exoneraciones, los elementos para fijar la magnitud de la obligación y los medios por los cuales ésta se extingue.

Para la doctrina más aceptada, el hecho imponible es la circunstancia hipotéticamente prevista en la norma tributaria, cuyo acaecimiento en la realidad, da origen al nacimiento de la obligación tributaria. De este concepto se sigue que el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo. En los impuestos, por ejemplo, el hecho imponible no puede ser arbitrariamente elegido, sino que debe exteriorizar la capacidad contributiva de un individuo. En tal sentido, el legislador selecciona de las fuentes de tributos, tales como el capital, la renta y los consumos, los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de bienes, el ejercicio de una actividad económica, entre otros.

El COT, en el artículo 36, define el hecho imponible en los siguientes términos: [...] *el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria [...]*

La definición que trae el COT indica, por una parte, que el presupuesto establecido por la ley es la base para tipificar el tributo, es decir, permite diferenciar a los tributos entre sí (impuestos, tasas y contribuciones especiales), y también los diversos géneros de cada tributo (diversos impuestos entre sí o tasas entre sí o contribuciones especiales entre sí), y por la otra, que de darse este presupuesto o hipótesis surge, como consecuencia, la obligación tributaria. A esto se debe agregar, según GERALDO ATALIBA⁵⁹, que a partir del momento de la consumación (realización, verificación) del hecho imponible, el Estado (sujeto pasivo) tiene el derecho de exigir y el contribuyente (sujeto pasivo) tiene el deber de entregar dinero, objeto de la obligación. Esta entrega da la cosa y su legítimo titular (el Estado) es el comportamiento exigido para que la norma legal tributaria se concrete.

Resulta de interés hacer una ligera referencia a la distinción conceptual de dos fenómenos vinculados entre sí, que hace el eminente jurista brasileiro GERALDO ATALIBA: hipótesis de incidencia del tributo y hecho material concretamente ocurrido –hecho imponible-. Para el autor, siguiendo la teoría de ALFREDO AUGUSTO BECKER, la hipótesis de incidencia es la descripción hipotética y abstracta del hecho, operada por vía legal, mientras que el hecho imponible es el acto concreto que se verifica en el mundo real y que, una vez ocurrido en el tiempo y en el espacio, configura rigurosamente la hipótesis de incidencia, dando nacimiento a la obligación tributaria. En otras palabras, la hipótesis de incidencia es la descripción legislativa (necesariamente hipotética) de un hecho cuya ocurrencia en concreto la ley atribuye la fuerza jurídica de determinar el nacimiento de la obligación tributaria. La distinción es apoyada por diversos autores que encuentran incorrecto dar el mismo nombre a un supuesto hipotético y a la realización de tal supuesto.

El gran maestro JARACH, consideró que la diferenciación entre hipótesis de incidencia y hecho imponible se trataba de un asunto de fondo, al cual había que dedicarle un comentario especial, como en efecto lo hace en su obra *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* mencionado varias veces en estas lecciones. Para el autor, no hay duda de la razonabilidad de distinguir dos conceptos diferentes dándoles también nombres distintos. También es obvio que dándoles el

⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. 6ª. ed. Sao Paulo. 2005. Pág. 31.

mismo nombre a dos conceptos distintos puede y es muy verosímil que ocurra alguna confusión, o bien alguna oscuridad en el discurso en que dichos conceptos se emplean promiscuamente. Sostuvo que desde el punto de vista conceptual es mucho mejor la denominación única, porque permite la representación dialéctica entre hecho imponible abstracto, según la definición de la ley y del hecho imponible concreto como espejo de esa imagen. Afirma JARACH⁶⁰:

[...] Esta utilización anfibológica del concepto legal y abstracto con el fenómeno real y concreto no se verifica solo en el derecho tributario. Por el contrario, se trata de un fenómeno general. En el derecho privado, por ejemplo, se habla de contrato de compraventa refiriéndose tanto a la institución abstracta del Código Civil o Comercial, como a los negocios concretos que se realizan en el mercado y que reflejan la figura legal del contrato respectivo. Nos parece indudable que ningún jurista soñaría siquiera con crear vocablos distintos para la compraventa como modelo legal y para las compraventas reales que se verifican en determinado lugar y tiempo. [...].

Luego, agrega el autor:

[...] Todas las relaciones jurídicas, sean ellas de derecho privado o derecho público, exigen como requisito fundamental para su nacimiento, que se verifique en la realidad fáctica el hecho o hechos definidos abstractamente por la ley como presupuesto de la obligación.

Este presupuesto de hecho se compone, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto de hecho; en segundo término, el *momento de vinculación* del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; o sea la delimitación del ámbito territorial o humano en el cual se desarrolla el fenómeno concreto; en tercer término, la ubicación de dicho fenómeno en el tiempo; en cuarto término, la base de medición, llamada también *base imponible*, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación da nacimiento a la obligación; en quinto término la atribución a los sujetos pasivos de las circunstancias objetivas comprendidas en la definición legal del presupuesto de hecho.... En sexto término a cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuotas aplicable a la base imponible, que da como resultado el quantum de la obligación tributaria [...].

JARACH, concluye su razonamiento de la siguiente manera: *“según este enfoque, todos los elementos objetivos, subjetivos, espaciales, temporales y cuantitativos de la relación jurídica tributaria se resumen o se reúnen en el único concepto del presupuesto de hecho definido por la ley o hecho imponible”*.

No es nuestro propósito formar parte de una discusión teórica. Por eso coincidimos con VILLEGAS, al considerar que no resulta provechoso desdoblar la tradicional denominación de hecho imponible acuñada por JARACH y que ha sido adoptada por nuestro legislador, al definir hecho imponible en la forma como lo hace en el artículo 36 del COT, como se ha visto. Lo que sí vale la pena distinguir, siguiendo a VILLEGAS, es el “hecho imponible realizado”, como hecho ocurrido o situación producida, hipotéticamente descritos por el legislador.

Elementos del hecho imponible.

Para VILLEGAS, la creación normativa de un tributo implica que su hecho imponible debe contener los siguientes elementos:

- Elemento material.

Es la **descripción abstracta del hecho propiamente** o de la circunstancia descrita por la ley especial tributaria (hecho jurídico), que el destinatario realiza o la situación en que se halla. Este elemento siempre presupone un verbo: hacer, dar, transferir, entregar, recibir, ser, estar,

⁶⁰ JARACH. Págs. 381 y 382.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

permanecer, etc. Ejms.: obtener una renta, debitar una cuenta bancaria, ser titular de la propiedad de un inmueble o de un vehículo, ejercer una actividad industrial o comercial, etc. JUAN QUERALT, citado por VILLEGAS, resume de la siguiente manera el aspecto material del hecho imponible:

[...] El aspecto material del hecho imponible es el acto, hecho, conjunto de hechos, negocio, estado o situación que se grava, que caracteriza o cualifica el tributo, y que en los países desarrollados consiste generalmente en una manifestación de capacidad económica, sea como renta, como patrimonio o como gasto [...]⁶¹.

○ Elemento personal.

Está dado por la **persona que realiza el hecho** o se encuadra en la circunstancia que fue descrita al definir la ley el elemento material. Esta persona recibe el nombre de contribuyente según lo define el COT en su artículo 22. Ejms.: el titular de la propiedad de un vehículo o quien realiza una apuesta o asiste a un espectáculo público, en el caso de los tributos municipales, o el que debita una cuenta bancaria o percibe una renta, en el caso de los impuestos nacionales.

○ Elemento temporal.

Es el elemento indicador del **momento** en que se configura, o el legislador tiene por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el elemento material del hecho imponible. Pueden los hechos imponibles ser **instantáneos**, los que suceden en un momento dado de tiempo, como en el caso de realizar una apuesta o la venta de un inmueble, a los efectos del Impuesto a las Transacciones Inmobiliarias, o **periódicos**, cuando la circunstancia se configura a lo largo de una sucesión de hechos producidos en distintos momentos, como la actividad económica ejercida de manera continuada en un período fiscal, en el caso del ISAE.

En relación con el elemento temporal, el COT establece en el artículo 37, cuándo se considera ocurrido el hecho imponible:

[...] Se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente le corresponden.
2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable. [...].

El elemento temporal es muy importante, por cuanto de él se deriva la aplicación de ciertas normas tributarias previstas en las leyes especiales, como por ejemplo, el período impositivo, la aplicación de la retroactividad tributaria y el plazo a partir del cual la prescripción comienza a generar intereses moratorios. Por otra parte, el elemento temporal varía de acuerdo con el tipo de tributo de que se trate. Así por ejemplo, en el impuesto sobre actividades económicas, la obligación de pagar el impuesto nace en el momento en que una persona ejerce una actividad económica de manera habitual; el caso del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, en el momento en que una persona pasa a ser titular de la propiedad de un inmueble. En cuanto se refiere a las tasas, la obligación tributaria surge en el momento en que se hace uso de un servicio prestado por el Estado; en el caso de las contribuciones especiales, la obligación tributaria nace según el tipo de contribución. Así por ejemplo, en la contribución por mejoras la obligación nace al

⁶¹ QUERALT, Juan M. y otros. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid, Tecnos. 1996, Pág. 355, citado por VILLEGAS, Pág. 322.

realizarse la obra y producir el beneficio en el patrimonio del contribuyente como consecuencia del mayor valor de su inmueble.

- Elemento espacial o territorial.

Es el elemento del hecho imponible que indica el **lugar en el cual el contribuyente realiza el hecho** o se encuadra en la situación descrita por el aspecto material, o el sitio en el cual la ley tiene por realizado dicho hecho o producida la situación. En el caso de los impuestos municipales, el elemento espacial se refiere a la jurisdicción del Municipio donde el contribuyente realiza el hecho imponible. Este elemento es particularmente importante para la determinación del Impuesto sobre Actividades Económicas, cuando se da el caso de actividades que un mismo contribuyente realiza en varias jurisdicciones municipales, por cuanto habría que calcular los ingresos gravables que corresponderían a cada Municipio en particular, en función de la actividad que en cada uno de ellos se haya realizado.

El elemento espacial o territorial se relaciona muy directamente con el domicilio a los efectos tributarios. Para el Derecho civil, el **domicilio** de una persona se halla en el lugar donde tiene el asiento principal de sus negocios e intereses; y para las personas jurídicas, el lugar donde está situada su dirección o administración, salvo lo que dispongan leyes especiales (Código Civil, artículos 27 y 28). El **domicilio fiscal** se diferencia del civil en cuanto se refiere al lugar del establecimiento mercantil o la sede principal de una sociedad. Así, las personas naturales y jurídicas domiciliadas en el exterior se consideran, para los efectos fiscales, domiciliadas en el país, si mantienen un establecimiento permanente para las operaciones que efectúen en Venezuela. Igualmente se consideran domiciliados en el país, para estos mismos efectos, los venezolanos que desempeñen en el exterior funciones de representación o cargos oficiales de la República, de los Estados, de los Municipios o de las entidades funcionalmente descentralizadas, que perciban remuneración de cualquiera de estos entes públicos. (COT, artículo 30)⁶².

- Elemento cuantitativo.

Consiste en indicar tanto la **base de cálculo del tributo como las alícuotas aplicables a la base imponible**, para la determinación del pago del gravamen.

Obligación tributaria.

La obligación tributaria se define como un vínculo jurídico, de carácter personal, entre un sujeto activo (el acreedor), que actúa ejerciendo su poder tributario (el Estado en sus distintas expresiones del Poder Público (Poder Nacional, Poder Estatal y Poder Municipal) y un sujeto pasivo (deudor), quien debe dar sumas de dinero u otras cosas determinadas por la ley. Nuestro COT la denomina obligación tributaria, siguiendo el modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina. En efecto, al artículo 13 de dicho código establece:

[...] La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales [...].

De la norma trascrita se desprenden varios elementos que merece la pena comentar:

⁶² El COT también establece el domicilio fiscal de las personas naturales y de las personas jurídicas en Venezuela y el domicilio en el extranjero, en sus artículos 31, 32 y 33 respectivamente.

1. La obligación tributaria es un vínculo personal.

La obligación tributaria constituye un vínculo personal, esto es un vínculo entre personas o una relación entre personas y no entre una persona y un objeto. Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto Inmobiliario Urbano, no es sujeto pasivo el inmueble sino el propietario. Por otra parte, la obligación tributaria tiene como fuente exclusiva la ley, por lo cual pertenece a las llamadas obligaciones *ex lege*, y es la ley la que debe determinar los elementos necesarios para su existencia y cuantía.

2. Supuestos que deben darse para que surja la obligación tributaria.

Para el surgimiento de la obligación tributaria deben darse dos supuestos: que exista una norma legal que la consagre y que en la vida real se materialice el hecho imponible tipificado abstractamente en la ley. De ello se deduce que la obligación tributaria viene a ser la consecuencia jurídica de haberse realizado la hipótesis de incidencia tributaria o hecho imponible, en los términos definidos anteriormente.

No debe confundirse la obligación tributaria en los términos que la hemos definido, con la **relación jurídica tributaria**. En efecto, ésta última puede definirse como un vínculo obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al Estado, como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación. De manera que la obligación tributaria es parte de la relación jurídica tributaria, y que VILLEGAS denomina **relación jurídica tributaria principal o relación jurídica sustancial**, haciendo ver que no es la única obligación que surge del ejercicio de la potestad tributaria; pero es la principal, pues toda la normatividad tributaria tiende al primordial objetivo del pago público. Sin embargo, admite que la doctrina predominante la llama simplemente obligación tributaria.

Algunos autores, como LUQUI⁶³ prefiere hablar de obligación tributaria, en lugar de relación tributaria, no por desconocer su existencia, sino porque la obligación tributaria es la suma del vínculo jurídico y de las otras obligaciones que nacen por causa de ella, o son consecuencia de de ella. En este sentido lo ha interpretado MOYA MILLÀN, cuando apunta que la obligación tributaria son las obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con los deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y, por último, es una prestación accesoria (pagar multas, intereses, etc.).

3. Sujetos de la obligación tributaria.

- Sujeto activo.

El **sujeto activo** es el ente público acreedor del tributo, como se define en el artículo 18 del COT, en las distintas expresiones del Poder Público, titulares de la competencia tributaria. Se incluyen también como sujeto activo, los entes autónomos o descentralizados de la Administración Pública, como sería el caso del Seguro Social, al cual se le asigna como parte de sus ingresos un tributo consistente en una contribución especial que pagan tanto trabajadores como empresarios.

⁶³ LUQUI, Juan Carlos. La Obligación Tributaria. Depalma. Argentina. 1989, Pág. 19, citado por MOYA MILLÀN, Edgar José. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª ed. MOBIL-LIBROS. Caracas. 2003. Pág. 155.

- Sujeto pasivo.

El **sujeto pasivo** es la persona en quien se da el presupuesto de hecho previsto en la ley o hecho imponible. En otras palabras, es el deudor de la obligación tributaria, es decir, la persona que ha de realizar la prestación tributaria a favor del ente público acreedor. La doctrina predominante sobre la sujeción pasiva de la obligación tributaria, divide a los sujetos pasivos en dos categorías: contribuyentes y responsables. Los primeros son sujetos pasivos por deuda propia y los segundos, sujetos pasivos por deuda ajena. Nuestro legislador se acogió a esta doctrina cuando en el artículo 19 del COT establece: [...] *es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable* [...].

Contribuyentes: Son los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria (artículo 22, COT). Así, por ejemplo, quien devengue una renta gravable será contribuyente a los fines del Impuesto sobre la Renta y obligado al pago del impuesto correspondiente.

Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el COT y por normas especiales tributarias (artículo 23, COT). Los deberes se encuentran descritos en el artículo 145 del COT, entre los cuales se pueden mencionar: llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados; inscribirse en los registros pertinentes y presentar las declaraciones que correspondan dentro del plazo fijado. El incumplimiento de estos deberes acarrea sanciones previstas en las normas correspondientes a cada tributo que van desde las penas pecuniarias (multas), hasta las privativas de la libertad, dependiendo del tipo de infracción, gravedad e imputabilidad.

La condición de contribuyente puede recaer sobre personas físicas o naturales, prescindiendo de su capacidad según el Derecho privado, lo cual quiere decir que un contribuyente no puede escudarse en su minoría de edad o en cualquier otra incapacidad jurídica para negarse al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aun cuando es un eximente de responsabilidad penal el hecho de no haber cumplido 18 años y la incapacidad mental debidamente comprobada; también esta capacidad podrá ser apreciada por un juez, como una circunstancia atenuante en la aplicación de las sanciones⁶⁴.

La condición de contribuyente también puede recaer en las personas jurídicas (entes susceptibles de ser titulares de derechos o sujetos de obligaciones, distintos a las personas naturales), fundaciones o asociaciones, y en las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, como por ejemplo las comunidades de bienes.

En el caso de contribuyentes fallecidos, el COT dispone en el artículo 24:

⁶⁴ La incapacidad es el defecto o falta total de capacidad, de aptitud legal para ejercer derechos y contraer obligaciones y la interdicción Civil el estado de una persona, declarada judicialmente incapaz, a quien se priva de ciertos derechos, bien por razón de un delito u otra causa prevista en la ley. (CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 5ª ed., Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1981).

La incapacidad procede de la naturaleza, cuando es por defecto mental o físico; de la ley, cuando es por interdicción Civil, o de ambas conjuntamente, cuando es menor de edad. (Del *Diccionario Jurídico* de Andrés Bertrand Perdomo, citado por MANUEL BOEDO CURRÁS, *Código Orgánico Tributario al Alcance de Todos*, Ediciones Librería Destino, Caracas, s/f., Pág. 68).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas. [...].

De conformidad con el espíritu de la norma, la obligación tributaria del contribuyente fallecido puede ser aceptada por sus herederos o legatarios a beneficio de inventario⁶⁵. A esto se agrega que los derechos transmitidos al legatario sólo podrán ser ejercidos por éste y no por los herederos o sucesores a título universal, en virtud de que el legatario viene a ser un sucesor a título particular, sobre uno o varios bienes determinados y no sobre la totalidad del caudal hereditario, o una parte alícuota de los bienes del testador, causante o de cujus.

Responsables: de acuerdo con el COT (artículo 25), responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Por consiguiente, el responsable es un obligado tanto al pago de los tributos como al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el COT y en las demás normas tributarias especiales.

El carácter de no contribuyente del responsable se origina en el hecho de que se trata de un sujeto pasivo que no ha realizado el hecho imponible. En otras palabras, el responsable es sujeto pasivo por deuda ajena, como hemos dicho, por cuanto la ley le atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que posee y que pertenece al contribuyente, en virtud de un vínculo que tiene con éste.

Se consideran dos tipos de responsables: solidarios⁶⁶ y directos, descritos en los artículos 27 y 28, del COT, respectivamente.

Responsables solidarios: son las personas que por imposición de la ley están llamados a cumplir las obligaciones tributarias y los deberes formales encomendados a los contribuyentes, ocupando la posición de éstos frente al ente acreedor de la obligación tributaria. Los responsables solidarios son sujetos con especial vinculación con el contribuyente y que responden únicamente de la obligación tributaria propiamente dicha.

La figura de la **solidaridad** está regulada especialmente en el COT, en el Código Civil y el Código de Comercio. Así en el artículo 1.221 del CC se dispone:

[...] La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno sólo de ellos liberte a los otros, o cuando varios acreedores tienen el derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos. [...].

Se puede apreciar en la norma supra trascrita que, en caso de la solidaridad, la Administración Tributaria puede legítimamente exigir el cumplimiento de la obligación tributaria a uno o al otro de los socios solidarios, de manera disyuntiva, o mejor, indistintamente a cualquiera de los dos obligados.

⁶⁵ El derecho que tiene el heredero de no quedar obligado a pagar a los acreedores del difunto más de lo que importe la herencia, con tal que haga inventario formal de los bienes en que consiste. (CABANELLAS DE TORRES, obra citada).

⁶⁶ Solidario sería el vínculo u obligación solidaria, en que cada acreedor puede pedir y cada deudor debe cumplir la totalidad de la obligación o deuda de una sola vez, sin perjuicio del ajuste posterior de cuentas entre los acreedores o deudores, para la justa percepción o contribución de cada cual. (CABANELLAS DE TORRES, obra citada).

Por su parte, el C de C también se refiere a la figura de la solidaridad en el artículo 266:

[...] Los administradores son solidariamente responsables para con los accionistas y para con los terceros... 4: y en general, del exacto cumplimiento de los deberes que les imponen la ley y los estatutos sociales. [...].

Se observa, entonces, que los representantes solidarios deben responder ante el Fisco, por los tributos, multas y accesorios de los bienes que administren, reciban y dispongan, sin perjuicio de la responsabilidad civil, penal, administrativa aplicable al respecto. Son ejemplos de representantes solidarios, entre otros, de acuerdo con el artículo 28 del COT: los padres, los tutores y los curadores de los incapaces, los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida y los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.

Responsables directos: Son las personas que, por mandato de la ley, quedan en lugar del contribuyente. Los responsables directos pueden actuar en calidad de agentes de retención o de percepción, según lo establece el COT en el artículo 27:

[...] Son responsables directos en calidad de agentes de retención o percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente [...].

De conformidad con lo dispuesto en este artículo, el **agente de retención** es aquel designado expresamente por la ley o por la Administración Tributaria, que al pagar una deuda, retiene (conserva) una porción de dicho pago por concepto de tributo, para luego entregarlo al Estado por cuenta de la persona a quien le hizo el pago. La obligación personal del agente de retención se extingue respecto del Fisco, una vez cumplidos sus actos de retener e ingresar el impuesto con arreglo a las disposiciones vigentes en ese momento. Como ejemplos de agentes de retención tenemos a los deudores de enriquecimientos netos o ingresos brutos, por concepto de sueldos y salarios -como podría ser el caso de organismos de la administración pública o privada-, quienes, de acuerdo con el artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, están obligados a hacer la retención del impuesto en el momento del pago o del abono en cuenta y a enterar tales cantidades en las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, dentro de los plazos y condiciones que la misma ley y su reglamento establecen. Estas retenciones se consideran como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la citada ley.

Los **agentes de percepción** son también sujetos designados por la ley o por la Administración Tributaria, para percibir (cobrar) un importe adicional en concepto de tributo que luego deberá entregar, como en el caso de los agentes de retención, a las Oficinas Receptoras de Fondos Nacionales, estatales o municipales, según el caso. Así, por ejemplo, a nivel nacional, los bancos están obligados a percibir del contribuyente lo correspondiente al pago del Impuesto al Débito Bancario y, a nivel municipal, serían agentes de percepción, las empresas o empresarios a cargo de quienes esté un espectáculo público, o quienes sean organizadores de juegos o selladores de formularios o los expendedores de los billetes o boletos correspondientes, cuando se trate del impuesto sobre juegos y apuestas lícitas.

Base imponible, tipos o alícuotas del gravamen o cuotas exigibles, así como criterios para determinar la cuantía del tributo a pagar.

La **base imponible o base gravable** constituye el monto que ha de ser objeto del gravamen, una vez hechas las deducciones permitidas por la ley. Representa, por tanto, la cuantificación numérica del elemento material del hecho imponible. Su importancia es tal, que su inadecuada escogencia podría desvirtuar tanto la naturaleza específica del tributo –confundir, por ejemplo, la base del impuesto sobre la renta con la base del impuesto sobre el capital-, como su naturaleza genérica, confundiendo impuesto con tasa, por ejemplo, o viceversa. Son ejemplos de base imponible de la tributación municipal, los ingresos brutos o ventas brutas para el cálculo del impuesto sobre actividades económicas; el valor de un inmueble para el impuesto sobre la propiedad inmobiliaria urbana o el costo del servicio público individualizado en el contribuyente por el cual se paga una tasa. En ciertos tipos de tributos, como los variables, el importe del tributo se liquida sobre la base de una **alícuota** o porcentaje fijo o variable que se aplica sobre la base imponible. Este es el caso del ISAE, para el cual la Ordenanza establece alícuotas fijas sobre los ingresos brutos del contribuyente, de acuerdo a la actividad económica que éste ejerza y según el Clasificador de Actividades Económicas, que forma parte de la misma Ordenanza. La alícuota representa, entonces, una forma de individualizar el débito tributario, con respecto a la base imponible, esto es, el *quantum* debido en cada caso concreto.

La base imponible no puede desligarse de la capacidad económica del contribuyente, por cuanto ella representa una parte de su riqueza y, por tanto, su capacidad de contribuir a los gastos públicos, de donde resulta que la aplicación de alícuotas exorbitantes sobre dicha base, se consideraría como confiscatorio y, por tanto, se estaría violando el principio de no confiscatoriedad consagrado en el artículo 317 de la CRBV.

Plazos y forma de la declaración de ingresos o del hecho imponible (término, modo, y oportunidad) para darle cumplimiento a la obligación tributaria.

El **término**, es el ámbito temporal en que el tributo se causa o se genera, convirtiéndose en una obligación exigible por el Municipio; **modo** se refiere a la forma de darle cumplimiento al pago; y **oportunidad**, el lapso en que se hace exigible el tributo. Por ejemplo, en el impuesto sobre actividades económicas, el término se corresponde con el ámbito temporal en que éste se causa, que es el año natural; el modo se refiere a la realización del pago por trimestres o bimestres sobre la base de la declaración estimada, y la oportunidad al lapso que establezca la Administración Tributaria para hacer efectivo el pago del tributo.

- **Régimen de infracciones y sanciones.**

El incumplimiento de las normas establecidas en la Ordenanza tributaria acarrea medidas penales denominadas **sanciones** que, generalmente, se reducen a multas, inhabilitaciones, privación de patente o cierre del establecimiento en el caso del impuesto sobre actividades económicas.

De acuerdo con el ordinal 4° del artículo 162 de la LOPPM, las multas por infracciones tributarias no podrán exceder en cuantía de aquellas contempladas en el Código Orgánico Tributario⁶⁷. Estas multas serán impuestas en virtud de la resolución motivada que dicte el

⁶⁷ Se refiere a las multas por ilícitos formales previstos en las secciones primera a cuarta del Capítulo II, del Título III, del COT.

funcionario competente de acuerdo con lo establecido en la ordenanza correspondiente (artículo 144 de la LOPPM).

El incumplimiento de las obligaciones relativas a las acreencias no tributarias y tributarias de los municipios, genera **intereses moratorios**. En el primer caso, dichos intereses serán calculados a la tasa mensual que fije la ordenanza correspondiente, conforme a la legislación nacional vigente y se causarán desde la fecha en que se haya hecho exigible el pago; en el segundo caso, la tasa aplicable para el cálculo de los intereses moratorios, tanto los que se causen a favor del Tesoro Municipal como a favor de los contribuyentes por pagos indebidos de tributos, será como máximo, la prevista en el Código Orgánico Tributario⁶⁸. Esta restricción a los municipios sobre el monto máximo de las multas, tiene como fundamento impedir que éstos establezcan sanciones total y absolutamente desproporcionadas en relación con las que por idénticos ilícitos prevé el COT. En esta forma, opina FRAGA PITTALUGA⁶⁹, se protegen las garantías fundamentales de la proporcionalidad o razonabilidad y de no confiscatoriedad, quebrantadas muy frecuentemente por las Ordenanzas municipales al momento de establecer las sanciones por ilícitos tributarios

Fecha de aprobación y comienzo de vigencia de la Ordenanza tributaria.

Esta exigencia de la LOPPM se vincula con lo dispuesto en el artículo 159 *ejusdem*, según el cual: [...] *La ordenanza que cree un tributo, fijará un lapso para su entrada en vigencia. Si no lo estableciera, se aplicará el tributo una vez vencidos los sesenta días continuos siguientes a su publicación en Gaceta Municipal [...]*. La norma adquiere mayor importancia cuando se trata de impuestos que se determinen, liquiden y calculen por períodos. En estos casos, como bien explica TRUJILLO ORTIZ⁷⁰, será necesario tener en cuenta que para evitar tanto una aplicación retroactiva de la Ordenanza como un posible perjuicio al Fisco Municipal, en la Ordenanza deberá instrumentarse un régimen transitorio preciso y detallado que permita al obligado al tributo y a la administración tributaria tener claridad sobre el paso del sistema anterior al de las modificaciones aprobadas. A ello se agrega, según la autora citada, que toda Ordenanza que tenga por objeto la modificación de tributos calculados por períodos y que, eventualmente, vaya a entrar en vigencia antes de la finalización del período para el cual fue calculado el tributo que modifica, tiene que prever un cuerpo de disposiciones transitorias que facilite su aplicación.

- **Demás particularidades que señalen las leyes nacionales y estatales que transfieran tributos al Municipio.**

Toda ley nacional o estatal que, conformidad con la Constitución, transfiera tributos al Municipio, deberá especificar, entre otros elementos, las condiciones en las cuales se transfieren dichos tributos, así como la forma de su recaudación y control.

Es importante resaltar que las Ordenanzas tributarias deberán establecer, otros elementos adicionales a los enunciados en el artículo 162 de la LOPPM, como son:

⁶⁸ Se refiere a lo dispuesto en los Artículos 66 y 67 del COT.

⁶⁹ FRAGA PITTALUGA, Luis. Breves reflexiones sobre la interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos en la Constitución de 1999. En V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. LIVROSCA, C.A. Caracas, Venezuela. Pág. 255. Citado en *Régimen Municipal Venezolano e Impuesto a las Actividades Económicas*. LEGIS EDITORES, C.A. Caracas, Venezuela. Pág. 158.

⁷⁰ TRUJILLO ORTIZ. Págs. 130-131.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Obligaciones a cargo de los contribuyentes.**

Son las obligaciones accesorias a la obligación tributaria, tales como la de presentar declaraciones juradas, llevar libros y registros contables -artículo 221 de la LOPPM-, permitir la fiscalización por parte de funcionarios de Hacienda, notificar a la Administración cambios que se produzcan en el objeto del gravamen, colocar avisos, cooperar con el Registro Fiscal, entre otras.

- **Recursos de que gozan los contribuyentes.**

Las Ordenanzas tributarias deben establecer el sistema que garantice el derecho de defensa que constitucionalmente tiene toda persona para proteger sus derechos e intereses frente a los actos contrarios a derecho de la administración. Este derecho se ejerce mediante recursos tal como veremos en la Lección Doce.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Definir tributo y describir los elementos que integran la definición.

Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Los elementos de esta definición son:

- Naturaleza pecuniaria de la prestación: los tributos se pagan solamente en dinero.
- Producto de la potestad tributaria del Estado: el tributo es una prestación obligatoria exigida por el Estado sobre la base de su poder de imperio.
- Creado en virtud de una ley: no existe tributo sin una ley que lo establezca. Ello, en acatamiento al principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 317 de la CRBV, el artículo 4 del COT y el artículo 162 de la LOPPM.
- Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado: el fin esencial del tributo es fiscal, es decir, la obtención de ingresos para cubrir gastos que demanda la satisfacción de las necesidades públicas. No obstante, una nueva concepción sobre la finalidad de los tributos, considera que éstos pueden ser utilizados por el Estado para lograr fines extrafiscales, como ocurre con los altos derechos aduaneros protectores de la industria nacional.

2. Explicar los principios tributarios constitucionales y legales que limitan la tributación municipal.

- Principios constitucionales que limitan de manera directa la tributación municipal.

Son las prohibiciones contempladas en el artículo 183 de la CRBV (limitaciones explícitas).

- Principios constitucionales que limitan de manera indirecta la tributación municipal (limitaciones implícitas).
 - Igualdad (artículos 21 y 316 CRBV).
 - Legalidad, no confiscación, prohibición de obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales y fijación de la fecha de entrada en vigencia de una ley tributaria (artículo 317 CRBV).
- Principios tributarios legales que limitan la tributación municipal.
 - Los establecidos en el COT:
 - Aplicación supletoria a los tributos municipales (artículo 1° del COT).
 - Ratificación del principio de legalidad del tributo y de sus exenciones y exoneraciones (artículo 3 del COT).
 - Ratificación de la norma de fijar la fecha de entrada en vigencia de las leyes tributarias (artículo 8 del COT).
 - Principio de territorialidad (artículo 11 del COT).
 - Principio de privilegio de crédito tributario y garantías (artículo 68 del COT).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- Los establecidos en la LOPPM:
 - Ratificación del principio de legalidad tributaria y elementos integradores del tributo (artículos 159 y 162 de la LOPPM).

Siete

Impuestos, tasas y contribuciones especiales

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Clasificar los tributos e identificar los criterios que se toman en cuenta para las distintas clasificaciones.
2. Definir impuesto y distinguir las diferencias entre los distintos tipos de impuestos, según los criterios descritos en la lección.
3. Definir tasa y distinguir las diferencias entre los distintos tipos de tasas, según los criterios descritos en la lección.
4. Distinguir entre tasa y precio público.
5. Explicar la distinción entre las distintas clases de contribuciones especiales.

Impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Los tributos, en los términos definidos en la lección anterior, se clasifican en **impuestos, tasas y contribuciones especiales**. Esta clasificación, denominada tripartita, es la más aceptada por la doctrina tanto nacional como internacional, siendo prácticamente unánime en Italia, España y América Latina⁷¹. En Venezuela se le da rango constitucional y legal. En efecto, la CRBV, en el artículo 133, establece:

[...] toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley [...].

De igual manera, el COT, en el artículo 12, prescribe:

[...] están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales [...].

La clasificación tripartita de los tributos se basa en dos criterios, no vinculados entre sí: el hecho imponible y el destino de la recaudación. De acuerdo con el primero de los criterios, se observa que en el impuesto, la prestación exigida es independiente de toda actividad estatal relativa al obligado; en la tasa, existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado, mientras que en la contribución especial, la actividad estatal también está presente, pero es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. En cuanto al **destino de la recaudación**, lo recaudado por concepto de impuesto se aplica a la satisfacción de necesidades generales de la población, mientras que en el caso de las tasas y las contribuciones especiales no se justificaría de modo alguno que la ley asignara el producto de estos tributos a destinos ajenos a las necesidades del servicio o la obra que constituye su presupuesto de hecho del tributo. Este criterio defendido por VALDÉS COSTA⁷², no es compartido por otros autores para quienes el destino del tributo no es elemento que pueda influir en su configuración jurídica y, por consiguiente, no debe necesariamente tener un destino predefinido, sino que forma parte de la masa general de ingresos del Estado.

Una explicación más amplia de la posición de VALDÉS COSTA, requiere hacer un análisis de las **necesidades humanas** y su satisfacción, por parte del Estado. Para ello, se parte de una agrupación de las necesidades humanas en privadas y colectivas. Las **privadas** son las que se caracterizan por su individualidad y su identificación con la existencia misma de las personas. Pueden estas, a su vez, clasificarse en **vitales** -alimentación, vestido y alojamiento-, y **espirituales**, como las intelectuales, morales y estéticas. Las **colectivas**, en cambio, son las que nacen de la vida del hombre en sociedad y entre las cuales se encuentran la seguridad, el transporte, las comunicaciones y el aprendizaje. Este tipo de necesidades son las que se consideran como **necesidades públicas**, que el Estado satisface sin exclusión de nadie, esto es, en condiciones de acceso igualitario, mediante los **servicios públicos**.

⁷¹ La mayoría de los países de América Latina se han acogido a la clasificación tripartita de los tributos, siguiendo el Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID). VALDÉS COSTA, uno de los redactores del Código, considera que es deseable y justificado que el Derecho positivo defina los distintos tipos de ingresos, por cuanto ello constituye una defensa del principio de seguridad jurídica y garantiza la forma cómo debe aplicarse el término; si esa definición expresa no existe, dice este autor, el intérprete debe atribuirle un sentido, el que resultará de sus investigaciones particulares. La legislación venezolana se apartó del Modelo de Código Tributario de América Latina al sancionar el Código Orgánico Tributario y no incluir las definiciones de tributo y de cada una de las tres especies de tributos, aplicando el aforismo de que las leyes no definen. No obstante, se mantuvo la clasificación tripartita en el Art. 13 del COT al considerar como tributos los impuestos, tasas y contribuciones especiales (véase COT, Gaceta Oficial N° 4.727 –Extraordinario- de fecha 27 de mayo de 1994, Decreto N° 189, mediante el cual se dicta la reforma del COT).

⁷² VALDES COSTA, Pág. 75.

Existe otra clasificación de los tributos basada en la hipótesis de incidencia tributaria del autor brasileiro GERALDO ATALIBA, al cual hemos hecho referencia cuando analizamos el hecho imponible. Para este autor, los tributos se clasifican en **vinculados y no vinculados**. En los primeros, el legislador vincula el nacimiento de la obligación tributaria al desempeño de una actividad estatal. Serían tributos vinculados, entonces, las tasas y las contribuciones especiales. En los no vinculados, la vinculación no existe. Serían tributos no vinculados, entonces, los impuestos.

El autor se acoge a la clasificación tripartita, no sólo por su mayor difusión, sino por ser, como hemos dicho, la que adopta nuestra Constitución y leyes tributarias.

Análisis de las distintas especies tributarias.

Impuesto.

Son muchas las definiciones que se han dado de impuesto; no obstante, una de las que a juicio del autor, luce como más precisa, es la que presenta el artículo 2 de la Ley General Tributaria española:

[...] Impuestos: son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente [...].

De conformidad con esta definición, el impuesto lo exige el Estado en virtud de su poder tributario, sin que exista una vinculación entre la obligación de su pago y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. El hecho imponible del tributo, a diferencia de las tasas y contribuciones especiales, es idóneo para reflejar abstractamente la capacidad contributiva del contribuyente, además de estar totalmente desconectado de cualquier tipo de actuación estatal que se singularice en el obligado o lo beneficie de manera directa. Esto se interpreta, como se apuntó en la lección anterior, en el hecho de que el Estado destina el producto del impuesto a satisfacer necesidades colectivas esenciales asumidas como públicas, sin que exista equivalencia entre lo dado y el servicio obtenido individualmente por el contribuyente.

Clasificación de los impuestos.

Los impuestos se clasifican sobre la base de diferentes criterios, entre los cuales hemos seleccionado los siguientes:

1. El hecho generador o hecho imponible.
2. La posibilidad de traslación o no del impuesto.
3. El Tipo de tasa impositiva.
4. Las características del contribuyente.

1. Criterio del hecho generador o hecho imponible.

Según este criterio, los impuestos se pueden aplicar, a nivel nacional sobre el patrimonio, la renta, la traslación del patrimonio y el valor agregado, entre otros.

Lección SIETE: Impuestos, tasas y contribuciones especiales

- Impuesto sobre el patrimonio.

Este tipo de impuesto incide sobre la riqueza acumulada por la persona (monto acumulado de capital), como por ejemplo, el establecido en la Ley de Tierras y Desarrollo Agrario, publicada en Gaceta Oficial N° 37.223, de fecha 3-11-2001 y los impuestos municipales inmobiliario urbano y el sobre vehículos.

- Impuesto sobre la Renta.

El Impuesto sobre la Renta incide sobre la renta global de un determinado contribuyente obtenida en un determinado período. Es un impuesto progresivo –a mayor renta mayor el índice de tributación que se aplicará-; personal, directo y con base de exención.

- Impuesto sobre Traslación del Patrimonio.

Este impuesto, generalizado en casi todo el mundo, se denomina en Venezuela Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos.

- Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

Este impuesto grava la enajenación de bienes muebles, la prestación de servicios y la importación de bienes. Deberá ser pagado por personas naturales o jurídicas, las comunidades, las sociedades irregulares o de hecho, los consorcios y demás entes jurídicos o económicos, públicos o privados, que en su condición de imputadores de bienes, habituales o no, de fabricantes, productores, ensambladores, comerciantes y prestadores de servicios independientes, realicen las actividades como hechos imponibles definidos en la ley.

A nivel municipal, el criterio del hecho generador o hecho imponible, se aplica a los siguientes impuestos: inmuebles urbanos, actividades económicas con fines de lucro, transacciones inmobiliarias, propiedad de vehículos de tracción mecánica, asistencia a un espectáculo público, pactar una apuesta lícita y realizar una actividad publicitaria, como veremos en la Lección Diez.

2. Criterio de la posibilidad de traslación o no del impuesto.

De acuerdo con este criterio, los impuestos pueden ser directos e indirectos, clasificación que se considera como la más antigua de todas. Ella se basa en dos elementos que analizaremos de seguidas: el económico y la forma de manifestarse la capacidad contributiva.

a) Elemento económico.

De acuerdo con este elemento, existe la posibilidad de traslación o no del impuesto. Por **traslación** se entiende la transferencia económica de la carga impositiva de su pagador a un tercero, que viene a ser la persona en quien se da el hecho imponible y que se denomina **contribuyente de facto**. Desde este punto de vista, son:

Impuestos directos aquellos cuyo gravamen incide sobre el propio contribuyente y, por esta razón, se consideran asociados a su capacidad de pago, como por ejemplo el Impuesto sobre la Renta.

Impuestos indirectos son los que se pueden trasladar, total o parcialmente, a terceros y sus hechos generadores están asociados a la producción y comercialización de bienes y

prestación de servicios. Los impuestos indirectos pueden, a su vez, ser específicos, cuando inciden sobre un valor fijo o unidad comercializada, o al *valorem*, cuando existe una alícuota que incide sobre el valor de transacción, como por ejemplo, los impuestos aduaneros a las mercancías importadas.

JARACH sostiene la siguiente tesis sobre la clasificación de los impuestos en directos e indirectos:

[...] considerar como impuestos directos a los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea que no se trasladan sobre otros sujetos; y como indirectos los que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente *de jure*. En los impuestos indirectos surge la figura del contribuyente *de facto*, o sea aquel que en definitiva soporta la carga del impuesto al término de todos los procesos de traslación [...].⁷³

La tesis de JARACH, sin embargo, es criticada por el mismo autor, al considerar que tiene en su contra importantes objeciones. La primera y más resaltante señala, que no hay impuestos que sólo por su naturaleza se trasladen o no, salvo unos pocos casos, en que puede afirmarse que el impuesto es soportado verdaderamente por el contribuyente *de jure* (impuestos a las sucesiones y a las donaciones)⁷⁴; en todos los demás casos insiste, la trasladabilidad de los impuestos depende de muchos factores, entre los que puede mencionarse la naturaleza del impuesto, cuantía del gravamen, régimen de mercado, estructura de costos de la industria gravada, elasticidad de la demanda y de la oferta de los bienes gravados, coyuntura económica, rigidez o elasticidad de la oferta monetaria por el sistema bancario, etc. Por tanto, dice el autor:

[...] si se tiene en cuenta estos factores resultará que un mismo impuesto en determinadas condiciones se traslada y en otras no, siendo pues clasificable, ora entre los impuestos directos y ora entre los indirectos. La variedad de los factores y la diversa intensidad de los mismos tienen como consecuencia que no se puede determinar a ciencia cierta cuándo y cómo los impuestos se trasladan. Por lo tanto, también este criterio de distinción es desprovisto de fundamento [...].⁷⁵

Al final de su análisis, JARACH concluye: [...] *la aserción de que los impuestos por ser indirectos son trasladables o que por ser directos no lo son, es falaz tanto más si se adopta como criterio de clasificación otro que no sea el de traslación [...]*.

b) Capacidad contributiva.

Esta clasificación ha sido explicada de manera muy detallada por VILLEGAS⁷⁶, y es la que se resume a continuación.

Para determinar la aptitud económica del contribuyente, se tomará en cuenta las diversas formas en que se exterioriza la fortuna patrimonial. Existen dos modalidades bastante diferenciadas:

1. La **exteriorización inmediata (directa)**, que se basa en la existencia de ciertas circunstancias o situaciones objetivas que revelan, aproximadamente, un determinado nivel de riqueza. Así, por ejemplo, el patrimonio, los ingresos periódicos (rentas) o los incrementos patrimoniales debidamente comprobados, son elementos que el legislador

⁷³ JARACH. Pág. 261.

⁷⁴ En el sistema tributario venezolano serían, de acuerdo con este criterio, impuestos directos, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y demás ramos conexos e impuestos indirectos, los impuestos aduaneros, sobre alcoholes y bebidas alcohólicas y el impuesto sobre el cigarrillo y manufacturas del tabaco, entre otros.

⁷⁵ JARACH. Pág. 262.

⁷⁶ VILLEGAS, Págs. 162 y 163.

Lección SIETE: Impuestos, tasas y contribuciones especiales

está autorizado a valorar como signos indicativos de capacidad contributiva. Los impuestos que toman como hechos imponibles estas circunstancias o situaciones objetivas son **directos**, con prescindencia de su posibilidad de traslación.

2. La **exteriorización mediata (indirecta)**, se basa en circunstancias o situaciones objetivas que, si bien hacen presumir un determinado nivel de riqueza, el nivel de presunción es inferior a los casos de exteriorización inmediata. Así, la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición o consumo de bienes o servicios, el ejercicio de actividades o profesiones con fines de lucro, la realización de actos o negocios jurídicos documentalmente exteriorizados, son *indicios* de capacidad contributiva. Por ejemplo, quien adiciona valores a los bienes o servicios, produciéndolos, fabricándolos, proporcionándolos, comerciándolos, exportándolos, etc., está ejerciendo una actividad en la cual el lucro se infiere razonablemente; pero con cierta dosis de relatividad. Igual razonamiento se aplica a los adquirentes y consumidores de bienes y servicios. Es lógico pensar que a mayor gasto, mayor nivel de riqueza; pero ello es sólo presumible. Tampoco los actos y negocios jurídicos documentalmente exteriorizados son signos inequívocos de capacidad contributiva, aunque permitan suponerla, y lo mismo en lo que respecta al mero ejercicio de actividades o profesiones habitualmente lucrativas. Los impuestos cuyos hechos imponibles se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo son, entonces, **indirectos**, y su posibilidad de traslación (aunque generalmente mayor que la de los directos) es un elemento variable que no incide en la clasificación.

En consecuencia, según la posición de VILLEGAS: *impuestos directos son aquellos llamados a consultar en forma directa los elementos representativos de capacidad contributiva (por ejemplo, la renta y el capital) e indirectos aquellos que sólo la consultan en forma mediata, en el sentido de disposición de medios de pago o titularidad de bienes que pueden asociarse a la capacidad de pago, tales como los impuestos a la producción, consumo (IVA) y gasto.*

En el campo de la tributación municipal venezolana, serían directos, de acuerdo con los criterios trascritos, el Impuesto Inmobiliario Urbano, el Impuesto sobre Vehículos y el impuesto sobre actividades económicas, mientras que serían indirectos, el impuesto sobre apuestas lícitas, espectáculos públicos y propaganda y publicidad comercio.

La clasificación de los impuestos en directos e indirectos, sobre la base de los criterios antes analizados, constituye, sin duda, una de las clasificaciones más importantes, aun cuando se considera poco precisa⁷⁷. Sin embargo, como lo manifiesta JARACH, es la clasificación que: *[...] históricamente y aún en la actualidad, ha tenido y tiene la mayor importancia, a pesar de no haber uniformidad en la doctrina para encasillar los diversos impuestos en una u otra clase [...]*⁷⁸.

3. Criterio del tipo de tasa impositiva.

Según el tipo de tasa impositiva que se aplique, los impuestos pueden ser: proporcionales y progresivos.

⁷⁷ En Venezuela se acepta esta clasificación en el Plan Único de Cuentas, donde se incluyen los impuestos directos e indirectos dentro de los ingresos ordinarios descritos. De acuerdo con la descripción hecha en el Plan, son impuestos directos, los que gravan los ingresos de las personas jurídicas representativas de las Haciendas de los Poderes Públicos, originados en virtud de su potestad soberana y de acuerdo con normas legales establecidas al respecto, por actividades realizadas por los contribuyentes, o por bienes situados en el país. Por otra parte, serán impuestos indirectos, los que gravan ingresos tributarios derivados de gravámenes a la producción, consumo, transacción, uso de bienes y servicios, trasladables a los costos de producción y/o comercialización. Se exceptúan los relativos a la Renta Minera y de Hidrocarburos. Entre los primeros se encuentran el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás ramos conexos; entre los segundos, se destacan los impuestos aduaneros, sobre alcoholes y bebidas alcohólicas, sobre el consumo de gasolina y el impuesto sobre el cigarrillo y manufacturas del tabaco.

⁷⁸ JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. Editorial Cangallo S.A.C.I. Buenos Aires, 1985. Pág. 260.

Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada, o más específicamente, el que se calcula sobre una alícuota única o constante.

Impuesto progresivo es aquel en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta, es decir, cuya alícuota aumenta a medida que aumenta la base imponible. Un ejemplo típico de impuesto progresivo es el Impuesto sobre la Renta, en el cual se aplica la llamada progresividad por escalas, según la cual se divide la riqueza imponible en fracciones y a cada una de estas se le aplica una tasa determinada, cada vez mayor, hasta alcanzar una tasa máxima, como vimos en la Lección Seis.

La distinción entre estos dos tipos de impuestos está íntimamente vinculada con principios de justicia tributaria, especialmente con el de igualdad ante las cargas públicas, sobre la base del siguiente postulado: quien más tiene más debe pagar. Así lo afirma VALDÉS COSTA⁷⁹. Sin embargo, lograr la justicia tributaria no es tarea fácil, aun cuando es indudable que las escalas progresivas dan como resultado un efecto que tiende a reducir las desigualdades en la distribución de la riqueza y de los ingresos entre los individuos, siendo este el mayor argumento a favor de estas escalas. No obstante, la progresividad sólo tiene aplicación en los impuestos personales, específicamente en el impuesto progresivo a la renta total de las personas físicas, por cuanto su aplicación a los impuestos reales se considera como una solución empírica desde el punto de vista de la adecuación de la carga a la capacidad contributiva⁸⁰. Ello se explica, dice TRUJILLO ORTIZ⁸¹, por cuanto en los impuestos de naturaleza real, el hecho imponible y la base de cálculo del impuesto se definen, valoran y cuantifican con referencia a hechos externos o a objetos considerados en forma aislada e individual de las condiciones personales del contribuyente, circunstancia que impide tener en cuenta la total y en definitiva verdadera capacidad de pago del contribuyente.

4. Criterio de tomar en cuenta o no las características personales del contribuyente.

Según este criterio, los impuestos se clasifican en **reales y personales**.

Impuestos reales. La doctrina más aceptada considera los que en forma exclusiva toman en cuenta la riqueza gravada, esto es, los que tienen como hechos imponibles manifestaciones objetivas de la riqueza, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente. Entre dichas manifestaciones podría considerarse como ejemplo, la posesión de un bien, como un inmueble o un automóvil.

⁷⁹ VALDÉS COSTA sostiene que la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificios y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza detrída por el impuesto debe ir en aumento.

⁸⁰ Fue a finales del siglo XIX cuando se abandona la fórmula proporcional de imposición para incorporar el postulado de la justicia tributaria al pensamiento financiero. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a finales del siglo XIX y durante las tres primeras décadas del presente siglo. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta con sentido igualitario. Ella debe fundarse en la igualdad de sacrificios de los contribuyentes, según la cual, debe exigirse más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal. Un ejemplo sirve para explicar el sacrificio de los contribuyentes: no es lo mismo fijar un impuesto de Bs.10.000,00 a quien gana Bs. 100.000,00, que establecer un impuesto de Bs. 100.000,00 a quien gana un millón.

⁸¹ TRUJILLO ORTIZ, Lila, Metodología para la Formulación y Elaboración de Ordenanzas Tributarias, en *Tributación Municipal en Venezuela II: aspectos jurídicos y administrativos*, PH EDITORIAL C.A., Colección Técnica, Caracas, 1988, Pág. 141.

Lección SIETE: Impuestos, tasas y contribuciones especiales

Impuestos personales. Son los que toman en cuenta la especial situación del contribuyente, tanto personal como familiar, valorando los elementos que integran su capacidad de pago, tales como conjunto de riqueza o de réditos de la persona; deducción para un mínimo de existencia y cargas de familia. Un ejemplo típico de impuesto personal es el Impuesto sobre la Renta, el cual toma en cuenta todas las rentas de la persona y también sus cargas familiares, para hacer las deducciones correspondientes. Otro impuesto personal es el que grava las herencias, en el sentido de que este impuesto es mayor o menor, de acuerdo al grado de parentesco entre causahabientes y causante. En el campo municipal todos los impuestos son de tipo real. Así, por ejemplo, el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos es un impuesto real, por cuanto se establece sobre el valor de los inmuebles ubicados en las zonas urbanas de los municipios o dentro del perímetro urbano de las ciudades de un Municipio, sin tomar en cuenta las características o circunstancias del contribuyente. Sin embargo, al tomarse como base imponible el valor del inmueble, se está, de alguna manera, aplicando el criterio de la capacidad contributiva.

Tasas.

Son muchas las definiciones que se han dado de tasa. Algunas con sentido restringido y otras con un sentido más amplio. VILLEGAS⁸² nos presenta varias definiciones de una y otra tendencia, de las cuales destacamos dos, correspondiendo la segunda a este autor y con la cual nos identificamos.

La primera definición pertenece a GIULANI FONROUGE, quien sostiene: *“la tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”*. (Derecho Financiero, Tomo II, Pág. 1.065). VILLEGAS se adhiere al criterio amplio, y considera que: *“la tasa es el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativos al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente”*. A esta definición podríamos agregar que la actividad a cargo del Estado puede referirse a un servicio público o a la utilización privativa de un bien del dominio público.

De las anteriores definiciones surgen varios elementos comunes característicos de las tasas que analizamos seguidamente.

Elementos característicos de las tasas.

Carácter tributario: el Estado exige las tasas de manera obligatoria, en virtud de su poder de imperio, por lo que éstas requieren ser establecidas por ley, en acatamiento al principio de legalidad y están sujetas a los principios constitucionales y legales de la tributación. Por otra parte, en este tributo existe una vinculación entre el hecho imponible –una actividad que el Estado cumple- y el contribuyente. La actividad se manifiesta bajo la forma de servicio público de segundo grado, inherente a la soberanía del Estado y, por consiguiente, no prestado por entidades del sector privado.

Un aspecto importante a considerar sobre las tasas es si es lícito o no su cobro ante la posibilidad de la prestación potencial del servicio que le da origen por parte del Estado. Autores como VILLEGAS, JARACH y VALDÉS COSTA, opinan: *“si el presupuesto de hecho de la obligación de pagar la tasa es el funcionamiento de un servicio público respecto del contribuyente, es innegable que si el servicio no funciona, no se produce el hecho generador de la obligación, o*

⁸² VILLEGAS, Pág. 173.

sea, que ésta no llega a nacer”⁸³. Se elimina así, para estos autores, la posibilidad de la prestación potencial. Nuestra legislación, en cambio, acoge ambas posibilidades –prestación directa del servicio al contribuyente o prestación potencial de dicho servicio-, inspirándose en el concepto de tasa expresado en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, como lo demuestra el siguiente extracto de la Sentencia N° 3.256 del Tribunal Sexto de lo Contencioso Tributario de fecha 29-11-90:

[...] No se requiere que el usuario disfrute de manera directa del servicio estatal, bastando que el Estado haya sustituido o autorizado su organización en particular, para que los contribuyentes que desarrollen cualquier actividad descrita por la norma como gravable, estén obligados a pagar el monto de la tasa fija; de allí que el usuario que proceda mediante mecanismos o instrumentos de propiedad particular o se preste los servicios por su propia cuenta, no puede sustraerse por ello a la obligación de pagar la tasa correspondiente, en virtud de que las operaciones de carga de muelles particulares si están expresamente gravadas, razón por las cuales, los usuarios diferenciales deben pagar la tasa fijada por el Ejecutivo, dado el carácter obligatorio de ésta, aunque no reciban el beneficio directo de tales servicios (servicios portuarios) [...] ⁸⁴.

Divisibilidad del servicio: otra característica de las tasas es la posibilidad de que el servicio que le da origen sea susceptible de ser dividido en unidades de consumo o de uso, es decir, individualizado en el contribuyente. Esta característica es muy importante, por cuanto ella permite determinar la cuantía del servicio prestado a cada contribuyente y, consecuentemente, el monto de la tasa a pagar.

Destino de la recaudación: el producto de la recaudación de las tasas no debe ser otro que el financiamiento del servicio que, de manera directa, recibe el contribuyente. Esta opinión, sin embargo, no es compartida por algunos autores, entre ellos VILLEGAS⁸⁵, para quien: *“una cosa es el tributo y otra diferente lo que el Estado haga con los fondos que mediante él se recauden”*, si se toma en cuenta que el destino y administración del tributo es materia de orden presupuestario y financiero. No compartimos esta posición de VILLEGAS y en ello coincidimos con VALDÉS COSTA, quien siempre ha defendido en todas sus obras, que no se concibe que se cree una tasa con destinos ajenos al servicio cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación, y con RAMIREZ CARDONA, para quien la tasa financia servicios públicos de segundo grado. Ello no significa, sin embargo, que la tasa debe limitarse al costo contable del servicio, por cuanto es lícito que su monto exceda sus gastos actuales, lo que permite crear reservas o provisiones para el futuro, ya sea para ampliarlo o perfeccionarlo. Sobre este aspecto, conviene observar que nuestro COT no incluye norma alguna que establezca el destino del producto de las tasas, a pesar de estar basado en el Modelo de COT OEA/BID, que sí lo contempla.

Sujetos pasivos de las tasas.

Los **sujetos pasivos de las tasas** son el contribuyente y los responsables, según definición hecha en el artículo 19 del COT. En calidad de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas que disfruten o utilicen especialmente el dominio público en beneficio particular, o que resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades nacionales, estatales o locales. En calidad de responsables, de conformidad con el artículo 25 del COT, los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

⁸³ VALDÉS COSTA, Pág. 153.

⁸⁴ Tomado de ARAUJO MEDINA, Federico y PLAZA ABREU, Rodolfo: *Las Tasas y Precios en el Derecho Público Venezolano*, en Revista N° 6, de la Fundación Procuraduría General de la República, Pág. 297.

⁸⁵ VILLEGAS. Pág.174.

Base imponible de las tasas.

La **base imponible** de las tasas varía según el tipo y cuantía del servicio que recibe el contribuyente. En cuanto al primer aspecto, puede decirse que existen dos modalidades de tasas: las remuneratorias y las de costos. Las primeras se caracterizan por el pago de servicios medibles, en la proporción de su efectiva o no utilización del servicio por el usuario. La tasa de costo, en cambio, se caracteriza por un servicio potencialmente utilizable por el contribuyente, como ocurre con el peaje por el uso de una vía expresa de comunicación terrestre o el pago por servicios de registro y notaría.

Cuantía de las tasas.

La **cuantía de la tasa** se fijará en la correspondiente ley tributaria que la cree. Podrá consistir en una cantidad fija, en una tarifa aritmética o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos. Así, por ejemplo, el Municipio aplica un monto determinado por la expedición de la patente para ejercer una actividad económica; pero puede utilizar una tarifa aritmética por el servicio de aseo domiciliario, según el volumen de basura recolectado o el tipo de inmueble al que se le presta el servicio, independientemente de la existencia de tasas mínimas y únicas para ciertos tipos de inmuebles, que se denominan, quizás erradamente, tarifas sociales. En estos casos no es descartable que el legislador local se apegue al principio de la capacidad económica, establecido en el artículo 316 de la CRBV.

Tipos más frecuentes de tasas.

La variedad de tasas que cobra el Estado es amplia, no obstante, las más comunes son las siguientes: por la prestación de servicios públicos, tasas judiciales y las que exige el Estado en virtud de su poder de policía administrativa.

Las **tasas por la prestación servicios públicos** se originan por servicios prestados por el Estado de naturaleza divisible, cuantificables e individualizados en el contribuyente, como por ejemplo, el servicio de aseo domiciliario. Desde este punto de vista este tipo de tasas se asemeja a las tasas remuneratorias.

Las **tasas judiciales** se originan por servicios prestados por el Estado en el campo jurídico y que están potencialmente a la orden del contribuyente, por lo que se pueden calificar de tasas de costos. Entre ellas se distinguen: 1) La de jurisdicción civil contenciosa (juicios civiles propiamente dichos, comerciales, rurales, mineros, etc.); 2) La de jurisdicción civil voluntaria (juicios sucesorios, información sumaria, habilitaciones, etc.) y, 3) Las de jurisdicción penal (procesos de derecho penal común y derecho penal contravencional).

Las **tasas por poder de policía administrativa**⁸⁶ del Estado, se originan por varias circunstancias, entre las cuales se destacan: a) contraprestación por la concesión de licencias o autorizaciones –tasas administrativas–, como son las que se derivan de la concesión y legalización de documentos o por certificaciones o autenticaciones; b) controles, fiscalizaciones, inspecciones oficiales, como las relacionadas con la salubridad y pesas y medidas; c) por autorizaciones,

⁸⁶ Según el Código Tributario Nacional de Brasil, por poder de policía se entiende: “la actividad de la administración pública que, limitando o disciplinando derechos, intereses o libertades, regula la práctica de actos o abstención de hechos, en razón del interés público concerniente a la seguridad, a la higiene, al orden, a las costumbres, a la disciplina de la producción y del mercado, al ejercicio de actividades económicas dependientes de concesión o autorización del Poder Público, la tranquilidad pública o al respeto a la propiedad y a los derechos individuales y colectivos”.

concesiones y licencias, como las relacionadas con patente para el ejercicio de actividades económicas en el Municipio, venta de bebidas alcohólicas, permisos de edificación, de conducir y de caza, y d) por inscripción en los registros públicos (registro civil, del automotor, prendario, etc.).

Diferencia entre tasa y precio público.

Un aspecto muy importante sobre el tema de las tasas, es su diferenciación con los precios públicos, según el régimen jurídico que se le aplique sea tributario o no. Por su carácter de tributo que se origina en la prestación de un servicio público, las tasas se rigen por normas del derecho público, mientras que los precios lo hacen por normas del derecho privado. Por concepto de precios, la República, los Estados y los Municipios pueden recibir ingresos, que se pueden catalogar de empresariales o patrimoniales, según provengan de empresas industriales y comerciales rentables del Estado, o de la explotación de su patrimonio, como sería el caso de los ingresos provenientes de concesiones, arrendamiento, enajenación, participación en empresas mixtas o privadas y préstamos.

Cuando los ingresos provienen de precios públicos empresariales, se consideran como contraprestaciones dinerarias que el Estado recibe por la prestación de un servicio en igualdad de condiciones que el sector privado, en régimen de Derecho privado y de total equivalencia con el costo económico de producción de los bienes y servicios así vendidos en el mercado. El Estado ofrece un servicio (como por ejemplo, el transporte público) y cobra un precio por él, al igual que podría hacer una empresa privada. Desde este punto de vista, apunta RAMÍREZ CARDONA⁸⁷, el ingreso público que se origina por este tipo de precios, tiene doble característica: es medio financiero y económico de la respectiva empresa pública rentable (finanzas privadas), y es medio financiero público porque las utilidades netas a que da origen se pueden destinar al sostenimiento de los servicios públicos, aunque no siempre suceda así.

Vale la pena enfatizar, que el precio público se diferencia de la tasa en cuanto ésta es un tributo que se paga como contraprestación de un servicio del Estado individualizado en el contribuyente, esto es, se paga por el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público. Por su carácter tributario, la tasa debe obedecer al principio de legalidad, mientras que el precio puede ser establecido por un acto administrativo que emane del ente competente para dictarlo, como una empresa pública –con capital mixto o totalmente del Estado- o por un instituto autónomo que preste el servicio, según el caso. Aún más, la tasa tiene, al menos en nuestra legislación, una obligatoriedad que no tiene el precio público, puesto que se paga aun cuando no se utilice el servicio puesto a disposición del contribuyente. Así, por ejemplo, el pago por el servicio de aseo domiciliario es obligatorio independientemente que el contribuyente se deshaga de los desechos sólidos por sus propios medios.

La diferencia entre tasa y precio ha sido objeto de múltiple y variada opinión doctrinaria, incluso tema de discusión en jornadas de carácter tributario, como la XV Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en Caracas en 1991, auspiciada por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, filial del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Del documento presentado y aprobado en dicha jornada, destacamos lo siguiente: *el elemento fundamental de distinción entre el precio con la tasa –así como con las otras especies tributaria- es la fuente jurídica de la obligación, que en el caso del precio es el acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, y en el de los tributos, la voluntad unilateral coactiva de la ley.*

⁸⁷ RAMÍREZ CARDONA, Pág. 193.

Lección SIETE: Impuestos, tasas y contribuciones especiales

En relación con el acuerdo de voluntades, se hace una aclaratoria que resulta interesante: en los casos en que este elemento de distinción se desdibuja en la práctica porque los servicios de naturaleza supuestamente contractual se encuentran monopolizados de derecho o de hecho por el Estado, y además, su demanda resulta ineludible, es aconsejable que el ordenamiento jurídico extienda a los mismos el principio de reserva de ley para la fijación de todos los elementos de la obligación. Aún más, cuando la utilización del servicios monopolizados está impuesta obligatoriamente por ley, corresponde concluir que la fuente jurídica de la obligación no es el acuerdo de voluntades –del cual existe una mera apariencia formal- sino la voluntad unilateral y coactiva del Estado, razón por la cual estamos en presencia de un verdadero tributo que debe cumplir con todos los requisitos constitucionales correspondientes.

Sin ahondar más en el tema, podemos concluir esta sección con una diferencia adicional entre tasa y precio, como lo es el hecho que la percepción de una ventaja o beneficio por parte del contribuyente no constituye un elemento esencial caracterizante de la tasa, mientras que la consideración de la ventaja o beneficio que reporta la prestación del Estado, es un elemento esencial del precio, dada su naturaleza contraprestativa.

Finalmente, debemos hacer ligera referencia a una categoría especial de precio público, como son las **tarifas**, palabra de origen arábigo que significa “pauta o escalas de precios o de valores”. Corresponde a una forma de pago por un servicio o un beneficio prestado y cobrado de acuerdo con una medida o escala. Presupone, por tanto, la medición o evaluación cuantitativa. La tarifa es siempre facultativa, sólo se cobra cuando el particular utiliza efectivamente el servicio. Son ejemplos de tarifas: la tarifa de electricidad, la de gas, la de teléfonos, la tarifa de agua y las del metro de Caracas. Como precio público, el monto de la tarifa será fijado de manera que cubra todos los gastos del servicio, impidiendo así que el Estado se vea obligado a recurrir a lo recaudado por concepto de impuesto o de ingresos públicos no tributarios, para sufragar los gastos del servicio. En ciertas situaciones, sin embargo, el Estado puede fijar un precio –una tarifa- inferior al costo del servicio, atendiendo a un interés público relevante, como sucede con las tarifas del metro de Caracas. A este precio se le suele denominar **precio político**, por cuanto en su fijación hay siempre un interés político o social predominante, denominación de la cual disentimos si se considera que lo existe en realidad en la fijación de la tarifa, es un fundamento político, puesto que el precio seguirá siendo, en todo caso, de carácter público.

Contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales tienen como hecho generador beneficios individuales que se materializan en el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en virtud de una actividad previa de la administración. Así, por ejemplo, la pavimentación de una calle, la construcción de un desagüe, la puesta en práctica de un servicio, pueden valorizar los inmuebles cercanos a estas obras o servicios, lo que hace presumir un incremento patrimonial del propietario, que es justo gravar. Se observa, entonces, que en la contribución se tiene una actuación del Estado que produce un efecto, el cual se conecta con alguien (que es, por ley, puesto en la posición de sujeto pasivo). Es por eso que algunos autores afirman que en la contribución media, entre la actuación y el obligado, una circunstancia, un hecho intermedio, y que es mediante ese acto o circunstancia que se establece la conexión entre la actuación estatal y el obligado, lo que lleva a reconocer que esa conexión es mediata, en contraste con lo que pasa en la tasa, donde la conexión es inmediata. Así, por ejemplo, en la tasa el hecho imponible se produce por la prestación, por parte del Estado de un servicio como el de expedir una licencia para realizar actividades económicas, por lo que la persona a quien se le expide la licencia, viene a ser el sujeto pasivo por esa actuación estatal directa, inmediata referida al contribuyente. Otra cosa sucede con la contribución de mejoras, cuyo

hecho imponible es la valorización inmobiliaria causada por una obra pública y que se proyecta en un incremento del patrimonio del contribuyente. En este caso, existe una actuación estatal representada por una obra, y una situación consecuente como lo es la valorización del inmueble, que se considera como situación intermedia y nexo de causa efecto: obra-valorización del inmueble. La valorización, es pues, la que vincula al contribuyente, configurando el hecho imponible y no la obra sola. Por eso, para los inmuebles ubicados lejos de la obra, no hay valorización y, por consiguiente, no se produce el hecho imponible.

Clasificación de las contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales, al igual que las tasas y los impuestos, son tributos que se clasifican de acuerdo con el hecho que le da origen. La más típica contribución es la de mejora la cual, al igual que otras contribuciones no es impuesto ni tasa, en tanto su hecho imponible no se vincula con la capacidad contributiva del contribuyente ni constituye una forma de repartir el costo de la obra. Sólo están obligados al pago los propietarios que reciban el especial beneficio consistente en la valorización de sus inmuebles, causados por una obra pública.

Otra contribución es la especial sobre plusvalía, que se origina por la valorización de inmuebles producida por cambios de uso o de intensidad en el aprovechamiento del suelo urbano, las cuales, al igual que las de mejoras, deberán ser creadas por los Concejos Municipales, en atención al principio de legalidad.

Existe otro tipo de contribución especial denominada contribución de seguridad social, que algunos autores llaman **parafiscalidad** y que están a cargo de patronos y trabajadores y cuya recaudación se destina a la financiación de servicios de previsión y asistencia social. Entre estas contribuciones podemos mencionar las cotizaciones al Seguro Social Obligatorio (SSO).

En la Lección Once se analizará en detalle tanto la contribución de mejoras como sobre plusvalía.

Semejanzas y diferencias entre tasas y contribuciones especiales.

Tanto las contribuciones especiales como las tasas son tributos, por tanto, exigidas mediante una ley y de pago obligatorio por el contribuyente. El destino de la recaudación en el caso de las tasas, es el financiamiento del servicio prestado por el Estado que utiliza individualmente el contribuyente. En las contribuciones especiales, el uso de lo recaudado depende del tipo de contribución. Así, lo recaudado por contribución especial sobre plusvalía, se utiliza para la realización de obras o prestación de los servicios urbanos que se determinen en la Ordenanza de creación de la contribución, y lo recaudado por la contribución por mejoras, se destina al cofinanciamiento de las obras y servicios ejecutados por el Municipio, que hayan dado origen a la contribución.

Otra diferencia entre las tasas y las contribuciones especiales es que éstas últimas nunca pueden ser de carácter progresivo, sino proporcional al beneficio obtenido.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. *Clasificar los tributos e identificar los criterios que se toman en cuenta para las distintas clasificaciones.*

De acuerdo con la clasificación jurídica o tripartita de los tributos, existen tres especies tributarias: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Es la clasificación aceptada por nuestra Constitución en el artículo 133 (“toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la Ley”), y por el COT en el artículo 12: “están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas y las demás contribuciones especiales”.

La clasificación tripartita de los tributos se basa en dos criterios no vinculados entre sí: el hecho imponible y el destino de la recaudación.

De acuerdo con el primer criterio, en los Impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. En las tasas, el hecho imponible está integrado por un servicio a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida al contribuyente y en las contribuciones especiales, el hecho generador consiste en especiales beneficios que reciben determinados contribuyentes, como consecuencia de actividades del Estado consistentes en cambios de uso o de intensidad de uso en los planes de ordenación urbanística o en la ejecución de obras, que incrementan el valor de sus propiedades y, por consiguiente, de su patrimonio.

En cuanto al destino de la recaudación, lo recaudado por concepto de impuesto se aplica a la satisfacción de necesidades generales de la población, mientras que en el caso de las tasas y las contribuciones especiales no se justificaría de modo alguno que la ley asignara el producto de estos tributos a destinos ajenos a las necesidades del servicio o la obra que constituye su presupuesto de hecho.

2. *Definir impuesto y distinguir las diferencias entre los distintos tipos de impuestos, según los criterios descritos en la lección.*

Impuesto: son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente.

Tipos de impuestos:

- Según el hecho generador o hecho imponible, los impuestos pueden ser: sobre el patrimonio (incide sobre la riqueza acumulada por la persona, esto es, su monto de capital; sobre la renta global de una persona obtenida en un período determinado; sobre la traslación del patrimonio (Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos) y sobre el Valor Agregado (IVA).
- De acuerdo con la posibilidad de traslación o no del impuesto, los impuestos pueden ser: directos e indirectos.

Esta clasificación se basa, a su vez, en dos criterios: el económico y el de la capacidad contributiva.

Criterio económico: de acuerdo con este criterio, los impuestos pueden ser directos e indirectos, según pueda o no trasladarse la carga impositiva de su pagador a un tercero. A este respecto, serían impuestos directos los que no se trasladan e indirectos los que sí se trasladan del contribuyente de *jure* a un tercero.

Criterio de la capacidad contributiva: se basa en la manifestación de la capacidad contributiva del contribuyente. Al respecto, existen dos modalidades bastantes diferenciadas que determinan si un impuesto es directo o indirecto. La primera modalidad se basa en la exteriorización inmediata (directa) de la capacidad contributiva, que viene dada por ciertas circunstancias o situaciones objetivas que revelan, aproximadamente, un determinado nivel de riqueza, como el patrimonio, las rentas periódicas, o los incrementos patrimoniales debidamente comprobados. Los impuestos que toman como hechos imponibles esas circunstancias o situaciones objetivas son los directos, con prescindencia de su posibilidad de traslación. La segunda modalidad, se basa en la exteriorización mediata (indirecta) de la capacidad contributiva, que consiste en circunstancias o situaciones objetivas, que si bien hacen presumir un determinado nivel de riqueza, el nivel de presunción es inferior a los casos de exteriorización inmediata, como sería la producción o venta de bienes, el suministro de servicios, la adquisición y consumo de bienes o servicios, los cuales se consideran como indicios de capacidad contributiva. Los impuestos cuyos hechos imponibles se construyen atendiendo a tales circunstancias y situaciones de tipo objetivo son indirectos, y su posibilidad de traslación (aunque generalmente mayor que la de los directos) es un elemento variable que no incide en la clasificación.

- De acuerdo con el tipo de tasa impositiva, los impuestos pueden ser: proporcionales y progresivos.

Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquel en que la relación de cuantía del impuesto con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. En otras palabras, el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única o constante y el progresivo aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta la base imponible, como en el caso del Impuesto sobre la Renta.

- Según se tome o no en cuenta las características personales del contribuyente, los impuestos pueden ser: reales y personales.

Son impuestos reales los que en forma exclusiva toman en cuenta la riqueza gravada, esto es, los que tienen como hechos imponibles manifestaciones objetivas de la riqueza, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente.

Son impuestos personales los que toman en cuenta la especial situación del contribuyente, tanto personales como familiares, valorando los elementos que integran su capacidad de pago, tales como conjunto de riqueza o de réditos de la persona, deducción para un mínimo de existencia y cargas de familia. Como ejemplo de este tipo de impuesto, tenemos el Impuesto sobre la Renta, el cual toma en cuenta todas las rentas de la persona; pero también su carga familiar, para hacer las deducciones correspondientes.

Lección SIETE: Impuestos, tasas y contribuciones especiales

3. Definir tasa y distinguir las diferencias entre los distintos tipos de tasa, según los criterios descritos en la lección.

Tasa: prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado.

Tipos de tasas:

- Por la prestación de servicios públicos. Ejms. Abastecimiento de agua potable y servicio de aseo domiciliario.
- Tasas judiciales, entre las cuales se encuentran las de jurisdicción civil contenciosa (Ej. Por juicios civiles); las de jurisdicción civil voluntarias (Ejm. Por juicios sucesorios) y las de jurisdicción penal (Ej. Por procesos de derecho penal común).
- Tasas por poder de policía administrativa (Ejm. Por otorgamiento de licencias y autorizaciones).

4. Establecer la distinción entre tasa y precio público.

La diferencia fundamental entre tasa y precio es que este último constituye una contraprestación dineraria que el Estado recibe por la prestación de un servicio en igualdad de condiciones que el sector privado y en régimen de Derecho privado y, por consiguiente, no está sometido al principio de legalidad o reserva legal. Serían precios, por ejemplo, los que se originan por un servicio contractual, como el pasaje para hacer uso del servicio de transporte de pasajeros. La tasa, en cambio son contraprestaciones obligatorias que recibe el Estado por servicios públicos individualizados en el contribuyente.

5. Explicar la distinción entre las distintas clases de contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales se clasifican de acuerdo con el hecho imponible que le da origen en:

Contribuciones sobre plusvalía: son las que se originan en virtud de cambios de uso o de intensidad de uso de aprovechamiento, previstos en los planes de ordenación urbanística, cuando se vean favorecidas propiedades inmuebles por un incremento de su valor, denominado plusvalía.

Contribución por mejoras: son las que se causan por la ejecución de obras públicas o prestación de un determinado servicio público de evidente interés colectivo, siempre que, como consecuencia de esas obras o servicios, resulten especialmente beneficiadas determinadas propiedades.

Contribuciones de seguridad social: denominadas también parafiscalidad, están a cargo de patronos y trabajadores y cuya recaudación se destina a la financiación de servicios de previsión y asistencia social.

Ocho

Los impuestos municipales

Sección uno: Impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar (ISAE).

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Identificar las características del ISAE.
2. Describir el hecho imponible del ISAE y cada una de las actividades económicas que están sujetas a este gravamen.
3. Explicar en qué consiste el principio del establecimiento permanente como factor de conexión de las actividades industriales y comerciales.
4. Describir la aplicación del ISAE a los siguientes casos especiales: a) comercio eventual o ambulante; b) contribuyentes transeúntes y, c) actividades económicas desarrolladas en territorios extra municipales o del dominio de los poderes nacional o estatal. .
5. Enumerar los casos especiales a los efectos de la tributación de ingresos entre municipios, para la aplicación del ISAE (artículo 222 de la LOPPM).
6. Describir los sujetos activo y pasivo del ISAE.
7. Identificar la base imponible del ISAE.
8. Explicar otras normas sobre el ISAE establecidas en la LOPPM.
9. Enumerar las disposiciones de la LOPPM sobre uniformidad de normas y armonización tributaria.
10. Identificar las normas adicionales a las establecidas en la LOPPM sobre el ISAE, que deberán contener las ordenanzas sobre este tributo. .

Consideraciones preliminares.

El Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar⁸⁸, que en lo adelante y a los efectos de esta lección, identificaremos con las siglas ISAE, constituye la principal fuente de ingresos tributarios de los municipios en Venezuela, motivo por el cual, la LOPPM le dedica un amplio tratamiento (Capítulo V, Subsección novena, artículos 204 y siguientes), incorporando parte de la jurisprudencia emanada de la antigua Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, originada en la interpretación y aplicación de Ordenanzas de Patente de Industria y Comercio, de diferentes municipios del país y en las dudas e interpretaciones erradas sobre el impuesto, que daban origen a litigios entre las administraciones municipales y los contribuyentes.

Una de las dudas o confusiones sobre el ISAE surgía del término “*patente*” utilizado en la Constitución de 1961 (artículo 31, ordinal 3°), cuando en ella se enumeran los ingresos de los municipios. Se confundía así el tributo con el otorgamiento del permiso o licencia para realizar la actividad industrial o comercial, por el cual el Municipio cobra una tasa y no un impuesto. A fin de aclarar esto, la Corte Suprema de Justicia, en Sala Político-Administrativa, dictaminó en Sentencia de fecha 13-12-65, que Patente de Industria y Comercio se titula al permiso para ejercer una actividad lucrativa, por el cual se cobra una tasa, y que no debe confundirse con el ejercicio propiamente de la actividad lucrativa, que genera una exacción fiscal asimismo denominada, por lo cual es un verdadero impuesto. De manera que, dice ADA RAMOS⁸⁹, cuando el Constituyente de 1961, se refiere a la Patente de Industria y Comercio como ingreso municipal, ésta incluye tanto el permiso denominado “*patente*”, con el cual el Municipio obtiene el ingreso en forma de tasa, como el impuesto propiamente dicho por los actos y operaciones realizados en ejercicio de la industria y comercio.

Características del impuesto.

Es un impuesto directo, por cuanto afecta una base imponible cuya procedencia es determinable – de manera inmediata o directa-, como son los ingresos brutos que se derivan del ejercicio de una actividad económica comercial, industrial (producción y fabricación de bienes), de servicios (proporcionado un servicio) o de índole similar, con fines de lucro, y por cuanto es el mismo sujeto que realiza el hecho imponible quien soporta la carga del impuesto. Para algunos autores, sin embargo, podría considerarse como un impuesto indirecto, si quien ejerce la actividad económica lo traslada a los precios de los bienes o servicios, posibilidad que no es probable desde el punto de vista jurídico, por cuanto, como lo afirman LUIS FRAGA PITTALUGA, MÓNICA C. VILORIA MÉNDEZ y SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ⁹⁰, no hay un contribuyente de hecho y uno de derecho, como ocurre, por ejemplo, con el IVA.

⁸⁸ El análisis del Impuesto sobre Actividades Económicas que se hace en esta lección, se basa en la experiencia del autor sobre la materia y, muy especialmente, en el libro editado por Fraga Sánchez y Asociados (Caracas, 2005), que bajo el título “*El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas (en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal)*”, tiene por autores a LUIS FRAGA PITTALUGA, MÓNICA C. VILORIA MÉNDEZ y SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ. Esta advertencia evita el uso excesivo de notas al pie, cada vez que se incluyan en el texto explicaciones, comentarios o posiciones doctrinales de los citados autores. Igualmente, el autor recomienda a MOUCHET CASAS, ÁNGEL: La Crisis de la Recaudación Municipal: Impuesto por Patente de Industria y Comercio, en *El Reto de los Tributos Municipales*, PROGESI (Proyecto de Asistencia para la Gestión de las Ciudades Intermedias. Cooperación Técnica Venezolano-Alemana), Caracas, 1996, y el trabajo que bajo el título Reflexiones en torno a la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole similar, publica ANTONIO PLANCHART MENDOZA en *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*, obra colectiva, Fondo Editorial AVDT, Caracas, 2005.

⁸⁹ ADA RAMOS, *Los Tributos Municipales (Guía para las autoridades locales)*, IMPREGRAF Ediciones. Caracas, 1998, Pág. 31.

⁹⁰ FRAGA PITTALUGA, VILORIA MÉNDEZ y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Pág. 13.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Es un **impuesto real**. Por cuanto para su cuantificación no se toman en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente, sino la actividad que éste ejerce de manera permanente o eventual y con fines de lucro.

Es un **impuesto local**. Por cuanto recae exclusivamente en aquellas actividades ejercidas en todo o en parte en el ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone. En este sentido, el impuesto se adecua al principio de la territorialidad.

Es un **impuesto periódico**. Por cuanto se establece sobre el monto de los ingresos brutos obtenidos durante el tiempo establecido por la Ordenanza correspondiente y que, generalmente coincide con el año natural.

Es un **impuesto proporcional**. Porque el monto del impuesto se determina en proporción al monto de los ingresos brutos, aplicándoles una alícuota fija.

- **Hecho imponible.**

El hecho imponible del ISAE, según lo define la LOPPM en el artículo 204:

[...] es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia⁹¹, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables [...].

El alcance y contenido de esta primera parte del artículo 204, permite formular las siguientes consideraciones:

- **Ejercicio habitual de una actividad.**

Para considerar verificado el hecho imponible, la actividad que realiza el contribuyente debe ser **habitual**, esto es, hecha de manera continuada y no interrumpida y, por ende, con vocación de permanencia en el tiempo. Conviene advertir, sin embargo, que a la hora de calificar el carácter habitual de una determinada actividad, no debe tomarse en cuenta sólo su prolongación en el tiempo con que ésta se lleva a cabo, sino tener presente si la misma debe asociarse con el carácter ordinario, constante y prolongado en el tiempo, esto es, si forma parte del **giro comercial** del contribuyente y, por consiguiente, constituye su actividad económica usual. Así, por ejemplo, si una empresa de turismo realiza sus actividades solamente durante el período de vacaciones y días feriados, permaneciendo inactiva el resto del tiempo, no podrá alegar esta circunstancia de interrupción de sus actividades en contra del pago del impuesto, por cuanto, la falta de prolongación en el tiempo, no puede considerarse como falta de continuidad en la actividad, toda vez que coincide con la que habitualmente realiza el sujeto pasivo. Lo que ocurre es que por ciertos períodos fiscales no se produce el hecho imponible del ISAE, simplemente porque no se realiza actividad lucrativa alguna en el territorio del Municipio exactor, en o desde un establecimiento permanente ubicado en el mismo.

Lo contrario sucede con las actividades del contribuyente que no forman parte de su giro comercial habitual, sino que tienen un carácter totalmente accidental y ajeno a ese giro comercial.

⁹¹ Las Ordenanzas del ISAE establecen la obligación de obtener una Licencia para el ejercicio de actividades económicas por parte de contribuyentes o responsables, bajo pena de sanciones por iniciar dichas actividades sin cumplir con este requisito legal. La tramitación, modificación o renovación de la Licencia causará una tasa administrativa establecida en la Ordenanza. Cuando se trate de establecimientos que expendan especies alcohólicas, deberán presentar la correspondiente constancia de haber cumplido los requisitos que exijan las normas municipales en materia de expendio de bebidas alcohólicas.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

En estos casos, dichas actividades no constituyen hecho imponible a los efectos del ISAE y, por tanto, no son gravables por el Municipio.

○ **En la jurisdicción del Municipio.**

El ISAE es un tributo de carácter territorial, por lo que sólo puede causarse en el lugar donde se efectúa la actividad, esto es, en la jurisdicción del Municipio exactor, independientemente del lugar donde esté domiciliado o ubicado el particular que realiza o ejecuta la actividad. Esta característica obedece al principio de territorialidad como límite de la imposición nacional, estatal o municipal, consagrado en el artículo 11 del Código Orgánico Tributario, según el cual: *“las normas tributarias tienen vigencia en el ámbito espacial sometido a la potestad del órgano competente para crearlas”*. Ahora bien, en la medida que las actividades comerciales, industriales y de servicios que realiza una empresa trasciendan los límites territoriales de un determinado Municipio, el principio de territorialidad se vinculará con los elementos objetivos del hecho imponible, como el lugar de la fuente productiva y la ubicación de la capacidad contributiva, entre otros, como lo ha expresado el Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia de la Sala Constitucional del 6-07-2002, caso: Cervecería Polar del Centro, C.A., Vs. Municipio San Carlos del Estado Cojedes:

[...] el impuesto sobre Patente de Industria y Comercio posee carácter territorial, en el sentido de que el poder tributario municipal tiene como límite la jurisdicción a la cual se circunscribe el Municipio acreedor de dicho impuesto. En razón de lo anterior, para que un contribuyente efectivamente se constituya como sujeto pasivo del impuesto en estudio, debe existir una forzosa vinculación entre el territorio del Municipio exactor, y los elementos objetivos que hace nacer el tributo, tales como, el lugar de la fuente productiva y la ubicación de la capacidad contributiva, y no basado en datos personales como el domicilio o la nacionalidad del contribuyente que constituyen datos subjetivos asociados a cualidades personales del contribuyente, típicos de los impuestos personales a la renta o al patrimonio neto [...].

En este contexto, la competencia para gravar determinada actividad viene dada por la vinculación entre el territorio del Municipio y los elementos objetivos del hecho imponible, entre otros, el lugar de la *fuentes productiva* y la ubicación de la capacidad contributiva. Aún más, el principio de territorialidad en el ISAE, viene a constituir el factor de conexión que determinará la competencia tributaria del ente municipal correspondiente, esto es, el lugar donde se ubica la fuente de producción del ingreso gravable, elemento éste muy importante a los fines de identificar la base imponible y proceder a la determinación, liquidación y pago del impuesto correspondiente, como veremos en la sección dedicada a la base imponible.

○ **Lucrativa.**

La actividad que realiza el contribuyente debe ser de carácter lucrativo, en otras palabras, debe ser ejecutada con el ánimo de obtener o producir ganancia o enriquecimiento. A este respecto, la LOPPM en el artículo 206 establece la siguiente norma:

[...] para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad debe ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios [...].

Debe destacarse que la ley dispone, en relación con el ejercicio de la actividad económica, que ésta se considera hecho imponible, aun cuando se realice sin la previa obtención de la licencia que debe otorgar la Alcaldía, lo cual acarrea las sanciones que establezca la ordenanza correspondiente.

○ De carácter independiente.

La actividad sobre la cual recae el gravamen debe ser de carácter independiente, esto significa que la actividad lucrativa no debe ser realizada dentro de una relación de trabajo, es decir, bajo relación de dependencia y subordinación.

En resumen, para que se configure el hecho generador o hecho imponible del ISAE, tal como lo dispone la ley, deben confluir cuatro condiciones en relación con el ejercicio de una actividad económica, a saber: a) que se realice en el ámbito territorial o jurisdiccional de un Municipio; b) que sea ejercida en forma habitual; c) que tenga propósitos o fines de lucro y, d) que tenga carácter independiente. A ello debemos agregar que no debe confundirse el hecho imponible del ISAE con el **objeto o materia gravada** del impuesto, el cual será, en todo caso, la actividad comercial, industrial o de servicios que se realice el contribuyente en o desde la jurisdicción del Municipio.

Período impositivo y mínimo tributable.

De acuerdo con el segundo párrafo del Artículo 204 de la LOPPM:

[...] El período de este impuesto coincidirá con el año natural y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas [...].

La ley fija el término de un año, del 1° de enero al 31 de diciembre, como período en que se configura o se estima que debe haberse configurado el hecho imponible, por lo que los ingresos brutos gravables serán los percibidos en ese período. Sin embargo, permite que puedan establecerse mecanismos de **declaración anticipada** sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado, lo cual se traduce en una declaración presunta o estimada, que posteriormente deberá ser ajustada sobre la base de los ingresos brutos realmente obtenidos en el año de que se trate.

Cuando se utiliza el mecanismo de la declaración anticipada, la administración tributaria procederá a hacer los ajustes a que haya lugar, al cierre del ejercicio fiscal, comparando los ingresos brutos declarados y los efectivamente percibidos por el contribuyente en el año gravable.

La ley también prevé la posibilidad de que pueda ser exigido un **mínimo tributable** consistente en un impuesto fijo, lo que deberá ser prescrito en la Ordenanza correspondiente. El mínimo tributable se aplica cuando se trata de actividades de poca importancia, que dan origen a ingresos brutos de menor cuantía. El monto del mínimo tributable se expresa, generalmente, en unidades tributarias.

La parte final del artículo 204, que venimos comentando, dispone que el comercio eventual o ambulante también esté sujeto al impuesto sobre actividades económicas, lo que amerita un comentario especial que dejamos para la oportunidad en que analicemos la actividad comercial.

Actividades económicas que están sujetas al pago del ISAE.

Las actividades sujetas al pago del tributo las define la LOPPM en el artículo 208. Ellas son:

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

- **Actividad industrial:** toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.

- **Actividad comercial:** toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.

- **Actividad de servicios:** toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo domiciliario, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se consideran servicios, los prestados bajo relación de dependencia.

- **Actividad de índole similar:** cualquier otra actividad que por su naturaleza no pueda ser considerada industrial, comercial o de servicios, que comporte una actividad económica con fines de lucro.

Por cuanto la expresión servicios es muy amplia, al igual que la de actividades de índole similar, según hemos visto, nuestro máximo tribunal ha tenido que sentar jurisprudencia en el sentido que **sólo las actividades de servicio que tengan naturaleza mercantil o aquellas de índole similar a las industriales y comerciales, pueden ser gravadas por el ISAE**. Ello nos hace pensar que quedarían incluidas dentro de estas actividades las que en el Código de Comercio, artículo 2, son consideradas como actos de comercio, en los numerales 14, 15 y 16, como son:

1. Las operaciones de Banco y las de cambio (numeral 14).
2. Las operaciones de corretaje en materia mercantil (numeral 15) y,
3. Las operaciones de Bolsa (numeral 16)⁹².

Se excluyen, sin embargo, todas las actividades profesionales no mercantiles (médicos, arquitectos, contadores, ingenieros, odontólogos, economistas, administradores, abogados, etc.). Tampoco están sujetas al pago del ISAE, las actividades primarias de agricultura, cría, pesca y la forestal, según lo dispone la LOPPM en su artículo 225.

Análisis de cada una de las actividades económicas sujetas al pago del ISAE, según la LOPPM.

Actividad industrial.

Tomando en cuenta lo que la ley considera como actividad industrial, de acuerdo con lo visto en la sección anterior, se pueden considerar varios tipos de industria, según la materia prima

⁹² Actividad financiera: toda actividad desarrollada dentro del mercado monetario y de intermediación financiera por todas aquellas personas naturales o jurídicas regidas por la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras y las demás leyes especiales que regulen este mercado; Actividad bursátil: es toda actividad u operación de contado, a plazo o condiciones, sean presentes o futuras, sean de oferta pública o de oferta privada, incluyendo las operaciones de calificación de riesgo, desarrolladas dentro de cualesquiera de los siguientes mercados: el mercado de capitales y el mercado de divisas y de mercaderías, llevada a cabo por todas aquellas personas naturales o jurídicas que estén regidas por la Ley de Mercado de Capitales, Ley de Entidades de Inversión Colectiva y todas las demás leyes especiales que regulen estos mercados y los agentes que en él participan; Actividad de servicio de carácter comercial: son todas aquellas actividades realizadas por los contribuyentes y responsables que no pueden ser consideradas como servicios profesionales de carácter personal.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

que utilicen provenga de la naturaleza -como la arena que se utiliza para la fabricación de bloques de concreto-, o lo constituyan productos elaborados o semielaborados por otras industrias, como sería el caso de la madera para la fabricación de muebles.

Las industrias pueden clasificarse de la manera siguiente:

Industria extractiva o pesada: aquella que obtiene productos de la naturaleza como el carbón mineral, el petróleo, el hierro, tierras calizas (metales y no metales), etc., o por las actividades de cultivo y pesca. A estas industrias también se les denomina industria primaria.

Industria manufacturera o ligera: aquella que transforma la materia prima suministrada por la industria primaria en productos terminados, como alimentos y bebidas, textiles, prendas de vestir, calzado, muebles de madera o metal, papel, productos químicos, refinación de petróleo, productos plásticos, metálicos, etc., y la industria de la construcción, que va desde la construcción de viviendas hasta las grandes infraestructuras como puentes, carreteras y autopistas y centrales hidroeléctricas, entre otras. A estas industrias se les denomina también industria secundaria.

Industria terciaria: llamada también actividad terciaria o sector terciario, es la que presta algún servicio, como el comercio, operaciones bancarias, transportes, administrativos, profesionales y los personales.

En todo caso, cualquiera sea la clase de industria de que se trate, sus ingresos serán los provenientes de la venta y distribución de los bienes y productos que fabrican, bien para otros industriales –para su inserción en otros procesos productivos- o a comerciantes mayoristas o minoristas, o directamente al consumidor final. De esta forma, los ingresos brutos gravables con el ISAE, se encuentran representados por el volumen de sus ventas. Ello conduce a plantear la siguiente pregunta: ¿qué sucedería cuando una industria esté ubicada en un Municipio, pero vende o comercializa directamente sus productos en otro u otros municipios? En este caso, podría presentarse una situación de **doble tributación**, por cuanto para ambos municipios la empresa califica como contribuyente; en uno como industrial y en otro como comerciante.

La doble tributación se produce cuando una misma materia imponible o hecho gravado es objeto de varias obligaciones tributarias, impuestas por distintos titulares del poder tributario –en nuestro caso por distintos municipios- respecto de un mismo sujeto y en el mismo período de tiempo. Ello ocurre, por cuanto cada Municipio cree tener el derecho de gravar hechos generadores ocurridos dentro de su territorio, aunque los titulares de los mismos residan en otros municipios.

Para resolver la situación de doble tributación, la extinta Corte Suprema de Justicia se pronunció de la siguiente manera, en decisión de fecha 17 de mayo de 1978, caso PFIZER CORPORATION:

[...] La Corte observa que en varias decisiones... la Sala... ha dejado claramente establecido que el impuesto conocido como Patente de Industria y Comercio pecha la actividad comercial o industrial con fines de lucro, realizada en el territorio de una determinada municipalidad, y no los productos que se elaboren o comercien, y en aquellos casos en los cuales una empresa tenga instalada su fábrica en una entidad municipal, y realiza en otras el mercadeo de sus productos, en la primera municipalidad debe tributar como industrial, y en las demás también debe hacerlo por actividad comercial, *sin que pueda considerarse que existe doble tributación*, porque son distintos los hechos generadores de los respectivos impuestos [...]. (Cursivas de esta Corte)⁹³.

⁹³ FRAGA PITTALUGA, VILORIA MÉNDEZ y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Pág. 47.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

Esta decisión de la Corte fue recogida por la LOPPM, en el artículo 218, de la siguiente manera:

[...] Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros Municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podrá deducirse del impuesto a pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial. En el caso que la venta se realice en más de un Municipio sólo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad a deducir podrá exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial [...].

Sobre la base del contenido del artículo 218 de la LOPPM, supra transcrito, la OISAEML, en el artículo 5, considera que el hecho imponible ha ocurrido en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador, en los siguientes casos:

1. Cuando las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquiera otra que constituya una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, estén ubicadas en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador y aprovechen o exploten una actividad industrial, se tomará como base imponible, a los efectos del pago del impuesto, los ingresos derivados de las operaciones efectuadas con prescindencia de la realización de actos de comercialización a través de sedes o establecimientos ubicados en éste o en otros municipios, por cuanto la actividad industrial se realiza en esta jurisdicción y lo relativo a la actividad comercial será gravada conforme a las jurisdicciones en que se encuentren ubicados dichos establecimientos.
2. Cuando las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquiera otra que constituya una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, exploten una actividad industrial y tengan su sede en otro Municipio, pero mantengan depósitos de productos terminados o sedes de administración o representación en jurisdicción de este Municipio a través de los cuales venden, despachan o comercializan sus productos, se considerará que el valor de tales transacciones son ingresos generados en la jurisdicción de este Municipio y, en consecuencia, gravables de acuerdo con lo establecido en esta Ordenanza.
3. Cuando las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquiera otra que constituya una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional, tengan su sede en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador y posean agentes vendedores que ofrecen productos o servicios objeto de la actividad que ejercen, se considerará que los ingresos que ellos generan se realizan dentro del Municipio Bolivariano Libertador y, en consecuencia, la base imponible para el pago del impuesto serán los ingresos obtenidos por las operaciones efectuadas.

Actividad comercial.

La **actividad comercial** en los términos expresados por la ley, se corresponde con la comercialización, entendida ésta como el proceso cuyo objetivo es hacer llegar los bienes desde el productor al consumidor. La comercialización involucra actividades como compra-venta al por mayor y al por menor, publicidad, pruebas de ventas, información de mercado, transporte, almacenaje y financiamiento, entre otras.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

En Venezuela, la actividad comercial está regulada por el Derecho Mercantil y, fundamentalmente, por el Código de Comercio –CDC-, en especial cuanto se refiere a los actos de comercio y al comerciante. A este respecto, el CDC, en el artículo 10, define **comerciantes** como: *“...aquellos sujetos que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual, y las sociedades mercantiles...”*.

La actividad comercial también es regulada por otras ramas del Derecho, como el Derecho Administrativo. Así, en el caso de las telecomunicaciones, se requiere obtener previamente la concesión de uso correspondiente, para que una empresa pueda operar legalmente. Lo mismo sucede con la explotación comercial del servicio de electricidad, para lo cual se requiere de autorización legal.

Actos de comercio.

Definir **actos de comercio**⁹⁴ es una tarea difícil, máxime cuando nuestro CDC no los define, pero sí los rige aunque sean ejecutados por no comerciantes. En efecto, el Código presenta, en el artículo 2º, una amplia lista de actos que se consideran, de manera enunciativa, actos de comercio, como son a título de ejemplo, las empresas de fabricación o de construcción; las empresas editoras, tipográficas, de librería, litográficas y fotográficas y el transporte de personas o cosas por tierra, ríos o canales navegables. Adicionalmente, el CDC, considera actos de comercio, en el artículo 3º, a cualesquiera otros contratos y cualesquiera otras obligaciones de los comerciantes, si no resulta lo contrario del acto mismo, o si tales contratos y obligaciones no son de naturaleza esencialmente civil. Por el contrario, no constituyen actos de comercio –artículo 4º del CDC-, los simples trabajos manuales de los artesanos y obreros, ejecutados individualmente, ya sea por cuenta propia o en servicio de algunas empresas o establecimientos enumerados en el artículo 2º, ni la compra de frutos, de mercancías u otros efectos para el uso o consumo del adquirente o de su familia, ni la reventa que se haga de ellos, ni la venta que el propietario o el criador, hagan de los productos del fundo que explotan.

En este contexto, podría decirse entonces, que el acto de comercio es el acto de interposición en el cambio realizado con ánimo de lucro, que propende a la circulación de la riqueza. De esto se desprende que el acto de comercio tiene tres elementos: el **material**, compuesto por el cambio, es decir, la sustitución de una cosa por otra que hacen las partes, gravándose una en favor de la otra o de manera onerosa; el **subjetivo**, compuesto por el ánimo de lucro o ganancia que corresponde al mayor valor que adquiere el bien o servicio en manos de quien lo adquiere; y el **económico**, compuesto por la intermediación, que da origen a la circulación de la riqueza. Por otra parte, no es necesario que el acto sea jurídico, puesto que hay actos realizados por empresas que no tienen este carácter y sin embargo, son actos de comercio.

Los actos de comercio pueden ser también subjetivos y objetivos. Los primeros consisten en la actividad realizada habitualmente en el ejercicio de su profesión, por un comerciante, y los segundos, se consideran actividades mercantiles consagradas en los 23 ordinales del artículo 2º del CDC, realizados tanto por comerciantes como por no comerciantes, radicando justamente aquí la calificación de objetivo.

En relación con lo antes expuesto, resulta interesante la opinión de FRAGA PITTALUGA, VILORIA MÉNDEZ y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, en el sentido que aun cuando la clasificación de

⁹⁴ El lector interesado en profundizar sus conocimientos sobre actos de comercio, podrá consultar la siguiente página web: www.contralorianaguanagua.gob.ve/LEYES/Leyes

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

actos de comercio en subjetivos y objetivos ha sido aceptada por la doctrina y el Derecho mercantil, e incorporada por el Legislador, en la redacción del artículo 208 de la LOPPM, en concordancia con el artículo 2° del CDC, la misma no es suficiente para calificar a una determinada actividad como susceptible de gravamen municipal, debiéndose, por tanto, interpretar conjuntamente con los demás elementos que conforman el hecho generador del ISAE. Para defender su posición, los autores utilizan el siguiente ejemplo de un acto objetivo de comercio que no necesariamente involucra una actividad comercial:

[...] Una persona adquiere un apartamento, con el ánimo de revenderlo o de alquilarlo; este hecho de acuerdo con el ordinal 1° del artículo 2° del Código de Comercio, constituye un “acto de comercio”. Sin embargo, esa circunstancia por sí sola resultará insuficiente para calificar a dicho sujeto como “comerciante” y mucho menos como “contribuyente” del impuesto a las actividades económicas. Ahora bien, si resulta que este sujeto se dedica habitualmente a la compra de bienes inmuebles para su arrendamiento o reventa, es decir, que ejerce la actividad profesionalmente y con evidente ánimo de lucro, entonces, podrá calificarse como “contribuyente” del gravamen municipal. De hecho, aun cuando dicha actividad comercial no se ejerza bajo la figura de una sociedad mercantil o comercial, ello en nada modificará su gravabilidad con el ISAE.

Por su parte, los actos subjetivos de comercio presuponen la cualidad de comerciante en quien los realiza, pero dicha presunción admite prueba en contrario. En consecuencia, si una sociedad anónima dedicada a la venta al detal de alimentos o comestibles, decide desincorporar activos por obsolescencia (Por ejemplo, computadoras, impresoras, faxes, etc.) y enajenarlos, dicho ingreso no deberá formar parte de la base de cálculo del ISAE, puesto que el mismo no tiene su origen en la actividad habitual del contribuyente [...].

Finalmente, y en relación con este punto, el CDC establece la siguiente norma en el artículo 7:

[...] La Nación, los Estados, el Distrito Federal, los Distritos y los Municipios no pueden asumir la cualidad de comerciantes, pero pueden ejecutar actos de comercio; y en cuanto a estos actos, quedan sujetos a las leyes mercantiles. [...].

Comercio.

Los actos de comercio están estrechamente vinculados con el **comercio**, entendido éste como actividad económica de intercambio de bienes, valores, servicios y conocimientos entre dos o más personas, en una sociedad donde se compra, se vende o se cambian mercaderías que han sido producidas para el consumo, con propósito de lucro. Desde este punto de vista, el comercio tiene entonces, las siguientes finalidades:

- Satisfacer las necesidades del consumidor.
- Alcanzar utilidades económicas para el comerciante.
- Relacionar dos sectores fundamentales dentro de la actividad económica, los sectores de producción y consumo, que son de vital importancia para el desarrollo de las actividades socioeconómicas de un país. El sector de la producción es aquel que obtiene un bien transformando la materia prima en un producto final para su consumo. El sector del consumo está formado por el núcleo familiar que adquiere el producto final para satisfacer sus necesidades.

En este escenario, el comercio puede ser objeto de diferentes clasificaciones; no obstante, las ordenanzas del ISAE, de la mayoría de nuestros municipios, clasifican al comercio en dos grupos, tomando en cuenta la cantidad de productos que se comercia:

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Comercio al por mayor:** actividad comercial que tiene por finalidad la distribución de productos o bienes entre productores o fabricantes y detallistas o la distribución de productos entre distribuidores y detallistas.
- **Comercio al por menor:** actividad comercial que tiene por finalidad la distribución de bienes o productos entre el detallista y el consumidor.

En todo caso, independientemente del tipo de comercio que se realice, el solo ejercicio de la actividad está sometido al gravamen previsto en la Ordenanza del ISAE.

Ámbito espacial de la actividad económica: la presencia permanente como factor de conexión.

A los fines de determinar a qué Municipio le corresponde aplicar el ISAE, en los casos de actividades económicas de industria, comercio y servicios (incluyendo la ejecución de obras), la jurisprudencia emanada de nuestro máximo tribunal, ha utilizado el criterio de la “**generación de ventas**”, como factor de conexión⁹⁵. De acuerdo con este criterio, no sólo es necesaria la existencia de una instalación o sede del contribuyente, para surgir la obligación tributaria, sino que, además, se requiere que la actividad objeto del gravamen se genere **en o desde** la instalación del contribuyente⁹⁶. Surgen de esta manera dos casos a considerar, en cuanto concierne al factor de conexión:

1. Cuando se trata de **actividades industriales y comerciales**, el factor de conexión o elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio, es la existencia en su territorio de un **establecimiento permanente**, sede o infraestructura física, en el cual el contribuyente desarrolla sus actividades en forma habitual y con carácter lucrativo, sin importar si los bienes producidos o comercializados estén destinados a mercados ubicados en otros municipios.
2. Cuando se trata de **ejecución de obras o prestación de servicios**, el factor de conexión o elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio, es la **presencia física más o menos prologada** del contribuyente o responsable en el lugar donde se ejecute la actividad o se preste el servicio, aun cuando no cuente con un establecimiento permanente.

El criterio de la generación de ventas ha ido evolucionando a través de la doctrina y la jurisprudencia patria, en un continuo que parte del establecimiento permanente y culmina con la permanencia del contribuyente o responsable en la jurisdicción de un Municipio, en los casos de ejecución de obras y prestación de servicios.

La institución o principio del establecimiento permanente ha surgido, igualmente, de la doctrina y la jurisprudencia patria, inspiradas en el derecho tributario internacional y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), seguido por el Modelo Convenio de la ONU y por distintos países que han suscrito este convenio. El concepto tiene larga data a nivel tributario. Surge en Alemania como una forma de distribuir la

⁹⁵ Factor de conexión viene a ser el criterio que utiliza quien detenta el Poder Tributario, para darle nacimiento a una relación jurídico-tributaria entre él y un sujeto pasivo (adaptado de JUAN CRISTOBAL CARMONA). Existen otros factores de conexión distintos al establecimiento permanente como son: a) Personales o subjetivos, referidos al domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente, independientemente del lugar en el que se configure el hecho imponible y, b) Objetivos o de la fuente territorial, viene dado por la sola razón de configurarse el hecho generador dentro de un territorio específico.

⁹⁶ Al respecto véase *Régimen Municipal Venezolano e Impuesto sobre Actividades Económicas*, de LEGIS EDOTORES, C.A., Pág. 187.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

potestad tributaria entre los distintos Estados del mismo país pero se extiende más tarde a la tributación internacional, cuando se incluye como un elemento sustancial en los convenios para evitar la doble tributación. Según este principio, *una empresa opera mediante un establecimiento permanente, cuando dispone en un territorio, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en donde realice todo o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente*⁹⁷. De manera que, el establecimiento permanente viene a ser el dato objetivo de conexión entre el territorio del Municipio y la actividad gravable, industrial o comercial, especialmente cuando esa actividad trascienda los límites de un determinado Municipio, en cuyo caso surge el derecho de otros municipios de ejercer su potestad tributaria, gravando la actividad que se realice en su jurisdicción territorial. Así lo ha reconocido la extinta Corte Suprema de Justicia, en decisión de fecha 20 de marzo de 1986, recaída en el caso EMSAMBALDORA CARABOBO.

[...] Lo determinante a los fines de la imposición de la Patente de Industria y Comercio, no es que las ventas se realicen en jurisdicción del legislador municipal que estableció el impuesto, sino que se generen en o desde el establecimiento comercial ubicado en dicha jurisdicción. Precisar cuando una o más operaciones de ventas realizadas por una empresa se han generado en un determinado establecimiento, es una cuestión de hecho que habrá de resolver en cada caso en particular. Para ello resulta de evidente utilidad saber si dicha empresa tiene una sola sede establecida en una municipalidad determinada, o si posee agentes vendedores recorriendo el país ofreciendo la mercancía que se encuentra en otra localidad distinta de aquella donde se ofrece, o si tiene agencias corresponsales que le sirvan de agentes vendedoras. En el primer caso, toda la actividad comercial, así como las ventas en que se materializa esa actividad podrá, y deberá referirse al establecimiento único de la empresa, por lo que el impuesto municipal por esa actividad lucrativa deberá pagarse en la municipalidad donde se encuentra ubicado el establecimiento independientemente de que la venta se haya realizado por un agente vendedor de la empresa contribuyente fuera de esa municipalidad. En la segunda hipótesis será necesario dividir la actividad y, consecuentemente las ventas realizadas en la localidad correspondiente, en cuyo supuesto, el impuesto municipal deberá pagarse en esa jurisdicción y por el monto de las ventas imputadas a la sede correspondiente; esta imputación es también una cuestión de hecho que habrá de resolver de manera particular en cada caso tomando en cuenta aspectos tales como la forma de facturar y de contabilizar las ventas, así como cualquier otro aspecto relevante a ese fin [...].

Como se puede observar, en relación con el alcance de la competencia territorial de los municipios para recaudar el ISAE, la citada sentencia estableció que *“en el caso del comercio, lo importante, más que el destino de la mercancía vendida, es la ubicación del establecimiento comercial del contribuyente donde éste ejerce esa actividad, es decir, la sede física o infraestructura, pues es allí donde serán imputados los ingresos que obtenga por las ventas de sus bienes y productos, independientemente de que éstas (las ventas) se hayan llevado a cabo en varias jurisdicciones municipales distintas”*. A la anterior sentencia se agregan las dos siguientes. En ambas se reafirma la importancia del principio del establecimiento permanente y el significado de las proposiciones en o desde, como nexo entre el territorio de un Municipio y la actividad gravable y se precisa el criterio de la generación de ventas.

1) Sentencia del TSJ en Sala Constitucional, de fecha 6 de julio de 2002, sobre el caso: CERVECERÍA POLAR DEL CENTRO, C.A. vs. MUNICIPIO SAN CARLOS DEL ESTADO COJEDES, EN EL CUAL SE SOSTUVO:

[...] con todo acierto la jurisprudencia de este Máximo Tribunal ha precisado en forma reiterada, que el lugar físico en el que se realiza la actividad comercial o industrial permanente, constituye el dato objetivo que

⁹⁷ En el encabezado del artículo 21 de la OISAEML, se entiende por establecimiento “el conjunto de elementos o recursos materiales, tecnológicos, financieros y humanos que operan en un espacio físico común y se destinan al desarrollo de una actividad con fines económicos de lucro”, a lo cual le sigue el texto, sin modificaciones, del artículo 217 de la LOPPM.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

condiciona la eficacia espacial del poder de imposición del Municipio, a los fines de que nazca la obligación tributaria de pagar el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio.

Es así como ha surgido el concepto de establecimiento permanente como dato objetivo de localización de la capacidad contributiva gravable, *en o desde* el cual se desarrolla la actividad imponible, como nexo entre el territorio y la actividad gravable. La actividad se vincula con el lugar, convirtiéndose en un centro de imputación impositiva.

La permanencia es entendida tanto como un lugar fijo de negocios, como una actividad continuada o reiterada en el Municipio, de modo que pueda evidenciarse la conexión geográfica con el Municipio exactor y la efectiva presencia de una capacidad contributiva conectada con el territorio municipal, pues no será legítimo el tributo si no existe una vinculación permanente o duradera con el territorio del ente impostor, ya que no existirá obligación de contribuir con los gastos locales. Por argumento en contrario, las actividades esporádicas, incidentales o eventuales, no implican una presencia permanente en el Municipio en el que tengan lugar, correspondiendo la pretensión tributaria al Municipio desde el cual se originaron porque el contribuyente tiene en ese su establecimiento permanente [...]. (Negritas nuestras).

2) Sentencia del TSJ, de fecha 9 de octubre de 2003, recaída en caso iniciado por la empresa Shell Internacional Petroleum, en acción de nulidad por inconstitucionalidad contra la Ordenanza de Patente de Industria y Comercio del Distrito Carirubana del Estado Falcón:

[...] en atención al *principio de territorialidad*, actualmente se considera que la cualidad de contribuyente de un Municipio viene dada por la existencia de una *presencia permanente* en el territorio del Municipio exactor, la cual puede revelarse de forma distinta en atención a la naturaleza de la actividad. En el caso de las actividades industriales y comerciales, el elemento determinante para atribuir la competencia tributaria a un determinado Municipio es la existencia en su territorio de un *establecimiento, sede o infraestructura física* que sirva al contribuyente para ejercer en forma habitual y reiterativa las actividades lucrativas gravadas. En el caso de las actividades de servicios, en principio, la competencia tributaria está limitada por la *presencia* más o menos prolongada del contribuyente en el Municipio donde se ejecuta la actividad o se presta el servicio [...]. (Cursivas nuestras).

El criterio del establecimiento permanente fue incorporado en la LOPPM, en el artículo 215, para los casos de la actividad industrial y de comercialización de bienes, en los siguientes términos:

[...] La actividad industrial y de comercialización de bienes se considerará gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente o base fija ubicado en el territorio de ese Municipio [...]

Por establecimiento permanente se entiende en la LOPPM (artículo 217), lo siguiente:

[... omisis] una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en la jurisdicción del Municipio [...].

En el texto del artículo supra transcrito, una de las condiciones que calificaría a la diversidad de circunstancias e infraestructuras que se entienden por establecimiento permanente, consiste en que en todos estos lugares e instalaciones se ejecute una actividad lucrativa desarrollada de manera continua y reiterada en el tiempo y en la jurisdicción de un Municipio, a lo cual deberá agregarse que el establecimiento permanente disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional, de lo contrario, la actividad no podría ser gravada por el ISAE. Es por esta razón que resulta insuficiente para calificar a una persona como contribuyente de un Municipio, la simple posesión de

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

un bien, como un local, depósito u oficina, en la jurisdicción del Municipio, si en él no se lleve a cabo una actividad económica lucrativa de manera continuada y reiterada en el tiempo, que le dé carácter de permanente. En consecuencia, no obstante las disposiciones anteriores del artículo en comentario, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluiría, entre otros:

1. La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a una empresa no domiciliada en el Municipio.
2. El mantenimiento de un depósito de bienes o mercaderías pertenecientes a una empresa no domiciliada en el Municipio, con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.

La LOPPM considera, igualmente, como establecimientos permanentes, en la parte final del artículo 217, a *“las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, cuando dichas instalaciones se emplean para la prestación de tales servicios”*.

De la misma forma, se consideran establecimientos permanentes, las instalaciones o montajes destinados al ejercicio de una actividad comercial, aun cuando esta actividad se desarrolle por un período de tiempo determinado; este es el caso de aquellos comerciantes que únicamente ejercen el comercio de manera efectiva durante un cierto período de tiempo que no llega a superar el período fiscal de un año calendario. Como ejemplo de lo anterior podríamos citar las ventas de pinos y árboles en la época de navidad, ferias, circos, etc. En estos supuestos se verificará la condición de “permanencia” necesaria para vincular territorialmente al particular con el Municipio exactor en el cual ha instalado por un cierto período de tiempo su negocio o comercio. Sobre este particular, la OISAEML considera como establecimientos distintos, en el artículo 23:

[...] 1) Los que pertenezcan a personas distintas, aun cuando funcionen en un mismo local y ejerzan la misma actividad; 2) los que ejerciendo un mismo ramo de la actividad y pertenecer o estar bajo la responsabilidad de una misma persona, estuvieren en locales distintos o en inmuebles diferentes. PARÁGRAFO ÚNICO: se entenderá como un solo establecimiento, aquel que funcione en varios pisos, plantas, locales contiguos y con comunicación interna, siempre y cuando estén bajo la responsabilidad de una misma persona y ejerzan la misma actividad. [...].

Subsiste, sin embargo, la duda de que podría presentarse el problema de la doble o múltiple tributación en cuanto se refiere a la actividad de comercio, al igual que en el caso de la actividad industrial antes visto, cuando esta actividad trascienda los límites específicos de determinado territorio municipal, involucrando a dos o más municipios. Es por ello que la LOPPM establece, en el artículo 218, una norma para impedir la doble tributación, según la cual: *“cuando las actividades comerciales se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas”*. De esta manera, será necesario dividir la actividad comercial de la empresa con el objeto de que se pueda imputar a cada sede de la misma, las ventas realizadas en la correspondiente localidad, por ejercicio de dicha actividad, supuesto en el cual, el impuesto municipal correspondiente deberá pagarse en cada jurisdicción, por el monto de las ventas imputables a la sede de la cual se trate. Esta imputación será una cuestión de hecho que habrá que resolver de modo particular en cada caso, tomándose en cuenta aspectos tales como la forma de facturar y de contabilizar las ventas, al igual que cualquier otro aspecto relevante a ese fin.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Para poder determinar el porcentaje de las ventas que corresponde a cada establecimiento, la LOPPM exige, en su artículo 221, que los contribuyentes del ISAE están obligados a llevar sus **registros contables** en forma tal que quede evidenciado el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tengan un establecimiento permanente, se ejecute una obra o se preste un servicio y a ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos. A esto debe unirse una emisión de facturas por sucursal, seriada o numerada de manera que permita diferenciar el registro de ventas efectuadas por cada una de las sucursales ubicadas en Municipios distintos. El siguiente ejemplo ilustra el cálculo del impuesto entre Municipios⁹⁸.

Municipio Sucre (localidad de la industria) Bs. 500.000 x 1,22% = Bs. 6.100
Municipio Chacao (60% del comercio) Bs. 300.000 x 1,25% = Bs. 3.750 Impuesto acreditable: Bs. 6.100 x 60% = Bs. 3.660 Impuesto a pagar: Bs. 3.750 – Bs. 3.660 = Bs. 90
Municipio Baruta (40% del comercio) Bs. 200.000 x 60% = 1.200 Impuesto acreditable: Bs. 6.100 x 40% = Bs. 2.440 Impuesto a pagar: Bs. 1.200 – Bs. 2.440 = Bs. 0
Total impuesto pagados por el contribuyente: Bs. 6.190

Actividad de servicios.

La actividad de servicios descrita en la LOPPM, tal como hemos visto, se refiere principalmente, a prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o intelectual. Estas prestaciones deben ser remuneradas a favor de un tercero receptor de dichos servicios; de ahí, que a la definición que trae la ley, deba añadirse la necesidad del carácter lucrativo de la actividad.

El criterio de la permanencia fue igualmente incorporado en la LOPPM, en el artículo 216, en los términos siguientes:

⁹⁸ Tomado de PLANCAHART MENDOZA. Pág. 310, pero ajustado a Bs F.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

[...] Las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente [...].

Como en el caso de las actividades industriales y comerciales, en la actividad de servicio podrían presentarse situaciones de doble tributación; pero en este caso, cuando existan dificultades prácticas para precisar exactamente el lugar de ejecución del servicio, o cuando éstos involucren una serie de prestaciones cuya ejecución se extienda espacialmente en varias jurisdicciones municipales, e incluso cuando un determinado servicio se preste en varias jurisdicciones municipales, pero que, debido a su naturaleza, no es susceptible de dividirse en partes o esta división resulte muy difícil. Para evitar la doble tributación, en estos casos, la LOPPM establece en el artículo 218: *“si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue”*. Desde luego, que la determinación del lugar de la prestación del servicio no es tarea fácil, por lo que será de gran utilidad la facturación de la empresa, los contratos suscritos entre las partes contratantes del servicio y cualquier otro documento que permita delimitar el ámbito espacial de la prestación.

A los comentarios anteriores se puede agregar que el sujeto pasivo del ISAE en el caso de los servicios y las obras que se prolonguen por más de tres meses *“podría ser, en principio un contribuyente transeúnte, al no tener un establecimiento permanente o base fija en el Municipio exactor, salvo que se trate de una persona natural, en cuyo caso el gravamen corresponderá al Municipio en el cual esté la base fija de negocios de ésta”*⁹⁹

La ley ratifica el principio de atribución territorial de los servicios enunciado en el artículo 216 antes visto, al establecer la siguiente norma en el artículo 218:

[...] En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados, en una jurisdicción diferente a aquélla en la cual el prestador tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de la administración, al Municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributable fijado en función de criterios con los servicios prestados por el Municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se considerarán prestados únicamente en el Municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios [...].

Como se podrá notar, la contratación de servicios prestados por personas naturales, constituye una excepción al criterio para gravar servicios, que se establece en este mismo artículo 216, por cuanto la competencia impositiva corresponde al Municipio donde tenga instalado su establecimiento permanente o sede física. Ello se origina por la dificultad de ejercer un control fiscal eficiente sobre la ubicación exacta de una persona natural que presta servicios de forma rotativa, es decir, desplazándose de un cliente a otro y, por ende, entre varios municipios, durante el transcurso de un ejercicio fiscal.

Existe otra posibilidad no contemplada en la ley: el de una empresa que tenga su establecimiento ubicado entre los límites de dos o más municipios, es decir, parte del local se encuentra en un Municipio y el resto en otro u otros. En este caso, para determinar los ingresos brutos correspondientes a cada Municipio, se podría calcular qué porcentaje del área física del local está situado en cada municipio, y a la totalidad de ingresos brutos generados, se le aplica el

⁹⁹ Régimen municipal venezolano e impuesto a las actividades económicas. Pág. 186.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

porcentaje del área física. El resultado arrojará los ingresos brutos correspondientes a cada municipio. A este respecto, la OISAEML, establece la siguiente norma, en el numeral 4 del artículo 5:

[...] Cuando las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquiera otra que constituya una unidad económica, disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional, realice actividades comerciales, industriales, financieras, de mercado de capitales, cambiaria o de servicio de carácter comercial desde una planta física ubicada parte en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador y parte en otro o en otros Municipios, a los afectos del establecimiento de los ingresos brutos generados en el Municipio Bolivariano Libertador, se procederá de la siguiente manera:

- a. Del total del área de la planta física se determinará el porcentaje que se encuentre ubicado en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador.
- b. A la totalidad de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento, se le aplicará el porcentaje del área física obtenido en el literal precedente, y el resultado se tendrá como los ingresos brutos obtenidos en este Municipio y en consecuencia, constituirán la base imponible para la determinación de los impuestos aplicables.

Parágrafo único: en caso de que las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquiera otra que constituya una unidad económica, disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional, realice actividades comerciales, industriales, financieras, de mercado de capitales, cambiaria o de servicio de carácter comercial posean establecimiento permanente ubicado en jurisdicción del Municipio Bolivariano Libertador destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración o representación deberán pagar un mínimo tributable mensual establecido en al presente Ordenanza. [...].

Aplicación del ISAE al comercio eventual o ambulante y al contribuyente transeúnte.

• Comercio eventual o ambulante.

Una novedad de la LOPPM, es el sometimiento al pago del ISAE, de las actividades económicas del comercio eventual o ambulante¹⁰⁰. En efecto, en la parte final del artículo 204 de la ley, se establece: “*el comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas*”.

Por comercio eventual o ambulante se entiende aquel que se realiza en la vía pública, y el cual no tiene un puesto o sitio permanente, pues puede ejercer su actividad en una localidad, mudándose para otra vecina o lejana, volviendo a la del inicio cuando lo crea conveniente; en otras palabras, es aquel que no se realiza permanentemente en un sitio. Este tipo de comercio se practica tanto en las calles de alta afluencia automovilística, hasta en los grandes asentamientos de puestos en zonas específicas, que se han ido definiendo alrededor de los mercados establecidos en centros comerciales, en las calles y avenidas y en los terminales de pasajeros, entre otros.

¹⁰⁰ El lector interesado en ampliar los conocimientos sobre este tema, puede consultar el siguiente documento: La Contribución del Comercio Eventual o Ambulante en la Política Económica-Tributaria de los Gobiernos Locales Venezolanos, Ángel Higuerey Gómez, Rolando Adriani Matheus y Loyda Colmenares de Carmona. En Cuadernos PROLAM/USP(año 6-Vol. 1. 2007), ubicado en la siguiente dirección electrónica: www.USP.br/prolam/downloads/2007_1_1.pdf

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

Existen varias modalidades de comercio eventual o ambulante, entre las que se pueden mencionar:

- **Comercio ambulante rotativo:** toda actividad comercial en la vía pública realizada en forma permanente por personas físicas que transportan sus mercancías sobre su cuerpo o algún medio de transporte, deteniéndose en un lugar solamente por el tiempo indispensable para la realización de una sola transacción.
- **Comercio en puesto fijo:** toda actividad comercial que se realiza en la vía pública en un local, puesto o estructura determinado para tal efecto, anclado o adherido al suelo o construcción permanente, como quioscos y similares, para lo cual se requiere autorización. Se considera dentro de esta modalidad la comercialización de cualquier producto realizada a través de máquinas expendedoras en la vía pública.
- **Comercio en puesto semifijo:** toda actividad comercial en la vía pública que se lleva a cabo de manera cotidiana, valiéndose de la instalación y el retiro al término de su jornada de cualquier tipo de estructura, vehículo, remolque, instrumento, artefacto u otro bien mueble, sin estar o permanecer anclado o adherido a construcción alguna.

En general, quienes practican cualquiera de las modalidades del comercio ambulante, se les denomina **vendedores informales, buhoneros o simplemente vendedores ambulantes**, dificultándose enormemente para el Municipio el control fiscal de estos comerciantes, por su carácter informal, no poseer licencia o autorización y resultar muy difícil de cuantificar la base imponible, debido a que estos comerciantes no emiten facturas o documentos equivalentes, ni llevan contabilidad, tal como lo exige el COT en su artículo 145 y la LOPPM en el artículo 221. Sin embargo, realizan una actividad comercial enmarcada dentro de lo que el CDC define como acto de comercio, según hemos visto, aun cuando no poseen establecimiento permanente en los términos establecidos en la LOPPM.

Otra cosa distinta es el **comercio incidental de bienes y servicios**, para el cual no existe la obligación de tributar, como lo ha establecido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia¹⁰¹, basado en que el hecho imponible no ocurre cuando el comercio opera de forma instantánea o incidental, pues no se trata del gravamen de actos aislados. En otras palabras, se presenta una situación de ausencia de las condiciones necesarias para que se produzca el nacimiento del hecho generador, como lo es la “**permanencia**”, entendida esta como una actividad continuada en el tiempo.

- **Contribuyente transeúnte.**

La figura del **contribuyente transeúnte** ha sido motivo de largas discusiones doctrinales y posiciones jurisprudenciales, que han ido desde la exclusión de este tipo de contribuyente hasta su aceptación como tal. La controversia se centra en la aplicación del principio de territorialidad a las actividades que por tiempo determinado realiza una persona en la jurisdicción de un Municipio, normalmente inferior al ejercicio fiscal, con fines de lucro; pero sin tener un establecimiento permanente. De manera que se considera contribuyente transeúnte, aquellos sujetos que realizan actividades en forma esporádica o itinerante en el territorio de un ente municipal y que tienen su sede física fuera de la jurisdicción del Municipio.

¹⁰¹ Sentencia de la Sala Constitucional del TSJ, caso: CERVECERÍA POLAR DEL CENTRO, C.A. VS. MUNICIPIO SAN CARLOS DEL ESTADO COJEDES, EN ACCIÓN DE NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA LA ORDENANZA SOBRE CONTRIBUCIÓN POR CONSUMO DE CERVEZA CON CONTENIDO ALCOHÓLICO DE ESE MUNICIPIO, CITADO POR FRAGA PITTALUGA, VILORIA MÉNDEZ Y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Pág. 69.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Sobre el contribuyente transeúnte existen dos posiciones con fundamento en el principio de la territorialidad, la primera, que excluye a este tipo de contribuyente, como sostiene parte de la doctrina y la sentencia de la Corte de lo Contencioso Administrativo, de fecha 28 de septiembre de 1994 (Caso Colgate Palmolive, C.A), según nos hace saber BRICEÑO LEÓN¹⁰²:

[...] En la determinación del alcance del tributo conocido como Patente de Industria y Comercio, la Corte Suprema de Justicia en reiterada jurisprudencia, compartida por esta Corte, ha sostenido que el mismo se fundamenta en el principio de la territorialidad de la actividad industrial o comercial realizada por el contribuyente; que tal tributo no grava las ventas, ni los ingresos brutos, ni el capital, sino el ejercicio de una actividad lucrativa en el territorio de una Municipalidad, y siempre que esa actividad comercial se genere en un establecimiento ubicado en la misma jurisdicción. Esta concepción excluye la figura del contribuyente transeúnte [...].

La segunda posición, parece ser la prevaleciente y es la que se fundamenta en el criterio del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, según el cual, tales sujetos –se refiere a la figura del contribuyente transeúnte- *“son en realidad contribuyentes, desde el momento mismo en que con permanencia (aunque temporal), pero sin instalaciones, ejercen actividad lucrativa en jurisdicción municipal”*. En efecto, mediante decisión de fecha 9 de octubre de 2003, recaída en el caso iniciado por la empresa SHELL INTERNACIONAL PETROLEUM, EN ACCIÓN DE NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA LA ORDENANZA DE PANTENTE DE INDUSTRIA Y COMERCIO DEL DISTRITO CARIRUBANA DEL ESTADO FALCÓN, la Sala Constitucional destaca, entre otros, los siguientes aspectos:

1. La parte actora sostiene que quienes carezcan de sede en un Municipio y que, en tal virtud, la actividad económica que desarrollan no sea habitual en su territorio, quedan eximidos del deber de contribuir a las arcas locales.
2. La tesis de los accionantes deja de lado la idea básica de que todo aquel que desarrolle una actividad económica con ánimo de lucro en el territorio de un Municipio debe tributar.
3. La sola previsión del gravamen sobre unos determinados contribuyentes transeúntes no implica inconstitucionalidad, por cuanto toda actividad generadora de ingresos debe quedar sujeta a la imposición municipal, sin exclusiones, salvo que el propio texto constitucional lo disponga expresamente.
4. La cualidad de contribuyente, en atención al principio de territorialidad, viene dada por la existencia de una presencia permanente en el territorio del Municipio exactor, la cual puede revelarse en forma distinta en atención a la naturaleza de la actividad. De tal manera que, a los municipios, sólo les interesa el ejercicio de la actividad lucrativa dentro de su jurisdicción, y una persona sin oficina ni permanencia indefinida bien puede ejercerla. a fin de exigir parte de los ingresos brutos de quienes los obtengan en su territorio.

Sobre la base de lo expuesto, podemos concluir, entonces, que el contribuyente transeúnte es una categoría especial de contribuyente, por tener una presencia física eventual u ocasional en el ámbito territorial de un Municipio, en el cual ejerce una actividad lucrativa comercial o de prestación de servicios, lo cual no invalida el principio del establecimiento permanente, como factor de conexión determinante en los casos de la actividad comercial y de servicios. Tampoco es

¹⁰² BRICEÑO LEÓN, Humberto. *El Impuesto Municipal de Industria y Comercio*. Mc Graw-Hill Interamericana. 1998. Pág. 118.

contrario al factor de conexión en el supuesto de obras, como hemos dicho en comentario hecho del artículo 216 de la LOPPM.

Aplicación del ISAE a las actividades económicas desarrolladas en territorios extra municipales o del dominio de los poderes nacional o estatal.

La LOPPM trae otra novedad, producto de jurisprudencia al respecto. Se trata de la aplicación del ISAE a las actividades económicas realizadas en **territorios extra municipales**. En efecto, establece la ley, en su artículo 207: *“el impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierta por aguas”*.

Esta disposición surge como consecuencia de la situación que se presentaba con empresas que prestaban servicios en el Lago de Maracaibo y a las cuales, según opinión de esas empresas, era imposible gravarlas con el ISAE, por estar operando en aguas del dominio público nacional. La situación fue resuelta en decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, de fecha 4 de marzo de 2004, conforme a la cual, en estos casos, resultaba lógico aplicar el principio del establecimiento permanente o principal del contribuyente, de manera que el tributo le correspondería al Municipio donde la empresa que realizaba la actividad económica tuviese su establecimiento principal del contribuyente. En este sentido, se sostiene en la sentencia, lo siguiente:

[...] Aceptar que ningún Municipio zuliano puede exigir impuestos por actividades que se extiendan hacia el Lago de Maracaibo por el hecho de que su cuenca no es parte de su territorio, implica desconocer que el establecimiento permanente en tierra es suficiente para lograr la imputación de la actividad[...].

En consecuencia, según se concluye en la sentencia, aun cuando las aguas son del dominio público de la República, ese dominio ejercido por el Poder Nacional no acepta la exclusión del poder de los otros entes territoriales –en especial los municipios, a través de los impuestos sobre actividades económicas- sobre las actividades que se desarrollen en o bajo las mismas, salvo excepción expresa. De manera que, respecto del lugar de imputación de ingresos sobre actividades económicas realizadas en territorios del dominio público o privado de la República o de los estados, se aplica la regla general establecida en el artículo 215 de la LOPPM, lo cual significa que el gravamen municipal corresponderá al Municipio donde el sujeto tenga su establecimiento permanente, en y desde el cual lleva a cabo dicha actividad.

Atribución de ingresos entre municipios en casos especiales, a los efectos de la aplicación del ISAE.

Como se ha dicho en secciones anteriores, el ISAE es un impuesto eminentemente territorial, de manera que sólo es gravable la actividad ejercida dentro del territorio del Municipio. Sucede, sin embargo, que ciertos servicios trascienden la frontera de varios municipios para poder ser prestados efectivamente, lo que podría dar origen a un problema de doble tributación. Para resolver este problema, la LOPPM acudió a criterios de vinculación para casos especiales, adicionales al del lugar de la prestación del servicio, para vincular al sujeto que presta el servicio con una determinada entidad local, la cual ejercerá el poder de imposición sobre la misma, excluyendo *per se*, la posibilidad de que otros municipios lo hagan.

La LOPPM establece, en el artículo 222, los siguientes casos especiales, en relación con la atribución de ingresos a una jurisdicción municipal, a los efectos de la aplicación del ISAE:

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- *Servicio de energía eléctrica.*

En la prestación del servicio de energía eléctrica, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo.

En términos generales, de acuerdo con el Reglamento del Servicio, el consumo de energía eléctrica –cantidad de energía eléctrica en Kilovatios hora (Kwh), entregada por la distribuidora al usuario en un determinado lapso- se verifica en el punto de suministro, que es el lugar físico en el que se encuentra instalado el medidor y donde las instalaciones eléctricas del usuario quedan conectadas al sistema de la distribuidora. En consecuencia, el punto de suministro del servicio de energía eléctrica es el dato objetivo que podría considerar el Fisco Municipal para determinar los ingresos brutos gravables en su jurisdicción, por haberse producido en ella el consumo. Este punto de suministro aparece en la factura que emite la compañía prestadora del servicio. De tal manera que, sobre la base de la factura, entre cuyos datos aparece el consumo de energía y los cargos por este concepto, se puede conocer el monto de los ingresos brutos que recibió la empresa como contraprestación del servicio y, en consecuencia, se podrá determinar cuál es la cuantía exacta del ISAE que deba pagarse en la jurisdicción del Municipio respectivo.

Esta norma se vincula con la establecida en el artículo 211 de la misma ley, según la cual, el impuesto sobre actividades económicas de suministro de electricidad deberá ser soportado y pagado por quien presta el servicio. También se vincula con la disposición transitoria del artículo 229, según la cual:

[...] En el caso del impuesto sobre actividades económicas de prestación de servicio eléctrico, la alícuota aplicable será del dos por ciento (2%), hasta tanto la Ley de Presupuesto establezca otra alícuota distinta, de manera uniforme para su consideración por el Ejecutivo Nacional en la estructura de costos de esas empresas [...].

- *Servicio de transporte.*

Como en el caso del suministro de energía eléctrica, el servicio de transporte puede traspasar las fronteras de uno o varios municipios, motivo por el cual, la ley acude al criterio del establecimiento permanente de la empresa en donde el servicio sea contratado, para precisar el Municipio al que le corresponde gravar los ingresos brutos correspondientes. Sin embargo, la ley no distingue el tipo de transporte al que se aplica este criterio especial de conexión territorial, por lo que se supone quedaría incluido el transporte terrestre, marítimo y aéreo, así como el transporte de carga y de pasajeros, siempre y cuando, quien presta el servicio, tenga un establecimiento permanente ubicado en un Municipio de Venezuela, en el cual se haya contratado el servicio.

- *Servicio de telefonía fija.*

El servicio de telefonía fija se considerará prestado en jurisdicción del Municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parte la llamada

La competencia del Municipio para gravar la actividad de telecomunicaciones, ha sido objeto de controversias doctrinales y jurisprudenciales desde hace muchos años. En un primer momento, bajo la vigencia de la Constitución de 1961, la jurisprudencia fue contraria a gravar esta actividad por el Municipio. Con la entrada en vigencia de la nueva Constitución, hubo un cambio de criterio y la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia vinculante a la de fecha 19 de junio de 2002, de la Sala Político Administrativa, y con fundamento en el artículo 180

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

de la CRBV, aceptó gravar la actividad de telecomunicaciones con el ISAE, tal como hemos visto anteriormente.

En armonía con el criterio de la Sala Constitucional de nuestro máximo tribunal, la LOPPM dispuso, expresamente, que la actividad de telecomunicaciones puede ser gravada con el ISAE, lo cual incluye tanto la telefonía fija como el servicio de telefonía móvil, de televisión por cable, Internet y otros similares, como veremos en su oportunidad. Esto nos lleva a formular dos preguntas: qué se entiende por **telefonía fija** y cómo se tiene certeza de los ingresos atribuibles a determinado Municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parte la llamada.

Con respecto a la primera pregunta, la respuesta viene dada por la definición de **servicios de telefonía** que trae la Resolución Contentiva de los Atributos de las Habilitaciones Administrativas¹⁰³ en materia de telecomunicaciones, que clasifica los servicios de telefonía en Telefonía Fija Local, Telefonía de Larga Distancia Nacional y Telefonía de Larga Distancia Internacional, según el intercambio de comunicación a través del servicio de telecomunicaciones, se realice dentro de un área local, entre áreas locales o desde y hacia afuera del espacio geográfico nacional.

Ahora bien, por cuanto la ley sólo se refiere al servicio de telefonía fija, es de suponer que en este servicio se incluye tanto el servicio de telefonía fija local, como los de larga distancia nacional e internacional.

Para la respuesta a la segunda pregunta, se tomará en cuenta que la llamada debe partir de un equipo terminal fijo, ubicado en la jurisdicción de un Municipio y que los ingresos imputables a ese Municipio se obtendrían de la facturación emitida por la operadoras del servicio de telecomunicaciones, en la cual se identifica, entre otros datos, el número telefónico abonado, la dirección del lugar donde se envía la factura y el lugar donde se encuentra el aparato telefónico, además de los subtotales por servicios de telefonía móvil, fija local, larga distancia nacional e internacional y el monto total a cancelar.

- *Servicio de telefonía móvil.*

El servicio de **telefonía móvil** se considerará prestado en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.

Por telefonía móvil se entiende el servicio de telecomunicaciones que, haciendo uso del recurso limitado de numeración, permite principalmente el intercambio de información por medio de la palabra, mediante estaciones base o estaciones ubicadas en el espacio, que se comunican con equipos terminales móviles, públicos o no¹⁰⁴.

Debido al carácter móvil del servicio, resulta difícil precisar el lugar de dónde se hace la llamada, a los efectos determinar los ingresos brutos que serían objeto de la base imponible, a los fines de la aplicación del ISAE. Por ello, la LOPPM utiliza el **lugar de residencia o domicilio del usuario del servicio**, como criterio especial de conexión entre el operador de telecomunicaciones y determinada jurisdicción municipal. Ese lugar de residencia o domicilio del usuario, es el que

¹⁰³ Resolución N° 041 de CONATEL, Contentiva de los Atributos de las Habilitaciones Administrativas .G.O., N° 37.215 del 8/6/2001.

¹⁰⁴ Ordinal 4°, artículo 3°, de la Resolución N° 041 de CONATEL, Contentiva de los Atributos de las Habilitaciones Administrativas .G.O., N° 37.215 del 8/6/2001.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

aparece registrado por las operadoras en la factura del abonado y, por ende, el que se presume como lugar de residencia o domicilio a los fines de la atribución de ingresos entre los distintos municipios.

- *Servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares.*

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

Al igual que el caso anterior, la LOPPM estableció el criterio de estar residenciado, de ser persona natural y de estar domiciliado, de ser persona jurídica, para vincular, en el caso de los servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares, a los operadores y determinada jurisdicción municipal. El lugar de residencia y el domicilio se presume sea el que aparece en la factura.

Finalmente, en relación con los casos especiales, la LOPPM establece, en el artículo 287, la siguiente norma transitoria relacionada con las actividades económicas de radiodifusión:

[...] En el caso del impuesto sobre actividades económicas de radiodifusión sonora, la alícuota del impuesto sobre actividades económicas no podrá exceder del cero como cinco por ciento (0,5%) y en los demás casos de servicios de telecomunicaciones, la alícuota aplicable no podrá exceder del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga otra alícuota distinta. Las empresas de servicios de telecomunicaciones deberán adaptar sus sistemas a fin de proporcionar la información relativa a la facturación que corresponda a cada jurisdicción municipal, a más tardar para la fecha de entrada en vigencia de esta ley en materia tributaria [...]¹⁰⁵.

Sujetos activo y pasivos del ISAE.

Sujeto activo.

El sujeto activo del ISAE es el Municipio acreedor del tributo, por ser éste quien ejerce la potestad tributaria.

Sujetos pasivos.

En la Lección Dos vimos que el COT define al sujeto pasivo, en el artículo 19, como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Veamos, entonces, quiénes son sujetos pasivos del ISAE.

Contribuyentes.

Son los **destinatarios legales** respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria. En otras palabras, son aquellas personas, naturales o jurídicas, que de manera habitual realicen actividades lucrativas independientes (comerciales, industriales o de servicios) en un Municipio determinado, aun cuando no hayan obtenido la licencia o autorización correspondiente a tales fines, según lo establece el artículo 204 de la LOPPM.

También son contribuyentes, de acuerdo con la ley, los comerciantes eventuales, ambulantes y transeúntes, según hemos visto.

¹⁰⁵ La LOPPM entró en vigencia, el 1° de enero de 2000.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

FRAGA PITTALUGA, VILORIA MÉNDEZ y SÁNCHEZ GONZÁLEZ, resumen, de la siguiente manera, los supuestos necesarios para que una persona adquiera la condición de contribuyente del ISAE, en determinado Municipio:

1. La realización de una actividad comercial, industrial o de servicios.
2. Que la actividad de la cual se obtenga el ingreso bruto gravable sea habitual.
3. Que la actividad tenga carácter lucrativo o, mejor dicho, que se realice con el objeto de obtener lucro.
4. Que la actividad se lleve a cabo de manera independiente, es decir, fuera del ámbito de una relación de trabajo, en el cual haya dependencia y subordinación.
5. Que la actividad sea ejecutada, en el caso de la actividad industrial y comercial, en o desde un establecimiento permanente o base fija ubicado en el territorio del Municipio exactor; y en el caso de los servicios y las obras, en el territorio del Municipio exactor, aun cuando no tenga un establecimiento permanente o base fija. Esto es así, como ya expusimos, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En este caso, si no se supera el lapso de tres meses o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente (artículo 216). Asimismo, en el caso de servicios contratados con personas naturales, se consideran prestados únicamente en el Municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios (artículo 221).

Responsables.

La LOPPM no es clara en cuanto a la definición del responsable del ISAE, lo cual hace suponer que se acoge a las disposiciones, que sobre el mismo, establece el COT en el artículo 25: *“responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”*.

Al respecto, la OISAEML, establece que la condición de responsable recae sobre:

1. Las personas naturales, jurídicas, entidades, colectividades, cooperativas y cualquier otra que constituya una unidad económica, disponga de patrimonio y tenga autonomía funcional, que sean propietarias o responsables de empresas o establecimientos que ejerzan actividades comerciales, industriales, financieras, de mercado de capitales, cambiarias o de servicios de carácter comercial.
2. Los distribuidores, agentes, representantes, comisionistas, consignatarios o consignatarias, intermediarios o intermediarias, concesionarios o concesionarias al mayor y a detal y las personas que ejerzan en nombre o por cuenta de otros, las actividades a que se refiere la Ordenanza, respecto de la obligación tributaria que se genere para la persona en cuyo nombre actúan, sin perjuicio de su condición de contribuyente por el ejercicio de las actividades que realicen en nombre propio.
3. Los agentes de retención y percepción:

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Se considera Agente **de Percepción**, a toda persona designada por la Administración Tributaria que por su profesión, oficio, actividad o función está en condición de recibir un monto de impuesto en forma temporal, para luego enterarlo al Fisco Municipal.

Se considera **Agente de Retención**, a toda persona designada por la Administración Tributaria que por su profesión, oficio, actividad o función debe retener una cantidad determinada por concepto de impuesto del monto total a pagar a un tercero, para luego enterarlo al Fisco Municipal. Esta condición no podrá recaer, según lo establece el artículo 224 de la LOPPM, en personas que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, con excepción de organismos o personas jurídicas estatales.

Serán **responsables solidarios**, de acuerdo con la Ordenanza, por los tributos, multas y accesorios de los bienes que administren, reciban o dispongan, los siguientes:

- a. Los padres, madres, tutores, tutoras y curadores o curadoras de los y las incapaces y herencias yacentes.
- b. Los directores, directoras, gerentes, administradores, administradoras o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad jurídica reconocida.
- c. Los o las que dirijan, administren o tengan responsabilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que crezcan de personalidad jurídica.
- d. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
- e. Los síndicos, síndicas y liquidadores o liquidadoras de las quiebras; los liquidadores o las liquidadoras de sociedades y los administradores o administradoras judiciales o particulares de las concesiones; los interventores o interventoras de sociedades y asociaciones.
- f. Los socios, socias o accionistas de las sociedades liquidadas.
- g. Los o las adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores o sucesoras a título particular de empresas o entes colectivos con responsabilidad jurídica o sin ellas. A estos efectos se considera sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas.
- h. Los adquirentes por cualquier título de un establecimiento dedicado a ejercer actividades económicas de las cantidades que se adeudaren al Fisco Municipal en virtud de la operación efectuada, por concepto del impuesto establecido en la OISAEML dejado de percibir, sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que rigen la materia.
- i. Los demás que conforme a las leyes así sean liquidados.

Finalmente, los responsables se caracterizan por los siguientes elementos:

1. No son funcionarios públicos según lo establece el COT en el artículo 27: *“los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos”*. No obstante deben, por disposición de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

2. Tienen el deber de retener o percibir y enterar ante el Fisco Municipal, el importe retenido o percibido por concepto del ISAE, en nombre del contribuyente, de lo contrario, estarán sujeto a sanciones administrativas y penales.
3. Son los únicos responsables ante el Fisco Municipal, por el importe retenido o percibido, una vez que se efectúan. De no realizar la retención o percepción, responderán solidariamente con el contribuyente.

Base imponible.

La base imponible del ISAE, se define en el artículo 219 de la LOPPM¹⁰⁶:

[... omisis] la base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos [...].

La definición de la base imponible del ISAE, según texto transcrito requiere, para su mejor comprensión, tener claro lo que se entiende por **ingresos brutos**, tal como lo define la LOPPM en el artículo 210:

[... omisis] Se entiende por ingresos brutos todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.

En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguros, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas [...].

Se sobrentiende, entonces, que los ingresos brutos deben responder a las siguientes condiciones:

1. Haberse generado de manera regular, no accidental o esporádica, por el contribuyente en o desde un establecimiento permanente ubicado en jurisdicción de un Municipio o que deba reputarse como ocurrida en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en la Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos, como en los casos de prestación de servicios o ejecución de obras. Los criterios son los establecidos en los artículos 215 y 216 de la LOPPM.

¹⁰⁶ Existe la posibilidad de confundir el hecho imponible del ISAE con su base imponible. Por ello, consideramos de interés el criterio de diferenciación expuesto por la Magistrada ponente Josefina Calcaño de Temeltas, en sentencia de la CSJ de fecha 14 de diciembre de 1983. El hecho imponible en la patente (hoy ISAE) es la realización de actividades comerciales o industriales durante determinado año y la base imponible es el monto de las ventas, operaciones o ingresos obtenidos por el contribuyente durante el período que abarca la declaración correspondiente. Esa distinción, bien claramente establecida en la doctrina, es determinante en esta materia, ya que es totalmente diferente la actividad que da origen al impuesto, es decir, lo que lo causa, que es el llamado hecho imponible, de la forma de calcular el monto del impuesto, o sea, la base imponible. La diferencia conceptual entre ambos es tanto más clara cuanto que, aunque exista la base imponible (operaciones del lapso de la declaración) si no existe el hecho imponible (actividad comercial o industrial desarrollada durante un año determinado) no se habrá causado el impuesto patente.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

2. Haberse producido como consecuencia del ejercicio de una actividad lucrativa comercial, industrial o de servicios.
3. No sujetos a devolución. Esto es, que el contribuyente esté obligado a restituir por cualquier causa a las personas de quienes los haya recibido o a un tercero, ni tampoco a aquellos que son consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante.
4. Haber sido efectivamente percibidos por el contribuyente en el ejercicio fiscal correspondiente. De manera que, los ingresos causados pero no cobrados por el contribuyente, deben ser excluidos de la base imponible. No obstante, dispone la ley, en su artículo 204, que pueden ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas.

En cuanto a los ingresos de los agentes, corredores y demás contribuyentes que perciben comisiones o remuneraciones similares, se trata de sujetos revestidos de personalidad jurídica que realizan, en su propio nombre, la colocación en el mercado de bienes y servicios fabricados o prestados por un tercero, a cambio de una comisión pactada contractualmente. Estos sujetos perciben la totalidad del precio del bien o servicio; pero es obvio que el beneficio real de su actividad está constituido por la comisión, pues el resto del ingreso debe ser entregado a ese tercero.

La OISAEML, en el artículo 7, establece, a manera de complemento de la LOPPM, cuáles son los ingresos brutos para las siguientes actividades:

1. Para quienes exploten casinos y salas de bingo, será la cantidad de dinero no destinada a la premiación del total jugado.
2. Para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, concesionarios de vehículos nuevos al mayor y detal, venta de repuestos de vehículos nuevos, agencias de viajes y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas.
3. Para la actividad bursátil, comprende todos los ingresos que perciben cada uno de los agentes participantes de ésta actividad, por concepto de su gestión o servicio prestado en el desarrollo de las mismas.

En relación con la naturaleza de la actividad financiera, de mercado de capitales y cambiaria, la base imponible será:

1. El monto de los ingresos resultantes de los intereses, descuentos, cambios, comisiones, explotación de servicios y cualquier otro ingreso accesorio, incidental o extraordinario, proveniente de las actividades realizadas por la Entidades Bancarias y por operaciones de capitalización, de ahorro y de préstamo.
2. El monto de las primas recaudadas netas de devoluciones, la participación en las utilidades de las reaseguradores, las comisiones pagadas por reaseguradoras, intereses provenientes de operaciones financieras, los salvamentos de siniestros y otros ingresos por servicios, de las Empresas de Seguro.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

3. El monto de los ingresos brutos que resulten de las primas retenidas (primas aceptadas menos primas retrocedidas), netas de devolución, incluido el producto de explotación de bienes y servicios de Empresas Reaseguradoras.
4. El ingreso bruto de las comisiones o porcentajes percibidos por el producto de la explotación de los servicios en lo que a Sociedades de Corretaje, Corredores, Agencias de y Turismo, Oficinas de Negocios y Administradoras de Inmuebles y Consignatarios se refiere.
5. El monto de las comisiones percibidas u honorarios fijos de los Agentes Comisionistas.
6. Los ingresos que se generen por fletes u otros conceptos de cargas para las personas naturales o jurídicas que realicen transporte de carga.

Ingresos que no forman parte de la base imponible del ISAE.

De conformidad con el artículo con el Artículo 213 de la LOPPM, no forman parte de la base imponible:

1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley.
2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estatal.
3. Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio.
4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas.
5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios del dueño.
6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o reaseguro como indemnizaciones por siniestros.
7. 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 los artículos 154 y 157 de la ley, cuando éstos hayan sido celebrados.

El fundamento de excluir los rubros antes señalados de la base imponible se fundamenta en el hecho que los mismos no forman parte de la actividad habitual y lucrativa del contribuyente.

A la lista anterior de ingresos que no forman parte de la base imponible, debemos se agregan los siguientes:

- El producto de las ventas de exportación, por cuanto la regulación del tráfico internacional de mercancías es de la competencia del Poder Nacional, incluyendo la imposición de gravámenes.
- Los dividendos generados por la tenencia de acciones en otras compañías, así como intereses derivados de colocaciones en bancos y otras instituciones financieras, por cuanto su gravamen también corresponde al Poder Nacional, a través del Impuesto sobre la Renta.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Deducciones de la base imponible.

El artículo 214 de la LOPPM, permite las siguientes deducciones de la base imponible:

1. Las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución.
2. Los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.

Deducción de otros impuestos de la base imponible.

También permite la ley, en el artículo 212, deducir otros impuestos de la base imponible:

[...] En el caso de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos a consumos selectivos o sobre actividades económicas específicas, debidos a otro nivel político territorial, los municipios deberán reconocer lo pagado por esos conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción municipal correspondiente.

En estos casos, el Ejecutivo Nacional podrá proponer, para su inclusión en la Ley de Presupuesto Anual, tanto las alícuotas del impuesto sobre actividades económicas como las aplicables por impuestos a consumo selectivos o sobre actividades económicas específicas que correspondan al nivel nacional o estatal de Gobierno, a fin de lograr una mejor armonización entre los dos tipos de tributos [...].

El espíritu de la norma apunta hacia el logro de una mejor armonización entre los impuestos que podrían aplicar niveles territoriales distintos al municipal y los que, sobre la base de su competencia tributaria le corresponden al Municipio, cuando se trata de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos a consumo selectivos o sobre actividades específicas.

Otras normas sobre el ISAE establecidas en la LOPPM.

• Desconocimiento de formas y procedimientos de facturación.

La ley dispone (artículo 223) que la Administración Tributaria Municipal, al proceder a la determinación del ingreso bruto del contribuyente atribuible a la jurisdicción municipal de que se trate, podrá desconocer las formas o procedimientos de facturación y otros que no se correspondan con la práctica mercantil usual y generen mera manipulación de la atribución de la base imponible u otra forma de evasión del impuesto.

Esta norma se refiere a la tendencia de algunos contribuyentes, de usar y abusar de ciertas formas jurídicas que persigan alcanzar el máximo de ahorro fiscal posible, lo cual no es criticable, a menos que el ahorro se transforme en una disminución ilegítima de los ingresos fiscales o en una evasión. En estos casos, se aplica la llamada interpretación económica de la ley tributaria o aplicación del criterio de la realidad económica, la cual podría desconocer las formas jurídicas lícitamente escogidas por el contribuyente para ejecutar sus negocios.

• Exenciones del ISAE a la venta de productos del petróleo.

La LOPPM se acoge en el segundo párrafo del artículo 211, a las disposiciones contenidas en los artículos 183 y 302 de la CRBV, según las cuales, las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutadas por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago del impuesto sobre actividades económicas. Se

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

excluyen aquellos productos que se obtengan de una transformación ulterior de bienes manufacturados por empresas del Estado. Sobre este particular, BREWER-CARÍAS, hace el siguiente comentario:

[...] Se observa que el artículo 183 no tiene nada que ver con el supuesto que se regula, y el artículo 302 se refiere a la reserva al Estado de la industria petrolera. Si la industria petrolera pertenece a la República, o la explotación se hace a través de un ente creado por ésta, opera la inmunidad tributaria prevista en el artículo 180 de la Ley Fundamental, independientemente de que la actividad se refiera a petróleo o a otro renglón. *Para que exista la inmunidad tributaria, lo que importa es la naturaleza del ente que realiza la actividad, no la actividad misma. Por ello, aunque ésta se refiera a un proceso de transformación ulterior de hidrocarburos (lo que se llama "aguas abajo") se mantiene la inmunidad tributaria, siempre que la realice la empresa del Estado, entendida ésta como una persona jurídica creada (directa o indirectamente) por la República, los Estados o el Distrito Capital [...]*¹⁰⁷. (Cursivas nuestras).

Esto significa, por ejemplo, que la venta de gasolina no está sujeta al pago del ISAE, pero sí la venta de lubricantes hecha por algún establecimiento comercial.

- **Gravamen sobre la agricultura, cría, pesca y la actividad forestal.**

El Artículo 225 de la LOPPM, establece:

[...] las actividades de agricultura, cría, pesca y actividad forestal, siempre que no se trate de actividad primaria, podrán ser gravadas con el ISAE con una alícuota que no exceda del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia no disponga alícuotas distintas [...].

En su Artículo 226 la ley entiende por explotación primaria:

[...] la simple producción de frutos, o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que estos no se sometan a ningún proceso de transformación o de industrialización.

En el caso de las actividades agrícolas, se consideran también primarias las actividades de cosechado, trillado, secado y conservación; en las actividades pecuarias, avícolas y de pesca, se considerarán actividades primarias los procesos de matanza o beneficio, conservación y almacenamiento. Se excluyen de esta categoría los procesos de elaboración de subproductos, el despresado, troceado y cortes de animales. En las actividades forestales, se consideran actividades primarias los procesos de tumba, descortezado, aserrado, secado y almacenamiento [...].

- **Independencia del ISAE de otros impuestos nacionales o estatales.**

La LOPPM establece, en su artículo 205:

[...] Este impuesto es distinto de los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los Municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estatal en la actividad económica de que se trate [...].

¹⁰⁷ *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Estudios por Allan R. Brewer-Carías, Hildegard Rondón de Sanso y Carlos M. Ayala Corao. Colección Textos Legislativos N° 10, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas 1990. Pág. 429. A esta observación debemos añadir que constituyen actividades de hidrocarburos la exploración, explotación, almacenamiento, transporte, comercialización, industrialización, refinación y conservación de hidrocarburos.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] Este impuesto se causará con independencia de los tributos previstos en otras leyes nacionales o estatales, sin perjuicio del límite superior previsto en el artículo 215 de esta Ley para las alícuotas impositivas en estos casos [...].

Las disposiciones citadas, por una parte, reafirman la autonomía financiera del Municipio, en el sentido de que su facultad de crear impuestos, en las materias de su competencia, no está sujeta ni condicionada por la existencia de otras cargas tributarias previstas en los ordenamientos jurídicos nacionales o estatales. Por la otra, y como una expresión del principio de cooperación entre las entidades públicas, a propósito de las relaciones fiscales que se establezcan o puedan establecerse entre ellas, la LOPPM describe el tratamiento que se le dará a las situaciones en que concurren obligaciones tributarias procedentes en otros ámbitos territoriales distintos al de los Municipios, y que han de ser reconocidas por éstos.

Uniformidad de normas y armonización tributaria.

De conformidad con el artículo 156, ordinal 13°, de la CRBV, es competencia del Poder Público Nacional, dictar la legislación para la armonización y coordinación de las potestades tributarias nacional, estatal y municipal. En efecto, establece este artículo:

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

De esta forma, el nuevo texto constitucional, a diferencia del de 1961, refuerza los propósitos de armonización y coordinación de las distintas potestades tributarias, para garantizar un mínimo de uniformidad en el ejercicio de dichas potestades, tanto por lo que respecta a los tributos propios, como aquellos que eventualmente puedan ser asignados o cedidos por el Poder Nacional a los estados o municipios, por invocación del propio texto constitucional, en ejercicio de las facultades descentralizadoras.

Esta novísima norma podría contribuir a establecer lineamientos claros en cuanto a los límites a los que deberán sujetarse los estados y municipios a la hora de ejercer sus competencias tributarias. Su objeto, entonces, es el de garantizar la uniformidad en el diseño legislativo y en la aplicación de los tributos, cualquiera que sea su origen territorial, sin que ello implique [...] *la desnaturalización o el vaciamiento de las competencias que integran la autonomía, la cual, por su esencia, implica y supone, la posible diversidad de las regulaciones [...]*, como señala HUMBERTO ROMERO-MUCI¹⁰⁸.

Sobre el particular, coincidimos con ROMERO-MUCI, en tanto no podría el Poder Nacional, a través de una legislación de coordinación tributaria, vulnerar las potestades tributarias de los entes menores, por cuanto ello se consideraría como una usurpación de competencias. JUAN CRISTOBAL CARMONA ROJAS¹⁰⁹ se muestra de acuerdo con esta postura argumentando que las leyes a ser dictadas por el Poder Nacional con fines de alcanzar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, no deberán contener normas que puedan traducirse en medidas irrestrictas sobre el poder tributario de los estados y los municipios, como sería el caso de

¹⁰⁸ ROMERO-MUCI, Humberto. La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución. En *La Tributación en la Constitución de 1999*. Foro de la Academia Nacional de Ciencias Económicas, organizado y dirigido por TOMÁS ENRIQUE CARRILLO BATALLA, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas. Venezuela. 2001. Pág. 9.

¹⁰⁹ CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal. Viabilidad de la descentralización fiscal estatal en el marco de la Constitución de 1999. En *Asociación Venezolana de Derecho Tributario, V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999*. Livrosca, Caracas. , 2000. Pág. 339.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

establecer una banda que limitase, por arriba y por abajo, las posibilidades de varias alícuotas por parte de los entes menores o llegar a establecer respecto de un mismo tributo de manera uniforme y única, los tipos aplicables por todos los estados o Municipios. De lo que se trata más bien, es de lograr un equilibrio entre el principio de la coordinación y el de la autonomía, circunscribiendo su intervención el Poder Nacional a la fijación de principios, parámetros y a establecer limitaciones al ejercicio de materias propias de los entes menores, evitar casos de doble o múltiple imposición y alícuotas impositivas excesivamente dispares para las mismas actividades en varios municipios diferentes.

En este orden de ideas, cabe suponer que la LOPPM es parte de esa legislación de la cual habla el artículo 156 de la Constitución, toda vez que en el artículo 160 se establece: *“los Municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en la ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos mismos fines, dicte la Asamblea Nacional”*. Dentro de esas normas de armonización se destacan las siguientes:

1. La posibilidad de que los Municipios puedan celebrar contratos de estabilidad tributaria (artículo 164 de la LOPPM).

[...] Los Municipios podrán celebrar contratos de estabilidad tributaria con contribuyentes o categoría de contribuyentes a fin de asegurar la continuidad en el régimen relativo a sus tributos, en lo concerniente a alícuotas, criterios para distribuir base imponible, cuando sean varias las jurisdicciones en las cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único u otros elementos determinativos del tributo. El alcalde o alcaldesa podrá celebrar dichos convenios y entrarán en vigor previa autorización del Concejo Municipal. La duración de tales contratos será de cuatro años como plazo máximo; al término del mismo, el alcalde o la alcaldesa podrán otorgar una prórroga como máximo hasta por el mismo plazo. Estos contratos no podrán ser celebrados, ni prorrogados en el último año de la gestión municipal [...].

En principio, la posibilidad de que los municipios puedan celebrar contratos de estabilidad tributaria con contribuyentes o categorías de contribuyentes, responde al principio de la igualdad ante los impuestos, según el cual debe dársele el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones y tratamiento diferente a quienes se encuentren en situaciones diferentes, como hemos comentado. La finalidad de estos contratos es garantizar la estabilidad de un régimen impositivo especial durante el tiempo que permanezca en vigor. Ello supone, la clasificación de los contribuyentes por grupos y subgrupos, según la actividad económica que realicen, estableciéndose para cada grupo una alícuota o tarifa que deberá ser aplicada sobre la base imponible, para determinar el monto del impuesto correspondiente. En todo caso, en la celebración de contratos se deberán respetar los principios de generalidad e igualdad tributarios, establecidos en los artículos 133 y 316 de la CRBV, motivo por el cual dichos contratos no se podrán suscribir con un solo contribuyente, sino varios contribuyentes o categorías de contribuyentes.

2. La prohibición a los municipios de renunciar en sus contrataciones al cobro de sus tributos, o a la liberación del pago de impuestos nacionales o estatales, tal como lo dispone el artículo 165 de la LOPPM, a lo cual se agrega que tales estipulaciones serían nulas de pleno derecho, así como las exenciones o exoneraciones de tributos municipales, que pudiesen conceder el Poder Nacional o los Estados, en contratos celebrados con terceras personas.

3. El cumplimiento, por parte del Municipio, de ciertos deberes, en atención al principio de colaboración entre los distintos niveles de la Administración Pública y en relación de reciprocidad que permita la efectividad de la coordinación administrativa. En consecuencia, los municipios deberán, según lo establece el artículo 169 de la LOPPM:

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- Facilitar a las otras administraciones información sobre antecedentes, datos o informaciones que obren en su poder y resulten relevantes para el adecuado desarrollo de los cometidos de aquéllas.
- Prestar la cooperación y asistencia activa que las otras administraciones pudieran requerir para el eficaz cumplimiento de sus tareas.
- Suministrar la información estadística relacionada con la recaudación de sus ingresos, padrones de contribuyentes y otras de similar naturaleza, a los entes estatales o nacionales con competencias en materia de planificación y estadísticas, así como a las Administraciones Tributarias que lo soliciten, para lo cual podrán establecer un mecanismo de intercomunicación técnica. Lo previsto en este artículo se entiende sin perjuicio del régimen legal a que están sometidos el uso y la cesión de la información tributaria.

Nota: El principio de colaboración al cual hace referencia este artículo, se establece en el artículo 136 de la CRBV.

4. Planes de inspección conjunta (artículo 170 LOPPM).

La Administración Tributaria del Municipio podrá elaborar y ejecutar planes de inspección conjunta o coordinada con las demás administraciones tributarias, municipal, estatal o nacional.

5. Colaboración de otros entes públicos con el Municipio (artículo 171 LOPPM).

Todas las autoridades civiles, políticas, administrativas, militares y fiscales de la República, de los estados y del Distrito Capital, los registradores, notarios y jueces, así como los particulares, están obligados a prestar su concurso por la inspección, fiscalización, recaudación, administración y resguardo de los ingresos municipales y a denunciar los hechos de que tuviere conocimiento que pudiesen constituir ilícito tributario contra la Hacienda Pública Municipal.

6. La posibilidad de que los Municipios puedan celebrar acuerdos en relación con el ISAE. Estos acuerdos pueden ser:

- Entre los municipios y con otras entidades político-territoriales, destinados a delimitar el alcance del poder tributario de la partes intervinientes en el caso de que una actividad sea ejercida en más de una jurisdicción (artículo 161 de la LOPPM).
- Entre los municipios o con los contribuyentes, a los fines de lograr reglas de distribución de la base imponible distintas a las previstas en la ley, en razón de especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Estos acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria (artículo 219 de la LOPPM).

7. Criterios técnicos y económicos (artículo 220 de la LOPPM).

De acuerdo con el artículo 220 de la LOPPM, se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los Municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único, entre otros, los siguientes:

- El valor de los activos empleados en el Municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

- Los salarios pagados en el Municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional.
- Los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional.
- Obligación del Ejecutivo Nacional o Estatal de tomar en cuenta el costo del impuesto municipal en la fijación del margen de utilidad conferido a los servicios o productos cuyo precio es fijado por estos, según el caso.

De conformidad con lo establecido en el encabezamiento del artículo 211 de la LOPPM:

[...] El Ejecutivo nacional o estatal, deberá tomar en cuenta el costo del impuesto municipal sobre actividades económicas en la fijación del margen de utilidad conferido a los servicios o productos cuyo precio es fijado por éste. A estos fines, la alícuota impositiva aplicable de manera general a todos los Municipios, será la fijada en la Ley de Presupuesto Anual, a proposición del Ejecutivo Nacional.

El impuesto sobre actividad económica de suministro de electricidad deberá ser soportado y pagado por quien presta el servicio [...].

Del texto supra transcrito se desprende que en el caso de los servicios o productos cuyo precio es fijado por el Ejecutivo Nacional o Estatal, la alícuota impositiva aplicable de manera general a todos los municipios, será la fijada en la Ley de Presupuesto Nacional, a proposición del Ejecutivo Nacional. En cuanto al suministro de electricidad es lógico pensar que el pago del impuesto sobre actividades económicas le corresponde a quien presta el servicio, por cuanto a los usuarios de este servicio sólo le corresponde pagar el precio por el consumo que realicen.

Normas adicionales a las establecidas en la LOPPM sobre el ISAE, que deberán contener las ordenanzas sobre este tributo.

- **Determinación y liquidación del impuesto:** la determinación puede hacerla el propio contribuyente (autodeterminación), en los formularios de declaración jurada que al efecto dispongan las Alcaldías de los diferentes municipios, sin perjuicio de la verificación y fiscalización que, posteriormente, pueda realizar la Administración Tributaria Municipal.

Alícuotas y mínimo tributable: al Municipio le corresponde establecer las alícuotas aplicables a la base imponible, según el Clasificador de Actividades Económicas. También es de su competencia, fijar el mínimo tributable¹¹⁰. En este tipo de impuesto se aplican, generalmente, alícuotas proporcionales, expresadas en porcentaje, tanto por mil o unidades tributarias, además de montos fijos expresados en bolívares, para cierto tipo de actividades.

- **Exenciones y exoneraciones:** las ordenanzas del ISAE deberán definir los casos y formalidades para acordar exenciones y exoneraciones, así como los pasos para gozar de dichos beneficios. Se incluyen dentro de estas exenciones, las previstas los artículos 183 y 302 de la CRBV, acogidas en el artículo 211 de la LOPPM. Son ejemplos de actividades exentas del pago del impuesto, entre otras, las realizadas por los institutos autónomos y otras personas jurídicas de derecho público, las que persigan fines de previsión social, las destinadas a la construcción de viviendas de interés social y pensiones familiares con capacidad para tres huéspedes.

- **Pago del impuesto:** la forma de pago del ISAE deberá estar especificada en la Ordenanza. Sobre el particular no existe unanimidad de criterios. Generalmente se permite que el

¹¹⁰ Mínimo tributable es la cantidad de dinero establecida en el Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza del ISAE, que se aplica a los contribuyentes cuando el monto del impuesto calculado sea inferior a esa cantidad.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

pago se haga en una sola porción o en forma fraccionada, bien sea bimestral o trimestralmente. La mayoría de los Municipios concede beneficios fiscales a los contribuyentes –como las rebajas por pronto pago- o la oportunidad de hacer pagos fraccionados; pero sólo en los casos de autodeterminación de la obligación tributaria y no cuando dicha determinación es de oficio. También se contemplan recargos por el incumplimiento a tiempo, dentro de los lapsos señalados, de la referida obligación.

- **Obligaciones y derechos del contribuyente:** el contribuyente está sujeto al cumplimiento de obligaciones para el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicio, tales como solicitar la licencia para ejercer la actividad, llevar contabilidad detallada de sus ingresos, ventas u operaciones, presentar declaración jurada, cancelar el impuesto en la forma y plazos que fije la Ordenanza, entre otros.

- **Recursos que puede interponer el contribuyente:** La Ordenanza debe precisar los recursos que podrán interponer los contribuyentes por los actos administrativos que de manera particular los afecte. Estos recursos pueden ser en vía administrativa o en vía jurisdiccional, dependiendo del contenido o materia del acto a impugnar y de la voluntad del contribuyente de elegir la vía a tomar, como veremos en la Lección Doce.

- **Prescripción:** la Ordenanza sobre el ISAE deberá acogerse a la disposición del COT sobre el particular, por lo cual, la prescripción será de cuatro años para los contribuyentes que cumplan con los deberes que se establezcan en la correspondiente ordenanza, y de seis años para los contribuyentes que no cumplan con dichos deberes. La interrupción de la prescripción, bien puede ser por la actuación de la autoridad tributaria municipal o por el reconocimiento de la obligación por parte del contribuyente, bajo las modalidades que establece el artículo 61 del COT, y suspendiéndose dicho lapso por la interposición de peticiones o recursos administrativos, hasta decisión tácita o expresa de la Administración Tributaria Municipal y por la iniciación de procedimientos contenciosos hasta su decisión definitiva, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 62 del referido Código.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Identificar las características del Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de índole similar (ISAE).

El ISAE es un impuesto:

- **Directo:** por cuanto la exteriorización de la capacidad contributiva es inmediata (directa), como son los ingresos brutos que se derivan del ejercicio de una actividad económica, de lo cual se infiere el lucro en forma razonable, pero con cierta dosis de relatividad. Igualmente, por tratarse de un impuesto no trasladable.
- **Real:** por cuanto en su cuantificación no se toman en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente.
- **Local:** porque sólo recae sobre actividades ejercidas en todo o en parte del ámbito físico de la jurisdicción local que lo impone.
- **Periódico:** porque se establece sobre los ingresos brutos obtenidos durante el tiempo establecido en la Ordenanza correspondiente.
- **Proporcional:** porque el impuesto se determina en proporción al monto de los ingresos brutos y la alícuota que se establece es fija.

2. Describir el hecho imponible del ISAE y cada una de las actividades económicas que están sujetas a este gravamen.

El hecho imponible del ISAE, según los artículos 204 de la LOPPM, es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

Las actividades sujetas al pago del tributo las define la Ley en el Art. 208. Ellas son: la industrial, comercial y de servicios, desarrolladas durante el año natural. A ellas se agrega las actividades de índole similar a las anteriores.

- **Actividad industrial:** toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio.
- **Actividad comercial:** toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.
- **Actividad de servicios:** toda aquella que comporte, principalmente, prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se consideran servicios, los prestados bajo relación de dependencia y las actividades profesionales no mercantiles (médicos, arquitectos, contadores, abogados, etc.).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Actividad de índole similar:** cualquier otra actividad que por su naturaleza no pueda ser considerada industrial, comercial o de servicios, que comporte una actividad económica con fines de lucro.

3. *Explicar en qué consiste el principio del establecimiento permanente como factor de conexión de las actividades industriales y comerciales.*

Según este principio, una empresa opera mediante un establecimiento permanente, cuando dispone, en un territorio, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en donde realice todo o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente. Este principio lo establece la LOPPM, en el artículo 215. Igualmente la ley define lo que se considera como establecimientos permanentes en el artículo 217. En todo caso, para que se pueda aplicar el ISAE, debe ejecutarse en el establecimiento permanente una actividad lucrativa desarrollada de manera continua y reiterada en el tiempo.

4. *Describir la aplicación del ISAE a los siguientes casos especiales: a) comercio eventual o ambulante; b) contribuyentes transeúntes y, c) actividades económicas desarrolladas en territorios extra municipales o del dominio de los poderes nacional o estatal.*

- **Comercio eventual o ambulante.**

Una novedad de la LOPPM, es la extensión del gravamen al comercio eventual o ambulante, conforme a la disposición del artículo 204. Por comercio eventual se entiende, las ventas de bienes y productos en un determinado municipio de forma ocasional, pero que posee un establecimiento o lugar fijo de negocio en otro municipio. En este caso, la competencia para gravar los ingresos brutos por el ejercicio del comercio eventual, corresponderá al Municipio donde se encuentra el establecimiento permanente del contribuyente. Comercio ambulante es toda actividad comercial realizada de manera cotidiana en las vías o lugares públicos. El control de estos comerciantes resulta difícil para el Municipio, por cuanto no poseen licencia o autorización, ni emiten facturas o documentos equivalentes, ni llevan contabilidad.

- **Contribuyente transeúnte.**

Por contribuyente transeúnte se entiende, a la persona que realiza actividades económicas en la jurisdicción de un Municipio, en un lapso normalmente inferior al ejercicio fiscal, con fines de lucro; pero sin tener un establecimiento permanente. A esta clase de contribuyente, se le considera dentro de una categoría especial, por tener una presencia física eventual u ocasional en el ámbito territorial de un Municipio. Gravar la actividad que genera sus ingresos no es inconstitucional, quedando sujeta a la imposición municipal.

- **Actividades económicas desarrolladas en territorios extra municipales o del dominio de los poderes nacional o estatal.**

Establece la LOPPM, en el artículo 207, que el impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolla la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierta por aguas. Se basa esta norma, en la aplicación del principio del establecimiento permanente o principal del contribuyente, de manera que el tributo le corresponderá al Municipio donde la empresa que realiza la actividad económica, tenga su establecimiento permanente.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

5. Enumerar los casos especiales a los efectos de la atribución de ingresos entre Municipios, para la aplicación del ISAE (artículo 222 de la LOPPM).

- Servicio de energía eléctrica.

Los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo. En todo caso, la alícuota aplicable será del dos por ciento (2%).

- Transporte entre varios municipios.

El ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio sea contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente.

- Telefonía fija.

Este servicio se considera prestado en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o domiciliado, de ser persona jurídica.

- Televisión por cable, internet y otros similares

Se consideran prestados en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de persona jurídica.

6. Describir los sujetos activo y pasivo del ISAE.

El sujeto activo del ISAE es el Municipio acreedor del tributo.

El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

En calidad de contribuyente, son las personas naturales o jurídicas, que de manera habitual realicen actividades lucrativas independientes (comerciales, industriales o de servicios) en un Municipio, aun cuando no tengan la licencia o autorización correspondiente.

En calidad de responsables, los agentes de retención o percepción; sin embargo, la condición de agente de retención del impuesto sobre actividades económicas no podrá recaer en personas que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, con excepción de organismos o personas jurídicas estatales.

7. Identificar la base imponible del ISAE.

La base imponible para determinar y liquidar el ISAE, la define la LOPPM, en el artículo 209, constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o Convenios celebrados a tales efectos. La definición de ingresos brutos, los ingresos que no forman parte de la base imponible, las deducciones de la base imponible y la deducción de otros impuestos de la base imponible, los describe la LOPPM, en sus artículos 210, 213 y 214, correspondientemente.

8. Explicar otras normas sobre el ISAE establecidas en la LOPPM.

- Desconocimiento de formas y procedimientos de facturación.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

De acuerdo con lo establecido en el artículo 223 de la ley, la Administración Tributaria Municipal podrá desconocer las formas o procedimientos de facturación y otros que no se correspondan con la práctica mercantil usual y generen manipulación de la atribución de la base imponible u otra forma de evasión del impuesto.

- Exenciones del ISAE a la venta de productos del petróleo.

Las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutadas por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago del impuesto sobre actividades económicas. Se excluyen los productos que se obtengan de una transformación ulterior de un bien manufacturado por la empresa del Estado (artículo 211 de la LOPPM).

- Gravamen sobre la agricultura, cría, pesca y la actividad forestal.

La ley prevé, en el artículo 225, que la agricultura, cría, pesca y la actividad comercial, siempre que no se trate de actividad primaria, podrán ser gravadas con el ISAE, con una alícuota que no exceda del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia no disponga alícuotas distintas. Luego define en el artículo 226, lo que se entiende por explotación primaria.

- Independencia del ISAE de otros impuestos nacionales o estatales.

Por disposición de la LOPPM, en el artículo 205, el ISAE es distinto de los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estatal sobre la producción o el consumo específico de un bien o el ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos.

9. Enumerar las disposiciones de la LOPPM sobre la uniformidad de normas y armonización tributaria.

La LOPPM forma parte de la legislación que deberá dictar el Poder Nacional, de conformidad con el artículo 156, ordinal 13° de la CRBV, para la armonización y coordinación de las potestades tributarias nacional, estatal y municipal. De esta forma, el nuevo texto constitucional, a diferencia del de 1961, refuerza los propósitos de armonización y coordinación de las distintas potestades tributarias, para garantizar un mínimo de uniformidad en el ejercicio de dichas potestades, tanto por lo que respecta a los tributos propios, como aquellos que eventualmente puedan ser asignados o cedidos por el Poder Nacional a los estados o Municipios, por invocación del propio texto constitucional, en ejercicio de las facultades descentralizadoras. Dentro de las normas de armonización tributaria que establece la LOPPM, se destacan las contenidas en los artículos 161, 164 a 171, 211 y 219 y 220.

10. Identificar las normas adicionales a las establecidas en la LOPPM sobre el ISAE, que deberán contener las ordenanzas sobre este tributo.

- **Determinación y liquidación del impuesto:** la determinación puede hacerla el propio contribuyente (autodeterminación), en los formularios de declaración jurada que al efecto dispongan las Alcaldías de los diferentes municipios, sin perjuicio de la verificación y fiscalización que, posteriormente, pueda realizar la Administración Tributaria Municipal.

El ISAE podrá ser liquidado por anualidades, exigido por trimestres o bimestres y se pagará de acuerdo a las disposiciones de la Ordenanza correspondiente.

Lección OCHO: Impuesto sobre actividades económicas

- **Alícuotas y mínimo imponible:** al Municipio le corresponde establecer las alícuotas aplicables a la base imponible, según el Clasificador de Actividades Económicas. También es de su competencia, fijar el mínimo imponible.
- **Exenciones y exoneraciones:** las ordenanzas del ISAE deberán definir los casos y formalidades para acordar exenciones y exoneraciones, así como los pasos para gozar de dichos beneficios. Se incluyen dentro de estas exenciones, las previstas los artículos 183 y 302 de la CRBV, acogidas en el artículo 211 de la LOPPM.
- **Pago del impuesto:** la forma de pago del ISAE deberá estar especificada en la Ordenanza. Sobre el particular no existe unanimidad de criterios. Generalmente se permite que el pago se haga en una sola porción o en forma fraccionada, bien sea bimestral o trimestralmente.
- **Obligaciones y derechos del contribuyente:** el contribuyente está sujeto al cumplimiento de obligaciones para el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicio, tales como solicitar la licencia para ejercer la actividad, llevar contabilidad detallada de sus ingresos, ventas u operaciones, presentar declaración jurada, cancelar el impuesto en la forma y plazos que fije la Ordenanza, entre otros.
- **Recursos que puede interponer el contribuyente:** La Ordenanza debe precisar los recursos en vía administrativa o en vía jurisdiccional, que podrán interponer los contribuyentes por los actos administrativos que de manera particular los afecte.
- **Prescripción:** la Ordenanza sobre el ISAE deberá acogerse a la disposición del COT sobre el particular, por lo cual, la prescripción será de cuatro años para los contribuyentes que cumplan con los deberes que se establezcan en la correspondiente ordenanza, y de seis años para los contribuyentes que no cumplan con dichos deberes.

Nueve

Los impuestos municipales **Sección dos: Impuesto Inmobiliario Urbano**

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Identificar las características del Impuesto Inmobiliario Urbano (IIU).
2. Explicar los elementos del IIU descritos en la LOPPM.
3. Describir los elementos adicionales del IIU a ser establecidos en la Ordenanza de creación del impuesto.

Consideraciones generales.

El Impuesto Inmobiliario Urbano (IIU en lo adelante), es el segundo en importancia como fuente de ingresos tributarios, para la mayoría de los municipios del país. Su denominación se ha ido modificando con los años, particularmente en atención a los cambios producidos en lo que se considera su base imponible.

En cierta época, a este impuesto se le denominó “**derecho de frente**”, por tomarse como base para su cálculo el número de metros lineales del inmueble que lindaban con la calle donde se ubicara la entrada principal al inmueble. En otros casos recibió el nombre de “**medio alquiler**”, cuando la base imponible se igualaba al monto que percibía el propietario por el canon de arrendamiento, siempre que el inmueble estuviese alquilado, o que pudiera percibir, si no lo estuviere, situaciones en las cuales se aplicaba una alícuota del 50 %, para determinar la cuantía del impuesto. Esta práctica fue considerada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia, por cuanto lo percibido por concepto de arrendamiento, constituía una renta y, por consiguiente, su gravamen era competencia del Poder Nacional. Hoy existe consenso en adoptar el valor del inmueble como base para el cálculo del impuesto, con el objeto de hacerlo más equitativo y más productivo¹¹¹.

Características del impuesto.

Es un impuesto directo. Por cuanto grava una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, cual es la situación jurídica de poseer la titularidad de la propiedad de un inmueble o ser titular de un derecho real. Igualmente es directo por no ser trasladable del propietario del inmueble a otra persona.

Es un impuesto local. Por cuanto se aplica sobre inmuebles ubicados en el área urbana de la jurisdicción territorial del Municipio, y el Municipio es un ente local.

Es un impuesto real. Por cuanto para su cálculo se toma solamente en cuenta las características del inmueble, sin tener en cuenta las condiciones personales del contribuyente. Esta cualidad no debe confundirse con la obligación tributaria que siempre es personal, si se toma en cuenta que la obligación de pagar el impuesto o es del inmuebles sino de personas.

Es un impuesto al capital. Por cuanto grava los inmuebles, esto es, el capital que éstos representan.

Es un impuesto proporcional. Por cuanto se aplica una alícuota constante a la base imponible para determinar la cuantía del tributo. No obstante, en muchos municipios se aplican tarifas progresivas, lo cual es un hecho contradictorio si se considera que las tarifas progresivas son propias de los impuestos personales y el IIU, como hemos dicho, es un impuesto real.

Elementos del impuesto descritos en la ley.

La LOPPM define los siguientes elementos del IIU, dejando al legislador municipal la tarea de establecer otros elementos del tributo, como se verá en su oportunidad.

¹¹¹ El lector interesado en un estudio más detallado sobre este impuesto, puede consultar: CUENCA DE RAMÍREZ, Nelly, *El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos*, en *TRIBUTACIÓN MUNICIPAL EN VENEZUELA II: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998. Págs.184-227.

- **Hecho imponible.**

De acuerdo con el artículo 173 de la LOPPM, el IIU recae sobre toda persona que tenga derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción municipal de que se trate, o los beneficiarios de concesiones administrativas sobre los mismos bienes.

La definición anterior comprende varios elementos o conceptos que se analizan por separado, como son: derechos de propiedad u otros derechos reales; inmuebles e inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción municipal de que se trate y beneficiarios de concesiones administrativas sobre los mismos bienes.

- En primer lugar, el hecho imponible recae sobre quienes tienen derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles urbanos, lo cual se considera como una circunstancia jurídica que da origen al nacimiento de la obligación tributaria.

Derecho de propiedad se refiere a la **titularidad de la propiedad**¹¹² del inmueble, no sólo al título jurídico de la propiedad adquirida por el medio jurídico del derecho privado, como por ejemplo, la compra-venta, donación o cesión, sino también al goce de los poderes que constituyen la esencia de la propiedad inmobiliaria, al poseedor a título de dueño o persona individual o colectiva que tiene la disponibilidad económica del bien como propietario o haciendo las veces de tal. Se incluyen, igualmente, otros derechos reales, como por ejemplo, el usufructo, la hipoteca, la servidumbre, el comodato y la anticresis.

De la titularidad o posesión de bienes inmuebles y otros derechos reales se origina la calidad de contribuyente o de responsable como sujetos pasivos de la obligación tributaria. En otras palabras, quien tenga el dominio útil del inmueble ubicado en el área urbana y, por consiguiente, la capacidad de disponer del inmueble.

- En segundo lugar, se entiende por inmueble, de conformidad con lo establecido en 527 del CC, los terrenos, edificaciones y, en general, toda construcción adherida de modo permanente a la tierra o que sea parte de una edificación. Inmuebles urbanos son, a los fines del IIU y de conformidad con el artículo 175 de la LOPPM :

1. El suelo urbano susceptible de urbanización, que son los terrenos que dispongan de vías de comunicación, suministro de agua, servicio de disposición de aguas servidas, suministro de energía eléctrica y alumbrado público.

2. Las construcciones ubicadas en suelo susceptible de urbanización, entendidas por tales:

- Los edificios o lugares para el resguardo de bienes y/o personas, cualesquiera sean los elementos de que estén constituidos, aun cuando por la forma de su construcción sean perfectamente transportables, no obstante el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción. Se exceptúan los terrenos con vocación agrícola.

- Las instalaciones asimilables a las edificaciones antes señaladas, tales como diques, tanques, cargaderos y muelles.

- No se considerarán inmuebles las maquinarias y demás bienes semejantes que se encuentren dentro de las edificaciones, aun cuando estén de alguna manera adheridas a éstas.

¹¹² El CC, en el Artículo 545, define la propiedad como el derecho de usar, gozar y disponer de una cosa de manera exclusiva, con las restricciones y obligaciones establecidas por la Ley.

Lección NUEVE: Impuesto inmobiliario urbano

Los inmuebles urbanos objeto del IIU señalados anteriormente, debido a su característica de urbanos, estarán ubicados dentro de la poligonal que delimita el área urbana de las ciudades en el Plan de Desarrollo Urbano Local que debe tener cada Municipio, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 de la LOPPM. En efecto, dispone dicho artículo:

[...] Cada Municipio, según sus peculiaridades, tendrá un plan local de desarrollo urbano mediante el cual regulará el uso y aprovechamiento del suelo según las directrices contenidas en el plan nacional de ordenación urbanística, y en concordancia con el plan de desarrollo económico y social señalado en el artículo anterior¹¹³. Este plan contendrá la ordenación del territorio municipal, hará una clasificación de los suelos y sus usos, y regulará los diferentes usos y niveles de intensidad de los mismos, definirá los espacios libres y de equipamiento comunitario, adoptará las medidas de protección del medio ambiente, de conservación de la naturaleza y del patrimonio histórico, así como la defensa del paisaje y de los elementos naturales. Contendrá además, si fuere necesario, la determinación de las operaciones destinadas a la renovación o reforma interior de las ciudades [...].

El contenido de este artículo no hace sino ratificar la competencia del Municipio en materia de ordenación urbanística que establece la LOOU. En efecto, de acuerdo con el artículo 10 de la ley:

[...] Es competencia de los municipios en materia urbanística:

1. Elaborar y aprobar los planes de desarrollo urbano local. A tal efecto, los concejos crearán los organismos técnicos competentes y solicitarán la cooperación de los demás órganos de competencia urbanística.
2. Velar para que los planes nacionales y regionales de ordenación del territorio y de ordenación urbanística se cumplan en su ámbito.
3. Dictar las ordenanzas necesarias para la ejecución, control y gestión de los planes en materia de zonificación, régimen de arquitectura, ingeniería y construcciones y, en general, sobre cualesquiera otras materias urbanísticas de carácter local, con sujeción a las leyes, reglamentos y planes nacionales.
4. Elaborar los planes de ordenación urbanística cuando el Ejecutivo Nacional delegue en ellos esta atribución [...].

Se hace notar que el Plan Nacional de Ordenación Urbanística es elaborado por el Ejecutivo Nacional y contiene las directrices por las cuales se rigen los planes de desarrollo urbano local, tal como lo dispone el artículo 21 de la LOOU, en concordancia con el artículo 61 de la LOPPM supra transcrito. Establece dicho artículo 21:

[...] Los planes de ordenación urbanística representan la concreción espacial urbana del Plan Nacional de Ordenación del Territorio y del Plan Regional de Ordenación del Territorio correspondiente¹¹⁴, y establecerán los lineamientos de la ordenación urbanística en el ámbito territorial local, pudiendo referirse a un Municipio o Distrito Metropolitano, o Municipios o Distritos Metropolitanos agrupados en Mancomunidades [...].

El hecho imponible recae también sobre los beneficiarios de concesiones administrativas sobre bienes inmuebles urbanos. La concesión administrativa es un contrato que celebra el

¹¹³ Art. 60 LOPPM: Cada Municipio, según sus particularidades, tendrá un plan que contemple la ordenación y promoción de su desarrollo económico y social que incentive el mejoramiento de las condiciones de vida de la comunidad municipal.

¹¹⁴ De acuerdo con el artículo 16 de la LOOU, la planificación urbanística forma parte del proceso de ordenación del territorio, y se llevará a cabo mediante un sistema integrado y jerarquizado de planes, del cual forman parte: el Plan Nacional de Ordenación del Territorio; los planes regionales de ordenación del territorio, los planes de ordenación urbanística y los planes de desarrollo urbano local.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Municipio con un apersona llamada concesionario (empresa privada concesionaria de servicios públicos o de obras públicas, o una empresa del Estado sujeta a un régimen de derecho privado, o un apersona pública no estatal-, con el objeto, en este caso, de prestar un servicio público o de ejecutar una actividad de utilidad pública. Esto significa, que el concesionario de algún bien inmueble que esté dentro de las condiciones antes señaladas, debe saber muy bien que la circunstancia de esa concesión no implica la inaplicabilidad del impuesto. Por el contrario, la procedencia del IIU continuará afectando al inmueble, en tanto la situación jurídica establecida no modifica el hecho imponible.

Finalmente, cabe destacar que las ordenanzas del IIU deben señalar tanto el momento en que se causa el impuesto, como la oportunidad del pago. En tal sentido, lo práctico sería considerar que la obligación nace el 1º de enero de cada año y es exigible en períodos bimestrales o trimestrales, con las excepciones establecidas en la Ordenanza. De manera que estarían obligados al pago del impuesto, quienes ejerzan la titularidad de la propiedad del inmueble para el 1º de enero de cada año, por ser éste el año de la imposición.

- **Base imponible.**

La base imponible del IIU, según el artículo 174 de la LOPPM, es el valor del inmueble objeto del impuesto.

- Determinación del valor del inmueble.

De conformidad con el artículo 174 antes citado, la determinación del valor del inmueble, se hará partiendo de su valor catastral, el cual se fijará tomando como referencia el precio corriente en el mercado. No obstante, la base imponible, en ningún caso, podrá ser superior al valor en el mercado, el cual se determina sobre la base de consideraciones tales como: condiciones urbanísticas edificatorias, carácter histórico artístico del bien, uso o destino, calidad y antigüedad de las construcciones y cualquier otro factor que, de manera razonable, pueda incidir en el mismo.

- Valor del inmueble (artículo 174, segunda parte).

Por valor del inmueble se tendrá el precio corriente en el mercado, entendiéndose por tal el que normalmente se haya pagado por bienes de similares características en el mes anterior a aquél en el que proceda la valorización, siempre que sea consecuencia de una enajenación efectuada en condiciones de libre competencia entre un comprador y un vendedor no vinculados entre sí.

Elementos adicionales del IIU a ser descritos en la Ordenanza de creación del impuesto.

Además de los elementos del IIU descritos en la LOPPM, existen otros que deberán ser descritos en la Ordenanza que cree el tributo, como son:

- **Sujetos pasivos.**

- **Contribuyentes.** Son sujetos pasivos en condición de contribuyentes las personas naturales o jurídicas y demás entes colectivos a los cuales se les atribuye calidad de sujetos de derecho, las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica y los consorcios que sean titulares de la propiedad de inmuebles, definidos como urbanos en la LOPPM. Se consideran, igualmente contribuyente, el particular concesionario de bienes inmuebles de derecho público.

Lección NUEVE: Impuesto inmobiliario urbano

En caso de comunidad de la propiedad lo serán todos y cada uno de los comuneros en forma solidaria.

- **Responsables.** Son sujetos pasivos en calidad de responsables.
- El usufructuario y el beneficiario de un contrato de uso o habitación sobre inmuebles urbanos, solidariamente con su propietario.
- El acreedor anticresis si no hay pacto en contrario, conforme a lo previsto en el artículo 1.856 del Código Civil.
- El enfiteuta y el comodatario, solidariamente con el propietario.
- El arrendatario de inmuebles urbanos constituidos por lotes o parcelas de terreno, respecto del impuesto que corresponda al terreno, sin perjuicio del impuesto que en condición de contribuyente deba pagar por las edificaciones o construcciones que estén edificadas sobre el terreno y sean de su propiedad.
- Las personas indicadas en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, en los casos y en las condiciones allí previstas, solidariamente con el propietario, por el monto de los impuestos que correspondan a los inmuebles urbanos cuya administración y disposición ejercen.
- El adquirente, por cualquier título, de un inmueble ubicado en área urbana del Municipio, solidariamente con su causante, por los impuestos causados y no pagados hasta el momento de producirse la transmisión de la propiedad, salvo cuando la causa de la adquisición sea el resultado de una decisión judicial.
- Agentes de retención. Personas encargadas por terceros para recibir rentas, cánones de arrendamiento o de enfiteusis, producidos por inmuebles urbanos.
- Cuando los responsables en calidad de agentes de retención, no realicen las retenciones correspondientes, responderán solidariamente por ellas con el contribuyente.

Cabe destacar, que de acuerdo con el artículo 20 del COT, entre el propietario de un inmueble y el titular de un derecho real, opera un régimen de solidaridad, respecto del pago del tributo.

- **Registro de inmuebles.**

Para determinar el número, descripción y numeración e identificación individualizada de todos los inmuebles ubicados en las áreas urbanas del Municipio, se formará el Registro Municipal de Inmuebles Urbanos, el cual estará a cargo del órgano que corresponda, según la organización de la rama ejecutiva del gobierno municipal.

Los contribuyentes o los responsables directamente o a través de la persona que lo represente, deberán inscribir en el mencionado registro los inmuebles cuya propiedad genere el Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, en el lapso que prevé la Ordenanza del impuesto.

La obligación de inscripción de los inmuebles deberá cumplirse también, respecto de los inmuebles que se encuentren en los supuestos de exenciones o exoneraciones, aun cuando ellos pertenezcan a entidades públicas.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Declaración.**

Quienes estén sujetos al pago del impuesto están obligados a presentar anualmente la declaración sobre la propiedad inmobiliaria urbana, determinar y auto liquidar el impuesto y pagar el monto a que hubiere lugar, de conformidad con lo establecido en la respectiva Ordenanza.

La declaración deberá ser anual y se presentará dentro de los primeros días del mes de enero de cada año que establezca el legislador municipal, en los formularios que suministre y autorice la administración tributaria municipal.

- **Pago del impuesto.**

El IIU se causará el 1º de Enero de cada año, se liquidará por anualidades, se hará exigible por bimestres o trimestres. Además, se pagará en la forma, plazos y condiciones que establezca la Ordenanza. El pago puede ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables o por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del Fisco Municipal en los términos establecidos en el COT.

- **Otros elementos que debe señalar la Ordenanza del IIU:**

Otros elementos que debe señalar la Ordenanza del IIU son: alícuotas del gravamen, cuotas exigibles y demás formas que determinen la cuantía de la deuda tributaria, plazos y forma de declaración del hecho imponible, régimen de infracciones y sanciones, multas por infracciones tributarias y la fecha de entrada en vigencia de la Ordenanza.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Identificar las características del Impuesto Inmobiliario Urbano (IIU).

El IIU es un impuesto:

- **Directo:** por cuanto grava una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, como lo es poseer un inmueble o ser titular de un derecho real, y por el hecho de no ser trasladable.
- **Real:** por cuanto en su cuantificación no se toman en cuenta las condiciones subjetivas del contribuyente.
- **Local:** por cuanto se aplica sobre inmuebles ubicados en el área urbana del Municipio.
- **Al capital:** porque grava a los inmuebles y éstos forman parte del capital del contribuyente.
- **Proporcional:** porque se aplica una alícuota constante a la base imponible.

2. Explicar los elementos del IIU descritos en la LOPPM.

- Hecho **imponible:** (artículo 173), tener derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles urbanos ubicados en la jurisdicción de un Municipio.
- **Base imponible:** (artículo 174), el valor del inmueble objeto del impuesto.

3. Describir los elementos adicionales del IIU a ser establecidos en la Ordenanza de creación del impuesto.

- **Sujeto pasivo.**

Contribuyentes: las personas naturales o jurídicas y demás entes colectivos que sean propietarios de inmuebles definidos como urbanos en la LOPPM.

Responsables: el usufructuario, acreedor anticresis, enfiteuta, comodatario, los indicados en el artículo 28 del COT y los agentes de retención.

- **Registro de inmuebles.**

Constituye la base de datos de los inmuebles urbanos del Municipio, en la cual se indica: número, descripción y numeración e identificación de los inmuebles, debidamente codificados.

- **Declaración.**

Le corresponde presentarla anualmente a quienes estén sujetos al pago del impuesto, a los fines de su determinación y pago.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Pago del impuesto.**

El impuesto se causa el 1º de Enero de cada año, se liquida por anualidades, se paga por bimestres o trimestres, en la forma y condiciones que establezca la Ordenanza.

- **Otros elementos que debe señalar la Ordenanza del IIU.**

Se deberá establecer en la Ordenanza que norma el impuesto, las alícuotas del gravamen, cuotas exigibles, plazos y forma de declaración del hecho imponible, régimen de infracciones y sanciones, multas por infracciones tributarias y la fecha de entrada en vigencia de la Ordenanza.

Diez

Los impuestos municipales

Sección tres - otros impuestos municipales: Impuestos sobre Vehículos, Espectáculos Públicos, Juegos y Apuestas Lícitas, Propaganda y Publicidad Comercial, Predios Rurales, Agricultura, Cría, Pesca y Actividad Forestal y Transacciones Inmobiliarias.

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Describir las características de cada uno de los impuestos a los que se refiere la lección, indicando si se trata de un impuesto real, personal, directo o indirecto.
2. Enumerar los elementos descritos en la LOPPM, de cada uno de los impuestos a los que se refiere la lección, como son hecho imponible, base imponible y sujetos pasivos.
3. Explicar los elementos adicionales de cada uno de los impuestos a los que se refiere la lección, que no se contemplan en la LOPPM y que deben ser establecidos en la Ordenanza de creación del tributo.
4. Esbozar las condiciones para que el municipio pueda cobrar los impuestos sobre predios rurales y sobre agricultura, cría, pesca y actividad forestal.
5. Resumir los aspectos más importantes del Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias.

I. Impuesto sobre vehículos (Subsección quinta, Sección tercera del Capítulo V, del Título V de la LOPPM).

A diferencia de la recaudación producto del ISAE y del Impuesto Inmobiliario Urbano, lo que recaudan los municipios por concepto de Impuesto sobre Vehículos, no se corresponde con el tamaño del parque automotor (volumen de automóviles) existente en el país, ni con su incidencia en la calidad de vida urbana. Esta situación, según LILA TRUJILLO ORTIZ¹¹⁵, tiene su origen en causas diversas, entre las cuales cabe señalar: el anacronismo en los montos de las tarifas y en la clasificación que se hace de los vehículos a los fines de aplicar el impuesto; lo arcaico del sistema cuantificadorio de la base imponible que, al escoger el peso del vehículo u otro elemento distinto al valor del mismo, no atiende a la capacidad contributiva del sujeto, y la competencia “desleal” que, con el establecimiento de tarifas impositivas más bajas, suelen hacerse los municipios, creando así los perniciosos “refugios impositivos”, a los cuales, atraídos por las tarifas menores, acuden a pagar el impuesto propietarios de vehículos residentes en otros municipios.

Ante esta situación, surge la necesidad de modernizar la estructuración que hasta ahora se le ha dado al impuesto y de definir con precisión los conceptos jurídicos tributarios que lo integran. Ello debe ser tarea de los Concejos Municipales, especialmente, los de las mayores ciudades del país, por ser en ellas donde se concentra el mayor número de propietarios de automóviles.

Características del impuesto.

Es un tributo real porque no toma en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, esto es, su capacidad contributiva. Es un impuesto **periódico** porque su determinación y pago es por anualidades. Es un **impuesto indirecto**, por cuanto para su determinación, se toma en cuenta una manifestación indirecta de la capacidad contributiva, como lo es el uso, peso, carga y otros elementos vinculados directamente con el vehículo, criterio utilizado por la casi totalidad de los municipios para establecer la base imponible y que no reflejan la capacidad contributiva; no obstante, si se considera como criterio de clasificación del impuesto, la posibilidad o no de su traslación del contribuyente a un tercero, se trataría de un impuesto directo, en vista de la dificultad de hacer tal traslación.

Elementos del impuesto descritos en la ley.

- **Hecho imponible.**

De acuerdo con el artículo 192 de la LOPPM, el impuesto sobre vehículos tiene como **hecho imponible** la propiedad de vehículos de tracción mecánica, cualesquiera sea su clase o categoría y que sean de propiedad de una persona natural residente o una persona jurídica domiciliada en el Municipio. Lo que da origen a la obligación tributaria entonces, es una situación jurídico-patrimonial en una fecha determinada, de forma que el sujeto que se encuentra en esa situación a esa fecha, queda obligado por la anualidad completa, independientemente que en el transcurso del año realice la transmisión de la propiedad. Por el contrario, quien adquiera el vehículo durante el año, después del 1º de Enero, comenzará a tributar sólo si al 1º de Enero del año siguiente continúa ejerciendo la titularidad.

La Ley no precisa, sin embargo, el momento en que se genera el hecho imponible, esto es, el momento en que se causa el impuesto, por lo que es de suponer que la correspondiente

¹¹⁵ TRUJILLO ORTIZ, Lila, Exposición de Motivos de la *Ordenanza sobre Patente de Vehículos*, en EL RETO DE LOS TRIBUTOS MUNICIPALES, de ÁNGEL MOUCHET CASAS, Proyecto de Asistencia Técnica para la Gestión de Ciudades Intermedias, Cooperación Venezolano-Alemana (PROGESI), Caracas, 1996.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

obligación tributaria nace el 1º de Enero del año fiscal respectivo, si bien la exigibilidad de la obligación se hace en forma postergada, trimestral o bimestralmente. No obstante, exige a los jueces, notarios y registradores, colaborar con la Administración Tributaria Municipal, solicitándoles en el momento del otorgamiento del documento de venta o de arrendamiento financiero de un vehículo, el comprobante de pago del impuesto correspondiente. De no hacerlo así, serán responsables por los gravámenes que, por este concepto, dejare de pagar el contribuyente que realiza la compra o el arrendamiento. A este respecto, la disposición transitoria de la LOPPM, artículo 288, establece:

[...] El Ejecutivo Nacional deberá suministrar a los gobiernos locales la información relativa a la ubicación, por Municipios, del domicilio o residencia de los propietarios de vehículos aptos para circular por vías terrestres, según conste en el Sistema Nacional de Registro de Tránsito y Transporte Terrestre [...].

Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.

- **Sujeto pasivo.**

Los sujetos pasivos en calidad de **contribuyentes** son las personas naturales **residentes en el Municipio** o las personas jurídicas **domiciliadas en el Municipio**, que ejerzan la titularidad de la propiedad de alguno de los tipos de vehículos que se describen en la Ordenanza, generalmente en una anexo.

A los fines del impuesto, la LOPPM entiende por sujeto residente y domiciliado, en el artículo 193, los siguientes:

- **Sujeto residente:** quien, siendo persona natural propietario o asimilado, tenga en el Municipio su vivienda principal. Se presumirá que este domicilio será el declarado para la inscripción en el Registro Nacional de Vehículos y Conductores.

- **Sujeto domiciliado:** quien, siendo persona jurídica propietaria o asimilada, ubique en el Municipio un establecimiento permanente al cual destina el uso del referido vehículo.

Se considerarán domiciliados en el Municipio, igualmente, las concesiones de rutas otorgadas por el Municipio, para la prestación del servicio de transporte, en su jurisdicción.

A los fines del gravamen sobre vehículos, podrán ser considerados **contribuyentes asimilados**, a los propietarios definidos como tales en el artículo 194 de la LOPPM, como son:

- En los casos de ventas con reserva de dominio, el comprador, aun cuando la titularidad del dominio subsista en el vendedor.
- En los casos de opciones de compra, quien tenga la opción de compra.
- En el caso de arrendamientos financieros, el arrendatario.

- **Base imponible y alícuota.**

El Concejo Municipal podrá escoger la base imponible que considere idónea para el cálculo del impuesto, así como las alícuotas aplicables a la base imponible. En las Ordenanzas vigentes hasta ahora se adopta como **base de cuantificación** diversos elementos: peso, capacidad en puestos y uso, ninguno de ellos vinculados con una manifestación real de capacidad contributiva, entendida ésta como una manifestación de riqueza. Sobre este particular, sería de gran importancia para los municipios, analizar la posibilidad de establecer, como criterio básico para la

determinación de la base imponible, el valor original del vehículo, esto es, el valor de compra-venta que el vehículo haya tenido en la operación originaria de adquisición, para lo cual se establecería, en la Ordenanza del impuesto, mecanismos que permitan obtener la información sobre este valor, como la factura original de compra emitida por el concesionario, o el precio de venta que aparece en el documento de compra-venta notariado y sobre el cual se tributaría los tres primeros años de edad del vehículo. A partir de este lapso, el impuesto consistiría en una cantidad fija sobre la base de un factor de depreciación anual, que permitiría obtener un valor lo más aproximado posible del vehículo para cada uno de los años de su vida útil. Las tarifas porcentuales, así como los montos fijos, variarían según el tipo de vehículo, de acuerdo con la clasificación utilizada por el Instituto Nacional de Tránsito y Transporte Terrestre.

- **Pago del impuesto.**

El pago del impuesto se hará **en su totalidad en el primer trimestre de cada año, o fraccionado por trimestres o bimestres**, en las oficinas recaudadoras de rentas municipales o en los institutos bancarios autorizados a tales efectos. Algunos municipios conceden descuentos a los contribuyentes que hagan el pago en el primer trimestre del año.

- **Exenciones y exoneraciones.**

En la Ordenanza se indicará los vehículos exentos del pago del impuesto, como serían:

- Los vehículos propiedad del Municipio y de sus entes descentralizados.
- Los vehículos de atención de emergencias médicas propiedad de instituciones públicas.
- El vehículo de uso particular de personas naturales, mayores de sesenta y cinco años residenciadas en el Municipio.
- Los vehículos propiedad de misiones diplomáticas, siempre que exista reciprocidad, debidamente acreditada, en el país respectivo.

Las exoneraciones totales o parciales del pago del impuesto corresponde autorizarlas al Alcalde o Alcaldesa, por el Concejo Municipal, en casos tales como:

- Vehículos de instituciones de asistencia social o beneficencia pública.
- Vehículos de congregaciones religiosas.

Las exoneraciones podrían concederse por un plazo de dos años y sólo prolongarse por un lapso igual, pero en ningún caso, el plazo debería exceder de cuatro años.

II. Impuesto sobre espectáculos públicos (Subsección sexta, Sección tercera del Capítulo V, del Título V de la LOPPM).

Características del impuesto.

El Impuesto sobre Espectáculo Públicos es un impuesto **indirecto**, porque no toma en cuenta para su determinación manifestaciones de la capacidad contributiva, como la renta y el patrimonio, sino una manifestación indirecta, como lo es la adquisición de un boleto de entrada a un espectáculo público; no obstante, al igual que en el caso del Impuesto sobre Vehículos, podría considerarse como un impuesto indirecto, si se considera que el mismo no es trasladable del contribuyente a un tercero. Es un impuesto **real**, porque no toma en cuenta la capacidad

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

contributiva global o general del sujeto obligado. Es **instantáneo**, porque se paga en el mismo momento en que se produce el hecho imponible generador de la obligación tributaria. Finalmente, se trata de un impuesto **proporcional**, por cuanto el cálculo del impuesto se determina sobre la base de una alícuota constante, en proporción al monto del boleto o billete de entrada.

Por cuanto los espectáculos públicos son de competencia municipal (artículo 178, ordinal 3 de la CRBV), las ordenanzas sobre la materia, además de establecer el gravamen a favor del Municipio, deben regular todo lo referente a la forma, medios y condiciones en que pueden presentarse los espectáculos públicos dentro de la jurisdicción territorial del mismo, especialmente en lo que concierne a autorizaciones, emisión de boletos o billetes de entrada, seguridad de los locales y el cumplimiento de las normas básicas de higiene y seguridad. Dentro de estas regulaciones se incluirá, igualmente, la calificación de los espectáculos, según puedan ser presenciados o no por niños o por personas de cualquier edad.

Elementos del impuesto descritos en la ley.

La LOPPM describe el **hecho imponible** del impuesto en el artículo 196, consistente en la adquisición de cualquier boleto, billete o instrumento similar que origine el derecho de presenciar un espectáculo en sitios públicos o en salas abiertas al público.

Aun cuando la ley no define que debe entenderse por **espectáculo público**, la mayoría de las ordenanzas sobre el impuesto entienden por tal, toda demostración, despliegue o exhibición de arte, cultura o deporte u otro con habilidad, destreza o ingenio que se ofrezca a los asistentes, en lugares o locales abiertos o cerrados, públicos o privados, bien en forma directa o mediante sistemas mecánicos o eléctricos de difusión y transmisión.

Igualmente, la ley, en el artículo 197, establece quiénes son **sujetos pasivos en calidad de contribuyentes y responsables del impuesto**:

[...] El impuesto sobre espectáculos públicos será pagado por el adquirente del respectivo billete o boleto de entrada en el momento de la adquisición. La empresa o empresario a cargo de quien esté a cargo del espectáculo podrá ser nombrada agente de percepción del impuesto en la ordenanza correspondiente [...].

De conformidad con la norma supra trascrita, la determinación del sujeto pasivo en calidad de **contribuyente**, se hará en cabeza de quien adquiere el boleto o billete de entrada al espectáculo público, en el momento de la adquisición. De esta forma, los empresarios eventuales o permanentes de espectáculos o diversiones, que emiten los correspondientes boletos, son los **responsables directos** ante el Fisco Municipal, en calidad de **agentes de percepción**, por el pago del tributo que le corresponde a los espectadores, sin que por ello pueda cobrar emolumento alguno.

Se entiende por **empresa y/o empresario** de espectáculos y/o diversiones, toda persona natural o jurídica que de manera permanente o eventual asume la dirección económica de un espectáculo u ofrece una diversión al público, emite boletos y percibe el importe del mismo y, en consecuencia, es responsable de su presentación y organización frente a la Administración Municipal y los terceros.

Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.

- **Base imponible.**

La base de cálculo o de medición del impuesto se fijará sobre el importe del valor del boleto o billete que origine el derecho de presenciar un espectáculo, que la empresa o empresario someterá previamente a la aprobación y control de la Administración Municipal. Los billetes o boletos deberán ser numerados, en forma continua y en series, y contener la indicación del local, fecha y hora en que se presentará el espectáculo, localidad, precio neto, monto del impuesto y clase de espectáculo.

Para el acceso a los locales en los cuales se presente talento vivo y se expendan tickets de consumo mínimo, los mismos serán considerados como boletos de entrada al espectáculo y, por tanto, estarán sometidos al pago del impuesto correspondiente.

- **Alícuota.**

La alícuota que se aplica sobre el valor de la entrada a los locales donde tenga lugar algún espectáculo público, también deberá ser fijada en la Ordenanza.

- **Registro de contribuyentes.**

Deberá solicitarse la inscripción en la dirección de la Alcaldía, de toda empresa o empresario de espectáculos o diversiones que pretenda operar como tal de manera permanente, en jurisdicción del Municipio, indicando los datos que se exijan en la Ordenanza.

En cambio, no requerirán de inscripción:

- Las personas jurídicas de derecho público, fundaciones constituidas y dirigidas por dichas personas y las sociedades en las cuales las personas ya mencionadas tengan participación igual o superior al cincuenta y uno por ciento (51%) del capital social, que presenten espectáculos de manera permanente o eventual.

- Las personas naturales o jurídicas que presenten espectáculos públicos u ofrezcan al público diversiones o entretenimientos de manera eventual. Sin embargo, estas personas deberán solicitar un permiso en cada oportunidad que vayan a presentar un acto. De igual manera, las empresas o empresarios de espectáculos que presenten temporadas de teatro, zarzuelas, deportes y otros similares, solicitarán el permiso correspondiente para cada temporada.

Tanto en los casos en que se requiera de inscripción como en aquellos donde no se requiera, deberá exigirse un permiso previo para poder presentar el espectáculo público, el entretenimiento o la diversión. El permiso deberá obtenerse para cada diversión o espectáculo cuando la presentación se hace de manera eventual. Las empresas o empresarios que ofrezcan un mismo tipo de diversión o espectáculo de manera permanente, tales como cines, teatros, parques de atracciones y similares, solicitarán el permiso correspondiente por períodos anuales, a menos que cambie la diversión o el espectáculo a otros de naturaleza diferentes, en cuyo caso requerirá de la correspondiente autorización.

Igualmente, todo centro, establecimiento o local donde se ofrezcan diversiones o entretenimientos o se presenten espectáculos públicos, deberá someterse al cumplimiento de las normas de zonificación, arquitectura, higiene, técnicas, seguridad y prevención de incendios,

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

previstas en las normas nacionales y municipales que regulan la materia. De lo contrario le será negada la certificación de conformidad ocupacional.

- **Exenciones y exoneraciones.**

Quedan exentos del pago del Impuesto sobre Espectáculos Públicos, las autoridades municipales –Alcalde, concejales, Secretario Municipal, Síndico Procurador y el Contralor Municipal-, quienes tendrán entrada libre a los espectáculos.

El Concejo Municipal, mediante acuerdo, podrá autorizar al Alcalde para exonerar a las empresas o empresarios del pago total o parcial del impuesto, cuando:

- a. Los beneficios obtenidos por la venta de billetes o boletos de entrada se destinen exclusivamente a instituciones culturales, de beneficencia, asistencia social, educacionales u otros fines que no sean lucrativos.
- b. La empresa o empresario que ofrezcan al Municipio concesiones especiales en beneficio de niños, estudiantes u otros sectores de la colectividad.

Igualmente, se podrá exonerar a los espectadores o asistentes del pago total o parcial de los impuestos que le corresponde pagar, cuando:

- a. Se trate de espectáculos o diversiones organizados en beneficio exclusivo de instituciones culturales, de beneficencia, asistencia social, educacionales o para otros fines que no sean lucrativos.
- b. Se exhiban largometrajes de producción nacional, o el programa conste exclusivamente de cortometrajes de producción nacional.

Impuesto a ser pagado por las empresas o empresarios de espectáculos públicos.

Algunos municipios del país han establecido un **impuesto a la empresa o empresario**, cada vez que presente un espectáculo público, entretenimiento o diversión, en jurisdicción del Municipio. En este caso, los contribuyentes no estarían sujetos al pago del ISAE, o si lo estuviesen, se les deduciría el monto de este impuesto de lo que le correspondería pagar por ISAE, sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por la presentación de espectáculos públicos. Así, la Ordenanza sobre Diversiones y Espectáculos Públicos del Municipio Libertador, establece en el artículo 91, un impuesto que deberán pagar las empresas o empresarios de espectáculos públicos, entretenimiento o diversión, siempre que se cobre al espectador una cantidad de dinero por el billete o boleto de entrada, según la tarifa que aparece en el mismo texto del artículo. A manera de ejemplo, por cada juego de beisbol con profesionales internacionales o con participación de jugadores extranjeros, la tarifa es de Bs. 10.000 (10 Bs. F.). Es de suponer, que la cantidad que el contribuyente pague por este concepto, le será deducida del ingreso bruto a los fines de determinar la base imponible del ISAE, aun cuando ello no se establezca expresamente en la Ordenanza que rige la materia¹¹⁶.

¹¹⁶ Es de hacer notar que la Ordenanza sobre Diversiones y Espectáculos Públicos del Municipio Libertador establece en el artículo 93 que: *“las empresas o empresarios de diversiones y espectáculos públicos deberán pagar, además, la correspondiente patente de industria y comercio en la forma que se determine en la Ordenanza respectiva”*, sin aclarar que se hará la deducción a la que hemos hecho referencia. Por otra parte, al revisar El Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza del ISAE de este mismo Municipio, no aparece ninguna actividad que se refiera a diversiones o espectáculos públicos, lo que pareciese dejar sin efecto el contenido del artículo 93 en comentario. Caso contrario sucede con la Ordenanza sobre Espectáculos Públicos del Municipio Chacao

III. Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas (Subsección séptima, Sección tercera del Capítulo V, del Título V de la LOPPM).

Conceptos básicos.

El Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas, está establecido en el artículo 179 de la CRBV, y desarrollado como tal en la LOPPM: Subsecciones séptima y octava, Sección tercera, Capítulo V.

Por **apuestas lícitas** se entiende el pacto o convenio, no prohibido por la ley, entre dos personas (de las cuales una puede ser a veces un organismo oficial tales como el Instituto Nacional de Hipódromos o los Institutos de Beneficencia Pública), sobre una cosa o hecho aleatorio y en el cual se estipula o acuerda el pago de un monto de dinero o de un bien determinado (apuesta o rifa) sobre los resultados del hecho aleatorio (serie de números, caballos ganadores) a fin de que cuando el apostador acierte, la persona responsable de la apuesta le entregue la cantidad de dinero o el bien respectivo.

La doctrina ha diferenciado entre las nociones de **juego y apuesta**. Así, PLANIOL y RIPERT, citado por RUBÉN GUEVARA y posteriormente por RONLD EVANS MÀRQUEZ¹¹⁷, señalan al respecto:

[...] la diferencia entre el contrato de juego y la apuesta es que la condición que ha de cumplirse para ganar es un hecho que han de realizar las partes, mientras que la ganancia en la apuesta depende de la simple comprobación de un ahecho ya producido o todavía futuro [...].

Aun cuando el Impuesto sobre Apuestas Lícitas es de la competencia municipal y, por tanto, forma parte del poder tributario que para algunos es originario y para otros derivado, está sujeto a las limitaciones establecidas en el ordenamiento jurídico venezolano. Es por ello que corresponde al Poder Nacional a través de la Asamblea Nacional, por mandato constitucional – tanto de la Constitución de 1961, como de la Constitución vigente-, la competencia para legislar en materia de loterías, hipódromos y apuestas en general (artículo 152, ordinal 3°). Se trata, por tanto, de una reserva legal nacional, por lo que no podrán otros entes político-territoriales dictar normas sobre esa misma materia. En torno a esto, la Sala Político Administrativa del TSJ se ha pronunciado de la siguiente manera:

[...] En tal sentido, los Municipios deberán sujetarse a las limitaciones implícitas y explícitas consagradas en la Constitución y en las leyes, debiendo mantenerse como límite máximo para la fijación del gravamen sobre juegos y apuestas lícitas que se pacten en la jurisdicción de un Municipio, el cinco por ciento (5%) sobre el monto de lo apostado cuando se trate de juegos establecidos nacionalmente por algún instituto Oficial, así como las limitaciones en cuanto a legislación sobre creación y funcionamiento de loterías, hipódromos y apuestas en general, potestad que se encuentra conferida, como se dijo anteriormente, al poder legislativo nacional [...]¹¹⁸.

Más adelante agrega la sentencia:

[...] En el caso concreto de los juegos y apuestas lícitas, la competencia de los Municipios se limita a establecer el gravamen sobre las apuestas que se pacten dentro de su jurisdicción y a dictar una ordenanza para regular lo

del Estado Miranda, en la cual sí se establece que el monto del impuesto pagado por la empresa o empresario le será deducido de los ingresos brutos, si fuere el caso.

¹¹⁷ RONALD EVANS MÀRQUEZ. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*, McGraw-Hill Interamericana, Caracas, 1998. Pág. 203.

¹¹⁸ Sentencia de la Sala Político Administrativa N° 1153 de 10-10-2000 (Caso: Fiscal General de la República vs. Concejo Municipal del Municipio Cajigal, Estado Sucre.), en *Revista de Derecho Pública*, N° 84, (octubre-diciembre), Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 2000, pp. 226 y ss. Este extracto ha sido tomado por el autor de: BREWER –CARÍAS, Allan, *La Constitución de 1999: derecho constitucional venezolano*. Tomo II. 4ª ed., Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 2004. Pág. 873.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

concerniente a la recaudación de tal tributo y al monto del gravamen, de conformidad con lo previsto en la norma contenida en el Artículo 113 de la Ley Orgánica de Régimen municipal [...].

Los municipios, entonces, según apunta la Sala Político Administrativa, en la sentencia en comentario, no pueden dictar una ordenanza que regule aspectos referentes a la creación y regulación de rifas y juegos de azar, ni los deberes formales, sanciones y el supuesto régimen de recursos para garantizar el derecho a la defensa de los administrados, por cuanto estaría invadiendo el ámbito de competencias del Poder Legislativo Nacional, en contravención con lo dispuesto en el artículo 156 numeral 32 de la Constitución de 1999, incurriendo así en una evidente usurpación de funciones.

Características del impuesto.

Es un impuesto **real**, porque no toma en cuenta la capacidad contributiva global o general del sujeto obligado, sino que considera de manera exclusiva el monto de lo apostado, con prescindencia de cualquier situación personal del contribuyente. Es un impuesto **instantáneo** que se paga en el mismo momento en que se produce el hecho imponible generador de la obligación tributaria. Es **proporcional**, por cuanto se aplica una alícuota constante a la base imponible, para determinar el *quatum* del tributo. Finalmente, es un impuesto **indirecto**, en tanto no toma en cuenta la riqueza del sujeto pasivo en sí mismo, sino que por el contrario, toma en cuenta el uso que dicho sujeto hace de tal riqueza, como lo es la adquisición de un formulario o billete de juego o apuesta lícita, lo que hace presumir la capacidad contributiva del apostador.

El **objeto del impuesto** es el instrumento autorizado por el Municipio o por las entidades estatales o nacionales, según el caso, para participar en el juego o la apuesta lícita, como son los billetes, boletos y formularios.

Elementos del impuesto descritos en la ley.

La ley se limita a describir el hecho y la base imponible del impuesto, y al contribuyente (artículos 198,199 y 200 de la LOPPM).

- **Hecho imponible.**

La ley define el **hecho imponible** del impuesto, como pactar una apuesta en jurisdicción del Municipio. Se entiende pactada la apuesta, con la adquisición de boletos, cartones, formularios o instrumentos similares a éstos, al organizador del evento, público o privado, o a algún intermediario, distribuidor o cualquier otro tipo de agentes, de rifas, loterías o sorteos de dinero o de cualquier clase de bien, objeto o valores. Igualmente, se gravarán con este tipo de impuesto, las apuestas efectuadas mediante máquinas, monitores, computadoras y demás aparatos similares para juegos o apuestas que estén ubicados en la jurisdicción del Municipio. Conviene precisar, sin embargo, que lo que se grava realmente es la apuesta propiamente dicha, cuyo resultado no depende de la habilidad o destreza de los jugadores sino del azar o de la suerte.

- **Base imponible.**

La ley establece como **base de cálculo** o de medición del impuesto, en el artículo 200, el valor de la apuesta, lo que entendemos por el precio o valor del formulario, boleto o billete de juegos lícitos. A tal efecto, estos instrumentos mediante los cuales se pacten las apuestas gravadas por la Ordenanza, deberán ser sellados previamente a su venta, por la Dirección de Hacienda Municipal o por la dependencia que esta Dirección determine.

La Ley dispone, además, que las ganancias derivadas de las apuestas sólo quedarán sujetas al pago de impuestos nacionales, de conformidad con la ley (artículo 203 de la LOPPM, parte final).

- **Sujetos pasivos.**

El apostador es el sujeto pasivo del impuesto en calidad de **contribuyente**, según lo establece el artículo 199 de la LOPPM. Ello, sin perjuicio de la facultad del Municipio de nombrar agentes de percepción a quienes sean los organizadores del juego, los selladores de formularios o los expendedores de los billetes o boletos correspondientes, en la correspondiente jurisdicción.

En otras palabras, el sujeto pasivo sería la persona que realiza efectivamente la apuesta. Sin embargo, quien es verdaderamente responsable ante el Municipio del pago del impuesto es la persona natural o jurídica que realice, en forma ocasional o continua, la explotación de rifas y apuestas lícitas. Estos actuarán como sujetos pasivos en calidad de agentes de percepción.

Los **agentes de percepción** quedan sometidos a las disposiciones previstas tanto en la Ordenanza sobre Apuestas Lícitas como en el COT y la Ordenanza sobre Hacienda Pública Municipal vigente del Municipio.

Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.

- **Alícuotas para la determinación del monto del gravamen.**

Corresponde al Municipio establecer las alícuotas que se aplicarán a la base imponible para la determinación del gravamen, tomando en cuenta que esta alícuota no puede ser mayor del cinco por ciento (5%), sobre el monto de lo apostado, cuando se trate de juegos establecidos nacionalmente por algún instituto Oficial.

- **Registro de contribuyentes.**

Los agentes de percepción no requieren de una inscripción previa para realizar la venta de billetes, boletos, formularios y cualquier otro instrumento mediante los cuales se efectúe rifas y pacten apuestas gravadas; sin embargo, la Ordenanza deberá exigir que las personas que en forma permanente actúen como promotores de rifas o exploten juegos cuyas apuestas son gravadas, deberán acreditar ante el Alcalde las condiciones de solvencia moral y económica que garanticen al Erario Municipal el cobro efectivo del impuesto establecido. Los que actúen en forma eventual deberán solicitar el permiso respectivo del Alcalde, el cual se lo otorgará si a juicio de éste el solicitante cumple con los requisitos antes citados y son lícitos los juegos, diversiones o espectáculos públicos que constituyen el motivo de la apuesta o rifa.

También las rifas deben ser autorizados por el Alcalde, a través de la Dirección General de Hacienda Municipal, lo cual incluye todo juego de azar o de fortuna que consista en el sorteo de cualquier clase de objeto por medio de cupones, vales, boletos, cédulas, billetes, formularios o cualquier otro sistema que pueda equipararse a éstos y sean ofrecidos en venta al público. Los sorteos, para estos casos, sólo podrán realizarse en combinación con los organizados por algunas de las loterías oficiales.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Pago del impuesto.**

El **pago del impuesto** recibido de los contribuyentes se realizará mediante los agentes de percepción, quienes están en la obligación de presentar una declaración donde se indicará el monto total de las apuestas efectuadas o de los boletos de rifa vendidos, y el monto del impuesto correspondiente retenido por ellos.

La declaración deberá ser presentada a la Dirección General de Hacienda Municipal, en el modelo que le será suministrado por ésta, el día hábil siguiente al sorteo o al juego celebrado; y en esta misma oportunidad, harán entrega al Fisco Municipal del monto total del impuesto recaudado, pudiéndose exigir la devolución de billetes, boletos o formularios sobrantes que le hubieren sido troquelados previamente conforme a la Ordenanza.

IV. Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial (Subsección octava, Sección tercera del Capítulo V, del Título V de la LOPPM).

Características del impuesto.

Es un impuesto **indirecto**, porque no toma para su determinación exteriorizaciones directas de capacidad contributiva, como son la renta o el patrimonio, sino manifestaciones indirectas como la actividad publicitaria comercial, que realizan los eventuales sujetos pasivos en un determinado Municipio. También es un impuesto **real**, porque no toma en cuenta la capacidad contributiva global o general del sujeto obligado, sino una manifestación objetiva de la riqueza, prescindiendo de consideraciones personales.

La propaganda y publicidad comercial es competencia del Municipio (artículo 178, ordinal 3 de la CRBV), en cuanto concierne a los intereses y fines específicos municipales. Por este motivo, las ordenanzas que creen el tributo deberán, igualmente, regular la actividad de propaganda y publicidad en la jurisdicción del Municipio, tanto en sus aspectos formales como en su contenido, de tal manera que no represente, en ningún caso, peligro para las buenas costumbres, la salud y la educación de las personas, así como para seguridad física de transeúntes y conductores de vehículos.

Elementos del impuesto descritos en la ley.

- **Hecho imponible.**

El presupuesto de hecho recogido por la ley en su artículo 201, es la **actividad publicitaria**, esto es, la actividad dedicada a la propaganda comercial o publicidad. En tal sentido, en la LOPPM se entiende por estos términos, todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad, privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública, o se traslade mediante vehículo, dentro de la correspondiente jurisdicción municipal. Queda entendido que el hecho imponible deja de producirse cuando se hace el retiro de la Propaganda o Publicidad Comercial.

- **Propaganda o publicidad.**

A los efectos de este tributo, se entiende por **propaganda o publicidad** todo aviso, anuncio o imagen dirigido a llamar la atención del público hacia el producto, persona o actividad específica, con fines comerciales (artículo 202 de la ley).

- **Sujetos pasivos.**

El contribuyente de este tributo, de acuerdo con el artículo 203 de la LOPPM, es el **anunciante**. Se entiende por anunciante la persona cuyo producto o actividad se beneficia con la propaganda o publicidad.

Los **responsables del tributo**, en carácter de agentes de percepción, son las empresas que se encarguen de prestar el servicio de publicidad, los editores o cualquier otro que, en razón de su actividad, participe o haga efectiva la publicidad.

Elementos adicionales del impuesto a ser descritos en la Ordenanza correspondiente.

- **Medio publicitario y motivo publicitario.**

Medio publicitario es todo instrumento empleado para la exhibición de un **motivo publicitario**, mientras que motivo publicitario, es el mensaje o imagen dirigida al público con sentido comercial, el cual puede ser expresado a través de material impreso y/o pintado sobre superficies de distintas naturalezas.

La mayoría de las Ordenanzas sobre la materia define los siguientes medios publicitarios objeto del impuesto.

Valla: se entiende por valla la estructura utilizada para la exhibición de toda Propaganda o Publicidad Comercial en forma de cartel, anuncio o similar, impreso, pintado o constituido por materiales que representen letras, figuras, símbolos o signos, y de permanencia a la vista del público en general, para publicitar una determinada imagen, producto, bien o servicio.

Valla luminosa: se entiende por valla luminosa aquella cuyo sistema de iluminación estuviera formado por bombillos o tubos iluminados, en el interior de su estructura y por valla iluminada aquella cuyo sistema de iluminación estuviera formado por bombillos o tubos iluminados fuera de esta.

Los motivos publicitarios exhibidos en las vallas luminosas o no, causarán anualmente un impuesto por metro cuadrado o fracción según se determine en la correspondiente Ordenanza.

Existen otros **medios publicitarios** que también están sometidos al pago del impuesto, como son los mensajes de Propaganda o Publicidad en los postes publicitarios, las casetas techadas de paradas de transporte público, las casetas telefónicas, módulos de papeleras, relojes públicos, planos de localización y de información general, señalizadores de seguridad bancaria, señalizadores de estacionamientos públicos, señalización vial, folletos y demás publicaciones ocasionales como almanaques, guías, agendas y similares, banderolas, pendones, marquesinas, toldos, sombrillas ubicados en sitios abiertos al público, entre otros.

En los municipios en donde exista el sistema Metro, todo lo relacionado con la Propaganda o Publicidad comercial en sus estaciones, trenes y demás áreas internas y elementos externos del sistema, deberá ser autorizado por la respectiva empresa del Metro, rigiéndose por las normas y reglamentos establecidos al efecto por dicha empresa. Igualmente, en aquellas ciudades en donde existan espacios públicos e inmuebles declarados como Patrimonio Histórico y Cultural, sólo podrá hacerse propaganda o publicidad, si se cumplen las normas especiales que, sobre el particular, se dicten en la Ordenanza respectiva o en el Reglamento que al efecto dicte la autoridad administrativa correspondiente.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Base imponible y alícuota.**

Los parámetros para establecer la **base imponible** varían según el tipo de propaganda o publicidad comercial, el sistema métrico decimal, la cantidad de ejemplares o el tiempo, multiplicándolos por el valor expresado en Unidades Tributarias. En el Municipio Libertador se incrementan los impuestos previstos en la Ordenanza correspondiente, según la Propaganda o Publicidad de coloque en inmuebles de propiedad municipal o se refiera a cigarrillos o bebidas alcohólicas.

Las **alícuotas** aplicables a la base imponible correspondiente, son establecidas en cantidades fijas diarias, mensuales o anuales, según el caso, cantidades éstas que serán de mayor o de menor monto de acuerdo al tamaño, tiempo y tipo de publicidad.

- **Determinación y liquidación del impuesto.**

La **determinación y liquidación** del impuesto podrá ser anual, siguiendo como ejercicio tributario el año civil; sin embargo, cuando un medio publicitario es utilizado en períodos de tiempo menores de un año, la liquidación se efectuará en la proporción al que hubiere pagado de permanecer un año.

Cuando se trate de publicidad que no vaya a exceder de treinta (30) días, el impuesto podría ser la doceava parte del que hubiere pagado de permanecer un año.

- **Pago del impuesto.**

Se debe determinar en la Ordenanza del tributo, el modo, término y oportunidad del **pago** del impuesto.

El impuesto retenido será entregado en la oficina recaudadora de impuestos municipales.

- **Exenciones y exoneraciones.**

Generalmente se exceptúan del pago del impuesto, los distintos medios publicitarios utilizados por entes oficiales con fines institucionales o destinados a dar a conocer obras públicas en construcción.

También están exentos del pago, entre otros, los anuncios fijos de profesionales y artistas, siempre que sólo indique el nombre, teléfono, profesión, arte, oficio o especialidad y dirección, que estén colocados en el inmueble en el cual ejercen y cuyo tamaño no exceda de dos metros cuadrados, a partir de esta dimensión se considerará como propaganda o publicidad comercial. Los avisos de iglesias, templos y cultos religiosos, bibliotecas, instituciones asistenciales, culturales, deportivas, sanitarias, filantrópicas y similares. La propaganda o publicidad destinada a promover el turismo en el país, efectuada por cualquier ente u organismo oficial sin contenido comercial.

En cuanto a las exoneraciones, se otorgan previa autorización del Concejo Municipal, en casos tales como: prevención de accidentes o de consumo de drogas y otras sustancias nocivas a la salud; medidas o actividades relacionadas con la salud y la educación de la comunidad e información turística e histórica..

Adicional a los elementos antes descritos, la mayoría de las ordenanzas sobre el impuesto, prevén la formación de un registro de todas las empresas de publicidad, los fabricantes de carteles

publicitarios, los editores o cualquier otro que en razón de su actividad participe o haga efectiva la Propaganda o Publicidad en la jurisdicción del Municipio de que se trate.

V. Impuestos sobre predios rurales y sobre la agricultura, cría, pesca y actividad forestal.

El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, constituye una de las fuentes de ingresos de los Municipios, de conformidad con lo establecido en el ordinal 14 del artículo 156 de la CRBV y ratificado como ingreso ordinario, en el numeral 3° del artículo 137 de la LOPPM. No obstante, para que los municipios puedan gravar con este impuesto, se requiere de una aprobación previa de la Asamblea Nacional, mediante ley. Igualmente, los municipios sólo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesquería y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida en que lo permita la ley nacional, según lo establece el artículo 183 de la CRBV, tal como hemos comentado en la Lección Siete.

Las leyes nacionales a las que se refieren los artículos comentados, aún no han sido dictadas por la Asamblea Nacional. Sin embargo, la LOPPM establece en el artículo 225, que las actividades de agricultura, cría, pesca y actividad forestal podrán ser gravadas con el impuesto sobre actividades económicas, siempre que no se trate de actividad primaria; pero la alícuota del impuesto no podrá exceder del uno por ciento hasta tanto la ley nacional sobre la materia no establezca alícuotas distintas.

VI. Impuestos sobre transacciones inmobiliarias.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 177 de la LOPPM, corresponde al Municipio la recaudación y control de los impuestos que sobre transacciones inmobiliarias, creare el Poder Nacional, previa regulación por Ordenanza. A este respecto, la Ley de Registro Público y del Notariado, publicada en fecha 22 de diciembre de 2006, crea a favor de la Hacienda Pública Municipal, la recaudación y control del impuesto:

[...] Artículo 92. Los actos que se refieren a la compra, venta o permuta de bienes inmuebles, dación o aceptación en pago de los bienes citados; de los actos en que se dé, se prometa, se reciba, se pague alguna suma de dinero o bienes equivalentes, adjudicaciones en remate judicial, particiones de herencia, sociedades o compañías anónimas, contratos, transacciones y otros actos en que las prestaciones consistan en pensiones, como arrendamientos, rentas vitalicias, censos, servidumbres y otros semejantes, aportaciones de inmuebles u otros derechos para formación de sociedades, las contribuciones y demás actos traslativos de la propiedad de bienes inmuebles, así como la constitución de hipotecas y otros gravámenes sobre los mismos, constituyen un hecho imponible, generando un impuesto destinado a la Hacienda Pública Municipal, el cual se calculará de la siguiente manera:

1. Hasta dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), una unidad tributaria (1 U.T.).
2. Desde dos mil una unidades tributarias (2.001 U.T.) hasta tres mil quinientas unidades tributarias (3.500 U.T.), dos unidades tributarias (2 U.T.).
3. Desde tres mil quinientas una unidades tributarias (3.501 U.T.) hasta cuatro mil quinientas unidades tributarias (4.500 U.T.), tres unidades tributarias (3 U.T.).
4. Desde cuatro mil quinientas una unidades tributarias (4.501 U.T.) hasta seis mil quinientas unidades tributarias (6.500 U.T.), cuatro unidades tributarias (4 U.T.).
5. Desde seis mil quinientas una unidades tributarias (6.501 U.T.) en adelante, cinco unidades tributarias (5 U.T.).

Si el inmueble se encuentra ubicado en varias jurisdicciones municipales, el monto del tributo se prorrateará entre cada uno de ellos, en proporción a la extensión territorial que del inmueble abarque cada jurisdicción.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

El impuesto al que se refiere este artículo, deberá haber sido pagado por el adquirente para el momento de la inscripción del respectivo documento. Si se trata de permuta, el monto del tributo corresponderá ser pagado en partes iguales por cada uno de los otorgantes, quienes serán recíprocamente responsables de la parte que no les corresponda como contribuyente.

En las zonas urbanas o rurales, donde no existan levantamientos catastrales, no se podrán cobrar los impuestos antes referidos, ni ningún otro tributo por operaciones inmobiliarias [...].

La **base de cálculo** del impuesto lo establece el artículo 93 de la ley de Registro Público:

[...] Artículo 93. Las alícuotas señaladas en los numerales del artículo anterior se calcularán sobre las siguientes bases:

1.- En las permutas, se computarán los derechos sobre el inmueble que tenga mayor valor. En los contratos de compraventa de inmuebles, cuando el vendedor sólo reciba en efectivo parte del valor del inmueble, porque el comprador asuma la obligación de cancelar los gravámenes que existan sobre el inmueble o a favor de terceros, se pagará el porcentaje sobre el precio total de la venta, es decir, sobre la suma pagada, más la que se prometa pagar a terceros.

2.- Las opciones causarán el impuesto proporcionalmente a la remuneración establecida a favor de quien otorga la opción y a la cláusula penal que se establezca para el caso de no ejercerse. Si no se estipulare remuneración, ni cláusula penal, se pagará el impuesto de una unidad tributaria (1 U.T). En los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, los derechos de registro se calcularán según lo previsto en el artículo 81 de la Ley General de Bancos y Otras Instituciones Financieras.

4.- Cuando se constituya una hipoteca convencional adicional, cuyo aporte exceda del saldo del precio, se cobrarán también derechos de registro por el excedente, de conformidad con lo expresado en este artículo.

Adicionalmente, la ley establece las siguientes disposiciones:

Artículo 94. En los casos de otorgamiento de documentos contentivos de hipotecas convencionales o judiciales e hipotecas legales, no provenientes de saldo de precio, el impuesto a pagar será el veinticinco por ciento (25%) del impuesto que establece el artículo 92 de esta Ley. Se calcularán los derechos sobre las sumas de las cantidades comprendidas en la caución hipotecaria.

Artículo 95. No se cobrará el impuesto a que se refiere el artículo 92 de esta Ley, en la cancelación de hipotecas, en los documentos en que se ejerza el derecho del retracto, hasta la concurrencia de la deuda, en la dación en pago de la cosa hipotecada y en aquellos casos en que se adjudiquen los bienes al acreedor, cuando se haya ejecutado inicialmente la hipoteca.

Son **sujetos pasivos** del impuesto como **contribuyentes**, las personas naturales, las personas jurídicas y demás entes colectivos, a los cuales se les atribuya la calidad de sujetos de derecho, las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, adquirentes de derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción del Municipio.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Describir las características de cada uno de los impuestos a los que se refiere la lección, indicando si se trata de un impuesto real, personal, directo o indirecto.

- **Impuesto sobre vehículos:** es un impuesto real e indirecto.
- **Impuesto sobre espectáculos públicos:** es un impuesto real e indirecto. Además es instantáneo, por cuanto se paga en el mismo momento en que se adquiere el boleto para de entrada al espectáculo.
- **Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas:** es un impuesto real e indirecto. Además es proporcional, por cuanto la alícuota que se aplica al impuesto es constante, independientemente del monto de la apuesta que haga el contribuyente.
- **Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial:** es un impuesto real e indirecto.

2. Enumerar los elementos descritos en la LOPPM de cada uno de los impuestos a que se refiere la lección, como son hecho imponible, base imponible y sujetos pasivos.

- **Hecho imponible.**

Impuesto sobre vehículos: (artículo 192), la propiedad de vehículos de tracción mecánica, cualesquiera sea su clase o categoría, que sean propiedad de una persona natural residente o una persona jurídica domiciliada en el Municipio

Impuesto sobre espectáculos públicos: (artículo 196), la adquisición de cualquier boleto, billete o instrumento similar que origine el derecho de presenciar un espectáculo público en sitios públicos o en salas abiertas al público.

Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas: (artículo 198), pactar una apuesta en la jurisdicción del Municipio. Se entiende pactada una apuesta, con la adquisición efectuada, al organizador del evento con motivo del cual se pacten o a algún intermediario, distribuidor o cualquier otro tipo de agente en la correspondiente jurisdicción del Municipio, de cupones, vales billetes, boletos, cartones, formularios o instrumentos similares a éstos, que permitan la participación en rifas, loterías o sorteos de cualquier clase de bien, objeto o valores, organizados por entes públicos o privados. Igualmente, se gravarán con este tipo de impuesto, las apuestas efectuadas mediante máquinas, monitores, computadoras y demás aparatos similares para juegos o apuestas que estén ubicados en la jurisdicción del Municipio.

Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial: (artículo 201), la actividad publicitaria, o sea, la dedicada a la propaganda comercial o publicidad, como todo aviso, anuncio o imagen que con fines publicitarios sea exhibido, proyectado o instalado en bienes del dominio público municipal o en inmuebles de propiedad privada siempre que sean visibles por el público, o que sea repartido de manera impresa en la vía pública, o se traslade mediante vehículo, dentro de la correspondiente jurisdicción municipal.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **Base imponible.**

Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas: el valor de la apuesta, esto es, el precio o valor del formulario, boleto o billete de juegos lícitos y no el monto de la apuesta.

Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial: se utilizan parámetros que varían según el tipo de propaganda o publicidad comercial, como el sistema métrico decimal, número de ejemplares o tiempo, multiplicándolos por unidades tributarias.

Sujetos pasivos.

Juegos y apuestas lícitas: en calidad de contribuyente, el apostador o persona que realiza efectivamente la apuesta. En calidad de responsable, el agente de percepción, esto es, la persona natural o jurídica que realice, en forma ocasional o continua, la explotación de rifas y apuestas lícitas.

Impuesto sobre propaganda y publicidad comercial: en calidad de contribuyente (artículo 203 LOPPM), el anunciante, entendiéndose por tal, a la persona cuyo producto o actividad se beneficie con la publicidad. Son responsables, en calidad de agente de percepción, las empresas que se encarguen de prestar el servicio de publicidad, los editores o cualquier otro que, en razón de su actividad, participe o haga efectiva la publicidad.

3. Explicar los elementos adicionales de cada uno de los impuestos a que se refiere la lección, que no se contemplan en la LOPPM y que deben ser establecidos en la Ordenanza de creación del tributo.

- **Impuesto sobre vehículos.**

Sujeto pasivo en calidad de contribuyentes: las personas naturales residentes en el Municipio o las personas jurídicas domiciliadas en el Municipio, propietarias de vehículos.

Base imponible y alícuota: es potestativo del Municipio, como por ejemplo, clasificar los vehículos según su tipo, uso, peso y capacidad de puestos.

Pago del impuesto: podría hacerse por trimestres o bimestres, en las oficinas recaudadoras de rentas municipales o en los institutos bancarios autorizados.

- **Impuesto sobre espectáculos públicos.**

Base imponible y alícuota: importe del valor del boleto o billete que origine el derecho de presenciar un espectáculo. La alícuota queda a criterio de legislador municipal.

Sujetos pasivos: en calidad de contribuyente, el asistente al espectáculo. En calidad de responsables, los empresarios eventuales o permanentes de espectáculos o diversiones, que emitan los boletos correspondientes (artículo 197 de la LOPPM).

Registro de contribuyentes: estará conformado con el nombre y otros datos identificativos, de toda empresa o empresario de espectáculos públicos o diversiones que pretenda operar como tal, de manera permanente en jurisdicción del Municipio, excepto por aquellos que no requieren inscripción.

- **Impuesto sobre juegos y apuestas lícitas.**

Alícuotas para la determinación del costo del gravamen: estas alícuotas no podrán ser mayor del cinco por ciento (5%), sobre el monto de lo apostado cuando se trate de juegos establecidos nacionalmente por algún instituto oficial.

Registro de contribuyentes: la Ordenanza debe exigir que las personas que en forma permanente actúen como promotores de rifas o exploten los juegos cuyas apuestas son gravadas, acrediten ante el Alcalde las condiciones de solvencia moral y económica que garanticen el cobro del impuesto. También solicitarán permiso ante el Alcalde, los que actúen en forma eventual y los que patrocinen rifas y otros tipos de juegos de azar. Los sorteos, para estos casos, sólo podrán realizarse en combinación con los organizados por algunas de las loterías oficiales.

Pago del impuesto: se hará mediante los agentes de retención, quienes están en la obligación de presentar una declaración donde se indicará el monto total de los boletos vendidos y el monto del impuesto retenido.

- **Impuesto sobre vehículos.**

Base imponible y alícuotas: se determina sobre la base de varios parámetros, como unidad o número de unidades (cientos o miles), metros cuadrados o fracción de estos, tiempo de ejecución y periodicidad. Las alícuotas pueden ser cantidades fijas diarias, mensuales o anuales, según el caso.

Determinación y liquidación del impuesto: podrá ser anual, coincidiendo con el año civil o por fracción de año.

Pago del impuesto: habrá de determinarse en la Ordenanza, el modo, término y oportunidad del pago.

4. Esbozar las condiciones para que el Municipio pueda cobrar los impuestos sobre predios rurales y sobre la agricultura, cría, pesca y actividad comercial.

Los impuestos sobre predios rurales y sobre la agricultura, cría, pesca y actividad forestal, sólo podrán ser cobrados por los municipios, previa aprobación, mediante ley, de la Asamblea Nacional. Sin embargo, sobre estas últimas actividades, la LOPPM, en el artículo 225, permite gravarlas, siempre que no se trate de actividad primaria; pero la alícuota del impuesto no podrá exceder del uno por ciento hasta tanto la ley nacional sobre la materia no establezca alícuotas distintas.

5. Resumir los aspectos más importantes del Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias.

Según lo establece el artículo 177 de la LOPPM, el Municipio puede, previa regulación por Ordenanza, recaudar y controlar el Impuesto sobre Transacciones Inmobiliarias, una vez que éste fuere creado por la Asamblea Nacional. El tributo fue creado en la Ley de Registro Público y Notariado de fecha 22 de Diciembre de 2006.

En la ley se señala lo que se entiende por transacciones inmobiliarias y se establece como base imponible del impuesto, el valor de la transacción inmobiliaria realizada en jurisdicción del Municipio. El monto del impuesto se determina sobre la base de una alícuota que se aplica al valor del inmueble prevista en la ley antes mencionada.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes son las personas naturales, las personas jurídicas y demás entes colectivos, a los cuales se les atribuya la calidad de sujetos de derecho, las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, adquirentes de derechos de propiedad u otros derechos reales sobre bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción del Municipio respectivo.

El pago del impuesto deberá realizarse por el contribuyente o responsable, en el momento de la inscripción del respectivo documento, por ante la Oficina de Registro Inmobiliario o Notaría Pública correspondiente.

Once

Tasas y contribuciones especiales municipales

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Describir las ocasiones y circunstancias en las que el Municipio puede cobrar tasas.
2. Identificar las tasas más importantes que aplica el Municipio.
3. Describir las contribuciones especiales que pueden crear los municipios, con son: la contribución sobre plusvalía y la contribución por mejoras.

Las tasas municipales.

La LOPPM establece en el artículo 163 el hecho generador de las tasas municipales, así como las circunstancias en las cuales éstas pueden crearse. En efecto, dispone la ley:

[...] los Municipios podrán crear tasas con ocasión de la utilización privativa de bienes de su dominio público, así como por servicios públicos o actividades de su competencia, cuando se presente cualquiera de las circunstancias siguientes: 1) Que sean de solicitud o recepción obligatoria por los usuarios; 2) Que no puedan realizarse por el sector privado, por requerir intervención o ejercicio de la autoridad o por estar reservados legalmente al sector público [...].

Una interpretación general de la norma nos dice, que los municipios podrán establecer tasas:

1. Con ocasión de la utilización privativa de bienes de su dominio público. Este sería el caso del uso de aceras para la ubicación de sillas y mesas por parte de comercios que deseen brindarle mayor comodidad a sus clientes.
2. Por servicios públicos o actividades de la competencia del Municipio, cuando se presenten cualquiera de estas circunstancias.
 - a. Los servicios hayan sido solicitados por el contribuyente o se consideren de recepción obligatoria por los usuarios. Ello significa que se trata de servicios efectivamente utilizados por el contribuyente en una magnitud divisible o que el Municipio los pone a su disposición de manera coercitiva.
 - b. Que los servicios no puedan realizarse por el sector privado, por requerir intervención o ejercicio de autoridad o por estar reservados legalmente al sector público.

Principio de la equivalencia.

Una novedad que trae la LOPPM, en relación con las tasas municipales, es la incorporación del **principio de la equivalencia** establecido en el mismo artículo 163, según el cual: [...] *la recaudación estimada por concepto de tasas guardará proporción con el costo del servicio o con el valor de la utilización del bien del dominio público objeto del uso privativo [...]*. Este principio tiene como finalidad, evitar que se produzca una notoria desproporción entre el producto de la tasa y el costo total del servicio que recibe el contribuyente, en forma individualizada. Desde luego, no se pretende que la equivalencia sea estricta, en el sentido contable de la expresión, sino razonable, esto es, dentro de un margen que, de ninguna manera, afecte patrimonialmente al contribuyente; pero sea suficiente para cubrir los costos del servicio.

Tasas más importantes que aplica el Municipio.

El Municipio aplica, en términos generales, dos tipos de tasas: por la prestación de servicios individualizados en el contribuyente, y por el ejercicio del poder de policía administrativa.

1) Tasas por la prestación de servicios públicos individualizados en el contribuyente.

- Por el servicio de aseo domiciliario.

El servicio de aseo urbano y domiciliario, incluido los servicios de limpieza, recolección y tratamiento de residuos, es de la competencia de los municipios, según el artículo 178, numeral 4°

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

de la CRBV y el artículo 56, numeral 2°, literal d, de la LOPPM; no obstante, el Municipio solamente cobra tasas por el servicio de aseo domiciliario, que comprende la recogida de desechos sólidos en los inmuebles urbanos, por cuanto el servicio de aseo urbano (limpieza de calles, avenidas, parques y otros sitios públicos), debe ser sufragado directamente por el ente local, con los ingresos que obtenga de otras fuentes tributarias o no tributarias.

El pago de la tasa por el servicio de aseo domiciliario es obligatorio, aún en los casos en los que el contribuyente no haga uso del servicio. El monto varía de acuerdo con el tipo servicio prestado y la categoría del usuario, como sería el caso del servicio de recolección de residuos sólidos residenciales, comerciales, industriales y hospitalarios y los servicios que se califican como ordinarios y extraordinarios

- Por el servicio de mercados públicos.

El servicio de abastecimiento y mercados locales es de la competencia municipal, según disposición de la LOPPM en el literal f, del numeral 2°, del artículo 56. Es por ello que el servicio y uso de las instalaciones acondicionadas por el Municipio para la venta de productos de primera necesidad en las instalaciones de los mercados públicos, tales como puestos de venta, refrigeradoras, zona de carga y descarga, entre otros, dan origen al cobro de tasas.

- Por el servicio de mataderos.

El servicio de mataderos consiste, principalmente, en el beneficio de ganado bovino, porcino y caprino, el uso de canales y abrevaderos, de áreas destinadas al procesamiento de vísceras y apéndices, frigoríficos e incineradores de desperdicios. Este servicio es de la competencia municipal, según lo establece el ordinal f, del numeral 2°, del artículo 56 antes citado, y cuyo uso por parte de los particulares, da origen al cobro de tasas por parte del Municipio.

- Por el servicio de cementerios.

Por el uso de los servicios de cementerio se pagan tasas cuyo monto dependerá del servicio de que se trate, entre los cuales se encuentran inhumaciones y exhumaciones. Estos servicios son de la competencia municipal, según el numeral 2° del artículo 56, literal f, de la LOPPM.

2) Tasas por el ejercicio del poder de policía administrativa.

El Municipio puede cobrar tasas haciendo uso de su poder de policía administrativa, en los casos de expedición de licencia para el ejercicio de una actividad comercial, industrial o de servicio; permisos de construcción, reconstrucción, reparaciones y transformaciones de cualquier especie en edificios, así como para urbanizar y, en general, para cualquier obra de arquitectura que se vaya a realizar en la jurisdicción del Municipio. También se cobran tasas por certificaciones y copia de documentos. Igualmente, pueden los Municipios cobrar tasas por las licencias para la venta de licores, de acuerdo con la reforma parcial hecha de la Ley de Impuesto sobre Alcoholes y Especies Alcohólicas, publicada en Gaceta Oficial N° 38.238, de fecha 28-07-05, función que, antes de la reforma, le correspondía al SENIAT.

Las contribuciones especiales.

Las contribuciones especiales, tal como se han definido en la Lección Siete, son tributos cuyo hecho generador consiste en beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la

Lección ONCE: Tasas y contribuciones especiales municipales

realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado. Se trata de prestaciones tributarias establecida por la República, los Estados o los Municipios mediante una ley, y cuyas notas tipificadoras del presupuesto de hecho son las siguientes:

1. La realización de una determinada actividad por el ente público, consistente en la realización de una obra o en el establecimiento o ampliación de servicios públicos;
2. La obtención de un beneficio o ventaja especial por parte de los sujetos pasivos o determinadas personas, frente al beneficio general que la actividad pública le reporta a la colectividad;
3. La afectación de lo recaudado a sufragar los costes de la obra o del servicio por cuya razón se hubiese exigido. A este respecto la LOAFSP establece en el artículo 34, numeral 4, que el producto de las contribuciones especiales podrá ser afectado para fines específicos, norma que se aplica al producto de las contribuciones especiales municipales, como veremos en su oportunidad, cuando se trate el destino de la recaudación de dichas contribuciones.

Contribuciones especiales que pueden crear los municipios.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 178 de la LOPPM, los municipios pueden crear dos tipos de contribuciones especiales: la contribución sobre plusvalía de propiedades inmuebles causada por cambios de uso o de intensidad en el aprovechamiento, y la contribución por mejoras, por la realización de obras o servicios que, igualmente, incrementen el valor de la propiedad inmueble del contribuyente.

• Contribución sobre plusvalía.

Hecho imponible.

Según lo dispone el artículo 179 de la LOPPM, la contribución sobre plusvalía se origina por el incremento en el valor de la propiedad consecuencia de cambios de uso o de aprovechamiento, previstos en los planes de ordenación urbanística¹¹⁹, con que esa propiedad resulte beneficiada. La plusvalía resultante viene a ser, entonces, el resultado de una medida gubernamental que no entraña propiamente un costo que deba repartirse entre los contribuyentes.

Condición para crear la contribución.

El artículo 180 de la LOPPM establece que la contribución especial sobre plusvalía sólo podrá crearse cuando el aumento del valor de las propiedades inmuebles sea igual o superior al veinticinco por ciento (25%) de su valor antes del cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento. A los fines de la determinación de la contribución, se presumirá que todo cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento producirá en los bienes afectados un aumento del valor de al menos un veinticinco por ciento (25%). Esta presunción podrá ser desvirtuada en el curso de los procedimientos que se establezcan para la determinación del monto de la contribución por los sujetos pasivos afectados.

¹¹⁹ Los planes de ordenación urbanística a los cuales se refiere este artículo, son los de la competencia municipal, es decir, los planes de desarrollo urbano local, (PDUL). Uno de los objetivos de estos planes es determinar los usos del suelo urbano y sus intensidades, así como definir normas y estándares obligatorios de carácter urbanístico, y cada vez que el Municipio, en usos de sus facultades legales, decide cambiar el uso del suelo y con ello la intensidad en el aprovechamiento del mismo, la Ley le permite dictar una Ordenanza para establecer la plusvalía objeto de este comentario.

Base imponible.

De acuerdo con el artículo 181, de la LOPPM, la contribución especial sobre plusvalía no podrá exceder de un quince por ciento (15%) del monto total de la plusvalía que experimente cada inmueble. La Ordenanza mediante la cual se cree el tributo, podrá disponer que la contribución sea exigida en forma fraccionada, por una sola vez, dentro del plazo máximo de pago de cinco años, y las cuotas correspondientes podrán devengar un interés máximo equivalente a la tasa fijada por el Banco Central de Venezuela para el cálculo de las prestaciones sociales.

Destino de la recaudación.

Lo recaudado por concepto de contribución sobre plusvalía se destinará a la realización de las obras o prestación de los servicios urbanos que se determinen en la Ordenanza que crea la contribución (artículo 179 de la LOPPM, parte final).

- **Contribución por mejoras.**

La contribución por mejoras se incluye dentro de los ingresos municipales, en el numeral 3° del artículo 179 de la CRBV; pero bajo la forma de participación, al establecerse en dicho numeral como ingreso del ente: *“la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos”*. Ello llevaría a pensar que el Municipio puede, igualmente, tener participación en la contribución por mejoras que crearen el poder nacional o estatal, cuando así lo prevea la ley de creación de la contribución. Este criterio, no obstante, es rechazado por RACHADELL¹²⁰, en opinión que compartimos, al considerar que la contribución por mejoras debe exigirla el ente público que realiza la obra pública, tal como se expresa en los artículos 2 y 15 de la Ley de Expropiación por Causa de Utilidad Pública o Social. En efecto, sostiene este autor:

[...] Ese ente público, del nivel que sea, puede exigir la totalidad de la contribución y no solo una parte, de modo que si se trata de una obra pública municipal, el acreedor del tributo es el Municipio. La figura de la “participación” en la contribución de da cuando se trata de obras conjuntas entre dos o más entes públicos, incluso cuando uno de ellos es un Municipio (supuesto que por cierto se regula en la ley que examinamos) [...].

De allí, concluye RACHADELL, es un error del constituyente mencionar como ingreso de los municipios la “participación” en la contribución por mejoras, cuando, en principio, éstos tienen derecho a la totalidad de la recaudación que se origine por dicha contribución.

La LOPPM parece subsanar el error del que nos habla RACHADELL, al establecer en el artículo 178, como hemos visto, que los municipios podrán crear este tributo por la realización de la obra o servicio que origine la mejora.

Hecho imponible.

La contribución especial por mejoras se causará, según lo establece el artículo 182, de la LOPPM, por la ejecución, por parte del Municipio o con su financiamiento, de las obras públicas o prestación de un servicio público que sea de evidente interés para la comunidad, siempre que, como consecuencia de esas obras o servicios, resulten especialmente beneficiadas determinadas personas. No obstante, es probable que contrariamente a lo supuesto en el plan en el cual se

¹²⁰ RACHADELL. Pág. 405.

Lección ONCE: Tasas y contribuciones especiales municipales

sustente la contribución, las propiedades sufran –y así lo aleguen sus titulares- una disminución en su valor, motivo por el cual deberán tomarse las previsiones legales a que hubiere lugar.

Base imponible.

El importe de la contribución por mejoras será determinado por el Concejo Municipal en función del costo presupuestado de las obras o de los servicios; pero no excederá, en ningún caso, del cincuenta por ciento (50%) del costo de las obras o servicios. El porcentaje de la base imponible que corresponderá a cada beneficiario de la obra o servicio y las demás condiciones de procedencia, se regirán por lo previsto en las correspondientes ordenanzas (artículo 182, LOPPM).

La LOPPM define, igualmente, en el artículo 183, lo que podrán ser consideradas obras y servicios financiados por el Municipio, a los fines de la base imponible. Ellos son:

1. Los que ejecuten total o parcialmente los municipios dentro del ámbito de sus competencias, para cumplir los fines que le estén atribuidos, a excepción de las que realicen a título de propietarios de sus bienes patrimoniales.
2. Los que realicen los municipios por haberles sido atribuidos o delegados por el Poder Nacional o Estatal.
3. Las que realicen otras entidades públicas o privadas concesionarios, con aportaciones económicas del Municipio.

Criterios para determinar la forma cómo se reparte la base imponible entre los contribuyentes.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 187 de la LOPPM, la base imponible de las contribuciones por mejoras se repartirá entre los sujetos pasivos beneficiados, sobre la base de los siguientes criterios: clase y naturaleza de las obras y servicios, ubicación de los inmuebles, metros lineales de fachada, superficies, volumen edificable de los mismos y precio corriente en el mercado. El monto de la base imponible, expresado en porcentaje, será determinado en la Ordenanza correspondiente.

Cobro de la contribución por mejoras.

El artículo 188 de la LOPPM dispone, que cuando las obras y servicios de la competencia municipal sean realizados o prestados por un Municipio con la colaboración económica de otra entidad, y siempre que puedan ser impuestas contribuciones especiales con arreglo a lo dispuesto en la ley, la gestión y recaudación de las mismas se hará por la entidad que convencionalmente tome a su cargo la dirección de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios. En cualquier caso, las entidades involucradas deberán uniformar criterios y efectuar una sola determinación al contribuyente.

Destino de la recaudación.

Las cantidades recaudadas por la contribución especial por mejoras sólo podrán destinarse a recuperar los gastos de la obra o servicio por cuya razón se hubiese exigido (artículo 184, LOPPM).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

A este respecto, la ley establece (artículo 186) cuáles son los conceptos que integran el costo de la obra, a saber:

1. El costo de los proyectos, estudios, planes y programas técnicos.
2. El importe de las obras o de los trabajos de establecimiento o ampliación de los servicios.
3. El precio de los terrenos que hubieren de ocupar permanentemente las obras o servicios, salvo que se trate de bienes de uso público o de terrenos cedidos gratuitamente al Municipio.
4. Las indemnizaciones procedentes por expropiación o demolición de construcciones, obras, plantaciones o instalaciones, así como las que correspondan a los arrendatarios de los bienes que hayan de ser demolidos o desocupados.

Periodicidad del cobro.

Las contribuciones especiales por mejoras sólo podrá exigir las el Municipio, una vez cada diez años respecto de los mismos inmuebles (artículo 190, LOPPM).

Normas comunes que rigen la contribución sobre plusvalía y la contribución por mejoras.

Las contribuciones especiales, tanto sobre plusvalía como por mejoras, están sometidas a normas comunes que establece la LOPPM en varios de sus artículos. Ellas son:

- 1) Las que definen los sujetos pasivos de uno y otro tributo (artículo 185).
- 2) Las que establecen que la Ordenanza de creación de la contribución especial contendrá, además de los elementos constitutivos del tributo, un procedimiento público que garantice la adecuada participación de los potenciales contribuyentes en la determinación de la obligación tributaria (artículo 189).
- 3) Las que disponen que el pago se haga por concepto de contribución especial (mejoras o plusvalía), aceptará como rebaja el pago que corresponda efectuar en el mismo año por concepto de Impuesto sobre Inmuebles Urbanos (artículo 191).

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

1. Describir las ocasiones y circunstancias en las que el Municipio puede cobrar tasas.

Ocasiones:

- Por la utilización privativa de bienes del dominio público.
- Por servicios públicos o actividades de su competencia.

Circunstancias:

- Que los servicios sean de solicitud o recepción obligatoria de los usuarios.
- Que los servicios no puedan realizarse por el sector privado, por requerir intervención o ejercicio de autoridad o por estar reservados legalmente al sector público.

2. Identificar las tasas más importantes que aplica el Municipio.

- Por **servicio de aseo domiciliario**: (artículo 178, numeral 4 de la CRBV y artículo 56, numeral 2°, literal d, de la LOPPM), que comprende la recogida de desechos sólidos en los inmuebles urbanos.
- Por **servicio de mercados públicos**: (artículo 178, numeral 4 de la CRBV y artículo 56, numeral 2°, literal f, de la LOPPM), que comprende el uso de las instalaciones de los mercados públicos municipales.
- Por **servicio de mataderos**: (artículo 178, numeral 4 de la CRBV y artículo 56, numeral 2°, literal f, de la LOPPM), que comprende el servicio de beneficio de ganado vacuno, porcino y caprino y el uso de canales abrevaderos, de áreas destinadas al procesamiento de vísceras y apéndices, frigoríficos e incineradores de desperdicios.
- **Por la expedición de licencias, permisos, o autorizaciones, certificaciones y copia de documentos**. Se incluyen en este rubro, entre otras, las licencias para **ejercer** actividades comerciales de industria, comercio o servicios, permisos de construcción, para urbanizaciones y las licencias para la venta de licores y otras especies alcohólicas.

3. Describir las contribuciones especiales que pueden crear los Municipios, como son la contribución sobre plusvalía y la contribución por mejoras.

De conformidad con el artículo 178 de la LOPPM, los municipios pueden crear dos tipos de contribuciones: sobre plusvalía y por mejoras.

- **Contribución sobre plusvalía.**

Se originan por la plusvalía de las propiedades inmuebles producto de cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento, previstos en los planes de ordenación urbanística (artículo 179 de la LOPPM). Esta contribución sólo podrá ser creada cuando el aumento del valor de las propiedades inmuebles sea igual o superior al veinticinco por ciento de su valor antes del cambio

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

de uso o de intensidad de aprovechamiento (artículo 180 de la LOPPM). La base imponible no podrá exceder de un quince por ciento del monto de la plusvalía que experimente el inmueble y el destino de la recaudación no será otro que la realización de obras o prestación de servicios urbanos que se determine en la Ordenanza de creación de la contribución (artículo 179 de la LOPPM, parte final).

- **Contribución por mejoras.**

Se originan por la ejecución, por parte del Municipio o con su financiamiento, de obras públicas o prestación de servicios que sea de evidente interés para la comunidad, siempre que como consecuencia de esas obras o servicios, resulten especialmente beneficiadas determinadas personas (artículo 182 de la LOPPM). La base imponible será establecida por el Concejo Municipal, en función del costo presupuestado de las obras o servicios; pero no excederá, en ningún caso, del cincuenta por ciento del costo de las obras o servicios. La base imponible que corresponderá a cada beneficiario de la obra o servicio y las demás condiciones de procedencia, se registrarán por lo previsto en las correspondientes ordenanzas (artículo 182 LOPPM).

La base imponible de las contribuciones por mejoras se repartirá entre los sujetos pasivos beneficiados, sobre la base de la clase y naturaleza de las obras y servicios, la ubicación del inmueble, los metros lineales de la fachada, su superficie, el volumen edificable de los mismos y su precio corriente en el mercado (artículo 187 de la LOPPM). El pago por esta contribución se hará una vez cada diez años con respecto a los mismos inmuebles (artículo 190) y el destino de la recaudación será la recuperación de los gastos de la obra o servicio por cuya razón se hubiese exigido (artículo 184 de la LOPPM).

Doce

La administración tributaria municipal

RESULTADOS DEL APRENDIZAJE: Después de leer esta lección usted podrá:

1. Comprender en qué consiste la Administración Tributaria Municipal y las normas que la rigen.
2. Enumerar las facultades básicas de la Administración Tributaria Municipal.
3. Describir en qué consiste la recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
4. Describir en qué consiste la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.
5. Explicar el procedimiento de fiscalización.
6. Describir la determinación de la obligación tributaria y los modos cómo puede ser realizada.
7. Comprender cuál es la misión de la Administración Tributaria Municipal, de acuerdo con las modernas concepciones sobre la materia.

Consideraciones generales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 174 de la CRBV, “*el gobierno y administración del Municipio corresponderán al alcalde o alcaldesa, quien será también la primera autoridad civil*”. Sobre la base de esta disposición constitucional, la LOPPM, en el numeral 2° del artículo 88, establece que al Alcalde o Alcaldesa le corresponde: “*dirigir el gobierno y la administración municipal...*”, lo cual se interpreta en el sentido de que las funciones ejecutivas municipales están exclusivamente en manos de este funcionario o funcionaria, mientras que las funciones legislativas y de control son ejercidas por el Concejo Municipal y la Contraloría Municipal, respectivamente.

La administración financiera del Municipio se rige, en primer lugar, por la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público; en segundo lugar, por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal y, en tercer lugar, por la Ordenanza de Hacienda Pública Municipal, las Ordenanzas de creación de las unidades específicas de administración municipal y las Ordenanzas de creación de los tributos municipales. En forma supletoria, se aplican a la administración tributaria municipal las normas del COT. Ella incluye la **administración tributaria** –llamada también gestión tributaria o gestión de tributos-, entendida ésta como el conjunto de actividades a través de las cuales el Municipio hace efectivo su derecho crediticio de fuente tributaria. Esta función le corresponde al Alcalde o Alcaldesa, quien la ejerce, o bien por un órgano denominado generalmente Dirección de Hacienda, o por intermedio de entes especialmente creados con este propósito, con autonomía funcional y administrativa, dependientes del despacho del Alcalde, llamados comúnmente superintendencias, como son la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), del Municipio Libertador del Distrito Capital y el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) del Municipio Baruta del Estado Miranda. En esta lección utilizaremos la expresión Administración Tributaria, para referirnos al órgano o ente a cuyo cargo está el cumplimiento de las facultades de la administración tributaria municipal¹²¹, sea una dirección o una superintendencia.

Competencias de la administración tributaria municipal.

Las competencias del Municipio en materia de administración tributaria, están contenidas en el artículo 172 de la LOPPM, según el cual:

[...] Es competencia de los municipios la fiscalización, gestión y recaudación de sus tributos propios, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de otras entidades locales, de los estados o de la República. Estas facultades no podrán ser delegadas a particulares [...].

Se observa que la facultades de la administración tributaria municipal son amplias, aun cuando la ley sólo especifica la fiscalización y recaudación de los tributos, lo que lleva a interpretar el término **gestión** en el sentido de diferentes funciones que conduzcan al cumplimiento voluntario de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes o responsables. Es por ello, que por razones didácticas y apegados a las disposiciones del COT, hemos resumido las **facultades administrativas en materia tributaria** del Municipio, de la manera siguiente:

¹²¹ El lector interesado en ampliar los conocimientos sobre esta materia, puede consultar las siguientes obras: 1) *Fiscalizaciones tributarias: guía práctica*. 3ª ed. Legis Editores, C. A., 2006; 2) *Código Orgánico Tributario comentado y comparado* de la editorial LEGISLEC, del cual el autor ha extraído importantes comentarios; y, 3) *I Curso de Auditoría Fiscal*. Proyecto de Asistencia para Ciudades Intermedias. Cooperación Técnica Venezolano-Alemana (PROGECI), CORDIPALN-GTZ, s/f.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

1. Recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.
2. Verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.
3. Fiscalización.
4. Determinación.
5. Formación del Registro de Información de Contribuyentes.

1. Recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.

La **recaudación** consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios a favor del Municipio y de intereses de mora, sanciones y otros accesorios causados por infringir disposiciones contenidas en la legislación tributaria municipal.

La recaudación ha sido tradicionalmente una función administrativa, sin que ello signifique la posibilidad de participación y colaboración de los bancos y demás instituciones financieras regidas por la Ley Orgánica de Bancos y demás Instituciones Financieras, a los fines de la percepción de los ingresos de los contribuyentes y responsables, actuando como agentes auxiliares de tesorería. Esta posibilidad se ha materializado en varios municipios del país, al facilitarle al contribuyente el pago de sus impuestos y demás obligaciones tributarias accesorias, a través de empresas especializadas.

El **pago** de los tributos municipales es el modo de extinción de la obligación tributaria y sucede a la liquidación del tributo por la Administración Tributaria o por el mismo sujeto pasivo mediante la autoliquidación. El pago se rige por las siguientes normas, de acuerdo con disposiciones contenidas en los artículos 40 al 48, del COT, aplicables al Municipio, y que se resumen a continuación:

1. Deberá ser efectuado por los sujetos pasivos, o por un tercero que se subroga en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo. En principio, el obligado al pago es el contribuyente. No obstante, existen otros sujetos pasivos que, por imperio de la ley o no, pueden también pagar, extinguiéndose para el deudor original, la obligación también original, como son los responsables, sustitutos y terceros o extraños, que tengan interés en ello o que no tengan interés pero obren en nombre y en descargo del deudor¹²². Así, por ejemplo, a los sujetos pasivos que realicen con entes públicos operaciones gravadas con el ISAE, se les podrá retener el impuesto causado que, posteriormente, será considerado como pago a cuenta y deducible del monto total que le corresponda pagar por concepto del impuesto, en el mes en que la operación se hizo efectiva. Si el monto retenido y enterado al Fisco Municipal, fuere mayor que la obligación de pago, la diferencia constituirá un crédito fiscal a ser deducido en meses

¹²² En el *Código Orgánico Tributario Comentado y Comparado*, de la editorial LEGIS, antes citado, se describen estas figuras de la siguiente manera: Responsables: son las personas que están obligadas al pago del tributo por imperio de la ley, otorgándose el correspondiente efecto liberatorio al deudor principal; Sustitutos: son personas a quienes la ley coloca en el lugar del contribuyente pero actuando a nombre de éste. Como por ejemplo tenemos a los agentes de retención que han retenido pero no han enterado el impuesto y sus accesorios y, terceros o extraños, que son los que también pueden pagar a nombre del deudor, subrogándose en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo de la obligación; la subrogación es de carácter legal, es decir, procede por imperio de la ley sin necesidad de la existencia de un acuerdo previo. El pago por parte de un tercero tiene, pues, efecto liberatorio para el deudor. Lo que no se puede admitir, ni se admite en Derecho Tributario es la transferencia del carácter de deudor, por convenio entre particulares.

subsiguientes. De igual manera, las instituciones, organizaciones, empresas y asociaciones que de alguna manera regulen, canalicen, supervisen, controlen y efectúen pagos a los sujetos pasivos, deberán efectuar, previo al pago, la retención del ISAE previsto en la Ordenanza.

2. Deberá hacerse en la fecha, lugar y forma que lo dispongan las Ordenanzas tributarias respectivas o en su defecto el COT, en dinero en efectivo, cheque de gerencia, transferencias bancarias, tarjetas de crédito, de débito y cualquier otro instrumento sustitutivo del pago en efectivo, con base en las planillas de autoliquidación puestas a disposición de cada contribuyente o responsable por la Administración Tributaria.
3. Los conceptos imputados al pago, según el artículo 44 del COT son los siguientes (respetando el orden): a) sanciones; b) intereses moratorios y, c) tributo del período correspondiente.

La falta de pago de la obligación tributaria, sanciones y accesorios, dentro del término establecido para ello en el COT o en las Ordenanzas tributarias respectivas, hará surgir, sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar **intereses de mora** desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago de cada tributo en particular, multas y accesorios, hasta la extinción total de la deuda. Los intereses de mora son equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis principales bancos del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. No obstante, la Administración Tributaria podrá celebrar con los sujetos pasivos, convenios de pago respecto de los impuestos adeudados al Municipio, de conformidad con lo que establezca la Ordenanza respectiva, en la cual se especificará, entre otros elementos, el monto del pago inicial y el número de cuotas mensuales¹²³.

Existen otras formas de extinguir la obligación tributaria, distintas al pago, como son la compensación, la confusión y la declaratoria de incobrabilidad, poco aplicables en los municipios, motivo por el cual sólo nos referiremos a ellas, en sus aspectos conceptuales.

- **Compensación:** ocurre cuando dos personas son recíprocamente acreedoras y deudoras entre sí por derecho propio. Este sería el caso en el cual el Fisco Municipal y el contribuyente son deudores uno del otro por deudas tributarias y oponen una compensación que extingue ambas deudas.

- **Confusión:** ocurre cuando un mismo sujeto simultáneamente posee el doble carácter de deudor y acreedor.

- **Declaración de incobrabilidad:** es la hecha de oficio por la Administración Tributaria, de acuerdo al procedimiento previsto en el COT (artículo 54 del COT). Por ejemplo, cuando el monto de la obligación tributaria y sus accesorios no exceda de cincuenta unidades tributarias (en el caso del Impuesto sobre la Renta), o cuando los sujetos pasivos hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada.

¹²³ La Ordenanza de impuesto sobre actividades económicas del Municipio Bolivariano Libertador, del Distrito Capital prevé, en el artículo 48, la celebración de convenios de pagos respecto del impuesto adeudado al Municipio, cuando los sujetos pasivos se encuentren en mora por un período mayor de seis meses. Ello a juicio de la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT). En este caso, el pago inicial no podrá ser menor del 25% del monto total de la deuda, ni el remanente fraccionado en más de nueve cuotas mensuales continuas. Sólo se permite suscribir un convenio de pago dentro de un período de cinco años. Luego de ese lapso se le podrá conceder el realizar otro convenio sólo si el anterior fue cancelado.

También puede presentarse el caso de la prescripción, regulada en las Ordenanzas tributarias, principalmente en la del ISAE y en los artículos 55 a 65 del COT, la cual será analizada en su oportunidad, en la sección dedicada al ciclo de la fiscalización o auditoría del ISAE.

2. Verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.

La facultad de **verificación** de la Administración Tributaria, se establece en el artículo 172 del COT, en los siguientes términos: *“La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento de los deberes formales previstos en este Código y demás disposiciones de carácter tributario, y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar”*. Es, entonces, a través del proceso de la verificación, como podrían surgir ajustes a las declaraciones hechas por los contribuyentes o responsables que servirían de base para realizar liquidaciones complementarias e incluso iniciar un proceso de fiscalización. A este respecto, el COT, en el artículo 175, dispone que mediante resolución, se practiquen los ajustes detectados por la Administración Tributaria como resultado de diferencias en los tributos autoliquidados, o en las cantidades pagadas a cuenta de tributos. Dicha resolución será debidamente notificada conforme a lo dispuesto en el COT y contendrá la siguiente información:

- a. Liquidación de los tributos resultantes de los ajustes; o,
- b. Diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos.
- c. Intereses moratorios.
- d. Sanción del 10% del tributo o cantidad pagada a cuenta de los tributos omitidos.
- e. Sanciones por concepto de ilícitos formales.

En el caso de los agentes de retención o de percepción, la verificación del cumplimiento de sus deberes, podrá realizarse en la sede de la Administración Tributaria o en el establecimiento del contribuyente o responsable.

La verificación puede practicarse en la propia sede de la Administración Tributaria o fuera de ella, incluso cuando se trate de agentes de retención o de percepción. En todo caso, cuando se trate de una verificación hecha en el domicilio del contribuyente, se requiere autorización previa por escrito, expedida por la respectiva Administración.

El **fundamento de la verificación** se establece en el artículo 174 del COT:

[...] Las verificaciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, se efectuarán con fundamento exclusivo en los datos en ellas contenidos, y en los documentos que se hubieren acompañado a la misma y sin perjuicio de que la Administración Tributaria pueda utilizar sistemas de información automatizada para constatar la veracidad de las informaciones y documentos suministrados por los contribuyentes, o requeridos por la Administración Tributaria [...].

La claridad de la norma no amerita especial explicación.

En cuanto a los **deberes formales de los contribuyentes** y responsables, ellos están descritos en el artículo 145 del COT y entre los cuales se destacan los siguientes, que hemos

complementado con los que se describen en la Ordenanza del ISAE del Municipio Chacao del Estado Miranda.

Presentar dentro del plazo fijado por las Ordenanzas tributarias, declaración estimada de ingresos.

- Presentar declaración definitiva de ingresos brutos.
- Llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas, referentes a las actividades económicas realizadas, y mantenerlos en el domicilio o establecimiento correspondiente.
- Presentar los libros, registros y demás documentos cuando así sea requerido por la Administración Tributaria.
- Pagar el anticipo de impuesto calculado en la declaración estimada de ingresos brutos.
- Pagar el impuesto determinado según la declaración definitiva de ingresos brutos.
- Pagar los reparos que le sean impuestos.

Cualquier otras establecida en la presente Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza tributaria.

En la Ordenanza a que hemos hecho referencia también se mencionan **obligaciones administrativas**, como son las siguientes:

- Solicitar y obtener la Licencia de Actividades Económicas.
- Solicitar y obtener modificaciones a la Licencia de Actividades Económicas.
- Inscribirse en los Registros de Contribuyentes pertinentes, aportando los datos necesarios y comunicando oportunamente sus modificaciones.
- Contribuir con los funcionarios municipales autorizados en la realización de las inspecciones y fiscalizaciones, en los establecimientos donde se realicen actividades económicas.
- Comparecer ante las oficinas de Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida.
- Cualquier otra establecida en esta Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza administrativa.

El incumplimiento de estos deberes o lo que la ley tributaria ordena, constituye un ilícito sancionado por la Administración Tributaria, salvo las penas restrictivas de la libertad, sin perjuicio de los recursos que contra ellas puedan ejercer los contribuyentes o responsables. A este respecto, tanto el COT como las Ordenanzas sobre actividades económicas, establecen la forma de la sanción a los ilícitos cometidos y los criterios de aplicación, tal como se explica en la Lección Siete, a la cual remitimos al lector.

3. Fiscalización.

Antes de dar inicio al desarrollo de esta sección, se deberá tener presente que el COT considera diferentes los conceptos de fiscalización y determinación. Más aún los considera como dos etapas o fases sucesivas, perfectamente delimitadas, de manera que no puede entremezclarse la una con la otra, motivo por el cual en estas lecciones se analizan por separado.

Según el Diccionario CLAVE¹²⁴, **Fiscalizar**, referido a una persona o entidad, es “*someterlas a una inspección fiscal*” y **Fiscalización** “*el sometimiento de una persona o una entidad a una inspección fiscal para comprobar si pagan sus impuestos*”. Desde este punto de vista, la fiscalización también permite conocer si la Declaración se hizo conforme a la verdadera capacidad económica del contribuyente, en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 317 de la CRBV.

Se observa, entonces, que la fiscalización tiene por finalidad verificar la exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, esto es, comprobar si la información suministrada por éstos se ajusta a lo realmente declarado. Este concepto es ampliado por DIAZ V., en cita de SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ:

[...] La fiscalización en un sentido amplio, es el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Se trata de una actividad administrativa cuyo presupuesto en sentido técnico-jurídico es la atribución de una potestad de comprobación, es decir, la comprobación tributaria, la búsqueda de hechos y datos que ignora la Administración, o de criterios que le permitan a la autoridad establecer la corrección o inexactitud de lo aportado u ocultado por los contribuyentes [...]¹²⁵.

La fiscalización se rige por disposiciones legales contenidas en el COT, LOPPM y Ordenanzas de Hacienda Municipal y tributarias.

Facultades y derechos de la Administración Tributaria Municipal en su acción fiscalizadora.

El COT establece en el artículo 127, que la Administración Tributaria tendrá amplias facultades¹²⁶ de fiscalización, vigilancia e investigación para comprobar y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluyendo las de carácter municipal, pudiendo especialmente (resumen del autor):

1. Examinar los libros, documentos y papeles que registren o puedan registrar y comprobar las negociaciones u operaciones que se resuman en los datos que deben contener las declaraciones juradas.
2. Emplazar a los sujetos pasivos para que contesten interrogatorios sobre actividades u operaciones de las cuales pueden desprenderse la existencia de derechos a favor de la Administración Tributaria.

¹²⁴ CLAVE: *Diccionario de uso del español actual*. 3ª ed. Ediciones SM, Madrid. 1999. Pág. 824.

¹²⁵ DIAZ, V., Límites al accionar de la Inspección Tributaria y Derechos de los Administrados. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1997, Pág. 9, citado por FRAGA PITTALUGA, Luis en: *La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998. Pág. 11.

¹²⁶ Amplias facultades significa que no puede cohonestar (hacer que aparezcan buenos) excesos de parte de la Administración Tributaria que pudieran desconocer los derechos y garantías elementales de los administrados.

Lección DOCE: La administración tributaria municipal

3. Exigir de los sujetos pasivos, la exhibición de libros de la contabilidad y demás documentos relacionados con las actividades ejercidas, así como proporcionar datos e informaciones acerca de dichas actividades.
4. Requerir la comparecencia de los representantes y funcionarios de las empresas por ante la administración tributaria.
5. Practicar avalúos o verificación de toda clase de bienes (incluso durante su transporte, en su caso).
6. Retener y asegurar los documentos revisados durante la fiscalización.
7. Requerir copia de los soportes magnéticos, información sobre equipos y aplicaciones y características técnicas de los equipos o programas de computación.
8. Utilizar programas de computación y utilidades de aplicación en auditoría fiscal.
9. Adoptar medidas para impedir la destrucción y otros daños de la documentación.
10. Requerir información de terceros relacionados con los hechos fiscalizados.
11. Practicar inspecciones y fiscalizaciones en locales y medios de transporte ocupados o utilizados bajo cualquier título por los sujetos pasivos.
12. Solicitar medidas cautelares conforme al COT.
13. Otras facultades no expresamente mencionadas en los numerales anteriores.

• Lugar de la fiscalización.

De acuerdo con el artículo 129 del COT, las facultades de fiscalización pueden ejercerse:

- a. En las oficinas de la Administración Tributaria.
- b. En el lugar donde el contribuyente o responsable tenga su domicilio fiscal, o en el de su representante que al efecto hubiere designado.
- c. Donde se realice total o parcialmente las actividades gravadas.
- d. Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible.

El Parágrafo Único, de este artículo se establece que en los casos en que la fiscalización se desarrolle conforme a lo previsto en el literal a) de este artículo, la Administración Tributaria deberá organizar el carácter reservado de la información y disponer las medidas necesarias para su conservación. Igualmente, dispone el COT en el artículo 180:

[...] La Administración Tributaria podrá practicar fiscalizaciones en sus propias oficinas y con sus propias base de datos, a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, mediante el cruce de información suministrada por proveedores o compradores, prestadores o receptores de servicios, y en general por cualquier tercero cuya actividad se relacione con la del contribuyente o responsable sujeto a fiscalización. Es tales casos se levantará Acta que cumpla con requisitos previstos en el artículo 183 de este Código [...]

Los requisitos que se exigen en el artículo 183 del COT, no son otros que los que se refieren al contenido de las actas de reparo.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Cuando la fiscalización se realice en el lugar donde el contribuyente o responsable tenga su domicilio fiscal o realice total o parcialmente las actividades gravadas o donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible, el procedimiento se inicia con una Providencia Administrativa del domicilio del sujeto pasivo, como veremos en su oportunidad.

- **Inicio de la fiscalización.**

El procedimiento de fiscalización de un contribuyente, cualquiera sea el tributo objeto de examen, se inicia, como se establece en el artículo 178 del COT, con una **Providencia Administrativa**¹²⁷, al igual que si la fiscalización se realiza en los lugares que se especifican en los literales b, c y d, del artículo 129 antes transcrito. Se exceptúa de la emisión de la Providencia Administrativa, las fiscalizaciones que se realicen en la sede de la Administración Tributaria. En el caso de tributos municipales, la competencia para autorizar la Providencia Administrativa le corresponde al Alcalde o Alcaldesa, quien podría delegar esta responsabilidad en el Director de Administración Tributaria o en el Director de Hacienda, según corresponda en el esquema organizativo de la Alcaldía, previa Resolución Administrativa publicada en Gaceta Municipal; sin embargo, de existir una Superintendencia o ente similar responsable de la administración tributaria del Municipio, la Providencia Administrativa será emitida por ese organismo.

Por tratarse de un **acto administrativo**, la Resolución de Fiscalización debe sujetarse a los requisitos establecidos en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos¹²⁸. Igualmente, debe ser emitida en papel con membrete de la Alcaldía del Municipio de que se trate, en original y tres (3) copias, a un mismo tenor, que serán distribuidas de la siguiente manera:

- | | |
|----------------|--|
| Original: | Para ser archivado en lo que será el Sumario Administrativo de la fiscalización, debidamente firmada la Notificación por el contribuyente o responsable. |
| Duplicado: | Para ser entregado al contribuyente o su representante. |
| Triplicado: | Para ser archivado en los papeles de trabajo de la fiscalización. |
| Cuadruplicado: | Para ser archivado por el supervisor de la fiscalización en su archivo personal. |

La Providencia Administrativa, en el caso de los tributos municipales, debe contener lo siguiente:

- a) Identificación del contribuyente o responsable.

¹²⁷ De acuerdo con el artículo 17 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, "Las decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o resolución, conforme a los artículos anteriores, tendrán la denominación de orden o providencia administrativa. También, en su caso, podrán adoptar las formas de instrucciones o circulares".

¹²⁸ LOPA, Art. 18: Todo acto administrativo deberá contener: 1. Nombre del Ministerio u organismo a que pertenece el órgano que emite el acto; 2. Nombre del órgano que emite el acto; 3. Lugar y fecha donde el acto es dictado; 4. Nombre de la persona u órgano a quien va dirigido; 5. Expresión sucinta de los hechos, de las razones que hubieren sido alegadas y de los fundamentos legales pertinentes; 6. La decisión respectiva, si fuere el caso; 7. Nombre del funcionario o funcionarios que lo suscriben, con indicación de la titularidad con que actúen, e indicación expresa, en caso de actuar por delegación, del número y fecha del acto de delegación que confirmó la competencia; 8. El sello de la oficina. El original del respectivo instrumento contendrá la firma autógrafa del o de los funcionarios que lo suscriban. En el caso de aquellos actos cuya frecuencia lo justifique, se podrá disponer mediante decreto, que la firma de los funcionarios sea estampada por medios mecánicos que ofrezcan garantía de seguridad.

- b) Razón social o denominación comercial.
- c) RIF y número de Licencia de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar y/o registro de contribuyente sin licencia si lo posee.
- d) Tributos de los cuales se trata.
- e) Períodos a fiscalizar y/o a auditar.
- f) Elementos constitutivos de la base imponible (en su caso) a fiscalizar.
- g) Identificación de los funcionarios.
- h) Cualquier información que permita individualizar las actuaciones fiscales.

• **Notificación.**

La Providencia Administrativa, Actas y cualquier información de interés para el contribuyente o responsable que surjan durante el procedimiento de fiscalización o reparo, deberán notificarse al contribuyente o responsable, como requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando estos produzcan efectos individuales (artículo 161 del COT).

La **notificación** del acto es un medio de protección de los derechos individuales de los administrados ante la acción desplegada por la Administración Tributaria, por cuanto el desconocimiento de los mismos causa la indefensión. Aún más, si el fiscal actuante no presenta la debida autorización, el contribuyente o responsable no está obligado a entregarle los libros y comprobantes respectivos para que proceda a realizar la investigación, tal como lo dejó asentado el Tribunal Supremo de Justicia en el caso Fundación Metalúrgica Lemos C.A.¹²⁹. Es por ello que el COT establece en el artículo 167, lo siguiente:

[...] El incumplimiento de los trámites legales en la realización de las notificaciones tendrá como consecuencia el que las mismas no surtan efecto sino a partir del momento en que se hubiesen realizado debidamente, o en su caso, desde la oportunidad en que el interesado se deba tener por notificado personalmente en forma táctica, según lo previsto en el numeral del artículo 162 de este Código (**se refiere a la notificación en forma personal**)¹³⁰ [...].

Por otra parte, el artículo 162 del COT establece, que las notificaciones se practican, sin orden de prelación, en algunas de estas formas:

1. Personalmente, entregándola contra recibo al contribuyente o responsable.
2. Por constancia escrita entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable.
3. Por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, por sistemas de comunicación, telegráfico, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que se deje constancia en el expediente de su recepción.

Igualmente, establece el COT, en el artículo 166, que cuando no haya podido determinarse el domicilio del contribuyente o responsable o cuando fuere imposible efectuar la notificación por

¹²⁹ Citado por SÁNCHEZ GONZÁLEZ. Se refiere a caso Fundación Metalúrgica Lemos, C.A., TSJ/SPA, 25-09-02.

¹³⁰ Negritas nuestras.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

cualesquiera de los medios antes señalados, se practicará mediante la publicación de un aviso de prensa que contendrá la identificación del contribuyente o responsable, y la identificación de acto emanado de la Administración Tributaria, con expresión de los recursos administrativos o judiciales que procedan.

Dicha publicación deberá efectuarse por una sola vez en uno de los diarios de mayor circulación de la capital de la República, o de la ciudad sede de la Administración Tributaria que haya emitido el acto. Dicho aviso, una vez publicado, deberá incorporarse en el expediente respectivo.

- **Acta de Requerimientos.**

La Administración Tributaria podrá solicitar de los contribuyentes alguna información y/o documento requerido, de lo cual se dejará expresa constancia de solicitud en la llamada **Acta de Requerimientos**, la cual constituye el instrumento utilizado para dejar constancia de la información y o documentación solicitada al contribuyente o responsable sometido a una fiscalización. Las copias de dichas actas deberán ser firmadas por el contribuyente o responsable, como prueba de haber recibido el original.

En esta Acta, que debe ser firmada conjuntamente por el auditor actuante y el contribuyente, se le concederá a éste un plazo contado en días hábiles, a partir de su fecha de emisión, para que haga entrega de los recaudos indicados en la misma, correspondiente a los ejercicios fiscales comprendidos entre las fechas igualmente indicadas en el Acta. Se le recordará al contribuyente el cumplimiento de los deberes formales, de lo contrario se aplicarán las sanciones previstas en el artículo determinado de la Ordenanza del ISAE, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 99 al 107 del COT.

- **Medidas administrativas de la administración tributaria para la conservación de documentos u otras pruebas relevantes.**

Durante el proceso de fiscalización, la Administración Tributaria podrá tomar ciertas medidas de tipo administrativo, para impedir la desaparición, destrucción o alteración de documentos o pruebas, que puedan ser útiles en el desarrollo de dicho proceso. El COT, en el artículo 128, se refiere a estas medidas, entre las cuales se destacan las siguientes:

- Retención de archivos.
- Retención de documentos.
- Retención de equipos electrónicos de procesamiento de datos.

Las **medidas administrativas** procederán cuando la administración tributaria lo estime conveniente. Así, por ejemplo, la retención de la contabilidad del contribuyente o responsable se justificaría en las siguientes circunstancias:

1. Negativa a permitir la fiscalización o la misma se obstaculice.
2. Existencia de sistemas de contabilidad, registros o libros sin cumplir los requisitos legales.
3. Dos o más sistemas de contabilidad paralelos con diverso contenido.
4. Falta de presentación de dos o más declaraciones.
5. Desprendimiento, alteración o destrucción de sellos, precintos o marcas oficiales.

6. Huelga o suspensión de labores del contribuyente o responsable.

Las medidas administrativas a las cuales se refiere el artículo 128 en comentario, se complementan con lo dispuesto en el artículo 139 del COT, en cuanto a la obligación de reserva de informaciones y datos por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria en relación con los datos suministrados por los contribuyentes, responsables y terceros, así como los obtenidos en uso de las facultades legales de aquella, sin perjuicio de que tales informaciones y datos puedan ser comunicadas a la autoridad judicial o cualquier otra autoridad en los casos que establezcan las leyes. El uso indebido de la información reservada dará lugar a la aplicación de las sanciones respectivas.

- **Formación del expediente.**

Durante el proceso de fiscalización, los funcionarios encargados de practicarla, abrirán un **expediente** en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria, y en donde se hará constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre el cumplimiento o incumplimiento de normas tributarias o situación patrimonial del fiscalizado (artículo 179 del COT).

- **Auditoría tributaria.**

La Fiscalización debe ser hecha con base en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y que tienen que ver con la calidad en la ejecución de los procedimientos de auditoría que serán llevados a cabo para lograr el alcance de los objetivos de la auditoría fiscal. No haremos en esta lección una exposición amplia sobre la auditoría fiscal o tributaria, por cuanto consideramos que ello corresponde a textos especializados en la materia¹³¹. Sólo nos limitaremos a señalar los aspectos más resaltantes sobre el particular, especialmente los relacionados con el ISAE.

Ante todo, se debe tener presente que la **auditoría tributaria municipal** está enmarcada dentro de los mismos preceptos de la auditoría¹³² independiente, pero, como dice FERNÁNDEZ ÁLVAREZ¹³³, proyectada hacia el fisco municipal. En este contexto, la auditoría tributaria permite verificar que los datos contenidos en la declaración han sido determinados con base en las disposiciones legales y que los datos y cifras que aparecen en la declaración son una copia fiel y exacta contenidos en los libros de contabilidad y que han sido llevados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cuando se trate de la **auditoría del ISAE**¹³⁴ específicamente, sus objetivos serán demostrar lo siguiente:

¹³¹ El lector interesado en profundizar sus conocimientos sobre auditoría tributaria municipal, puede consultar la siguiente obra, de la cual hemos extraído algunos conceptos: FERNÁNDEZ ÁLVAREZ, Manuel A., *Evasión Fiscal y Auditoría Tributaria Municipal*. Editorial Horizonte, C.A., Barquisimeto. 2007.

¹³² Para Meigs W. y Otros, citado por FERNÁNDEZ ÁLVAREZ (Pág. 193), una auditoría es un examen de los estados financieros de una compañía, realizada por una firma de contadores públicos independientes. La auditoría consiste en una investigación minuciosa de los registros contables y otras pruebas que apoyan esos estados financieros. Por medio de estudio y la evaluación del sistema de control interno de la compañía, y por la inspección de documentos, la observación de los activos, las investigaciones que se hacen dentro y fuera de la compañía, y por otros procedimientos de auditoría, los expertos reunirán las pruebas necesarias para determinar si los estados financieros suministran un cuadro justo y razonablemente completo de la situación financiera de la compañía y de sus actividades durante el período que se audita.

¹³³ FERNÁNDEZ ÁLVAREZ. Pág. 193.

¹³⁴ DÍAZ, Carlos. Pág. 77.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- Que el contribuyente examinado ha presentado oportunamente la Declaración Jurada de Ingresos Brutos correspondiente al ejercicio económico o fiscal, ordenado a ser examinado por la Resolución emanada por el órgano autorizado para ello en el Concejo Municipal de que se trate.
- Que el contribuyente ha presentado tal Declaración de Ingresos Brutos conforme a la Ordenanza del ISAE y de acuerdo a las actividades económicas que ejerce según la Licencia de Actividades Económicas que le fue otorgada por la Alcaldía del Municipio de que se trate.
- Que el monto de los ingresos brutos declarados por el contribuyente son los ingresos brutos efectivamente obtenidos por él.
- Que tales ingresos brutos corresponden al ejercicio económico o fiscal examinado.
- Que los ingresos brutos, por las actividades comerciales, industriales o económicas de índole similar, generadas en el ámbito del Municipio de que se trate, fueron los efectivamente declarados por el contribuyente.
- Que tales ingresos brutos hayan sido declarados conforme al Clasificador de Actividades Económicas vigente para el ejercicio examinado.
- Que el ISAE determinado por la Administración Municipal haya sido calculado correctamente o que el ISAE haya sido autoliquidado correctamente por el contribuyente, todo ello conforme a la Ordenanza del ISAE vigente para el ejercicio económico o fiscal examinado.
- Que el ISAE haya sido cancelado, por el contribuyente, oportunamente dentro de los plazos previstos en la Ordenanza del ISAE vigente para el ejercicio económico o fiscal determinado.
- Que los pagos por concepto de ISAE hayan sido ingresados efectivamente en las Arcas del Fisco Municipal.
- Que el contribuyente ha efectuado oportunamente las retenciones de ISAE, a que estuviera obligado a realizar, conforme a la Ordenanza del ISAE o a la Ordenanza de Agentes de Retención, según el caso, y/o el COT y,
- Que los montos enterados por el contribuyente, por concepto de retenciones del ISAE hayan ingresado efectivamente a las Arcas del Fisco Municipal.

Los objetivos de la auditoría fiscal del ISAE, antes descritos, deben ser alcanzados en el desarrollo de cada examen que se haga a los contribuyentes y podrían resumirse en uno solo: demostrar que el contribuyente ha cumplido, en el ejercicio económico o fiscal examinado, con lo estipulado en la Ordenanza del ISAE y la Ordenanza de Agentes de Retención, si esta última no estuviera incluida en la misma Ordenanza del ISAE.

Todos los objetivos planteados tienen la misma importancia y por ello deben ser alcanzados plenamente, pues el incumplimiento de uno solo de ellos traerá, seguramente, como consecuencia, la emisión de un acta de reparo fiscal, en contra del contribuyente.

- Auditoría a realizar.

Sobre la base de los objetivos antes descritos, se realizará la siguiente labor de auditoría:

1. Auditoría del efectivo de caja y bancos y ventas al contado.
2. Auditoría de las cuentas y efectos a cobrar clientes y ventas a crédito.
3. Auditoría de inventario y costos de venta.
4. Auditoría de las propiedades, planta y equipos.
5. Auditoría de pasivo.
6. Auditoría de gastos

- **Situaciones que pueden presentarse como consecuencia del resultado de la auditoría tributaria¹³⁵.**

Como consecuencia de la auditoría tributaria pueden surgir dos hipótesis:

Primera hipótesis:

Que la situación tributaria del contribuyente o responsable investigado es correcta respecto de los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, esto es, que la situación del contribuyente resulta conforme a las leyes que regulan la determinación del tributo (COT, Ordenanza de Hacienda Municipal y Ordenanzas tributarias, especialmente la del ISAE), lo que dará origen a la elaboración de un **Acta de Conformidad y una Resolución Culminatoria**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 187 del COT, con lo cual se da por finalizada la actuación. El Acta podrá extenderse en presencia del interesado o su representante, o enviarse por correo público o privado con acuse de recibo, con lo cual se dará por notificado al contribuyente. El Acta de Conformidad deberá contener:

- Tributos.
- Períodos.
- Elementos de la base imponible.
- Conceptos objeto de comprobación.

No obstante, según se establece en el Parágrafo Único del citado artículo 187: “*Las actas que emitan con fundamento en lo previsto en este artículo, no condicionan ni limitan las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria respecto de tributos, períodos o elementos de la base imponible no incluidos en la fiscalización, o cuando se trate de hechos, elementos o documentos que, de haberse conocido o apreciado, hubiere producido un resultado distinto*”. Esta disposición es igualmente aplicable a las Actas de Reparo previstas en el artículo 184 del Código.

¹³⁵ En el Municipio Libertador existe una variante en relación con el proceso de fiscalización, la cual consiste en levantar un **Informe de Fiscalización**, una vez practicada la revisión de la documentación suministrada por el contribuyente o responsable, el cual será entregado por el funcionario a la autoridad competente del SUMAT y cuyo contenido es muy similar al del Acta de Conformidad, antes señalada. El Informe de Fiscalización deberá contener la siguiente información: 1) Lugar y fecha de emisión del informe; 2) Identificación del establecimiento; 3) Identificación del representante legal del establecimiento; 4) Identificación del funcionario actuante; 5) Relación de los hechos constatados en el establecimiento o lugar; 6) Señalamiento del procedimiento a seguir para ejercer los recursos correspondientes; 7) Firma del funcionario actuante y del contribuyente.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Segunda hipótesis:

Se ha determinado la existencia de reparos.

En relación con esta hipótesis, es interesante la lista de situaciones que podrían presentarse a una empresa, según la *Guía Práctica de Fiscalizaciones Tributarias* de la Editorial LEGIS:

1. Reparo sin multas y sin intereses de mora.
2. Reparo y multa.
3. Reparo, multa e intereses de mora.
4. Multa solamente.
5. Intereses de mora solamente.
6. Multa e intereses de mora.

Cualquiera de las situaciones antes planteadas dará origen a la elaboración de un Acta de Reparo, a la cual nos referiremos en la sección que sigue.

• **Acta de Reparo.**

El **Acta de Reparo** se redactará, en cumplimiento de las exigencias del COT contenidas en el artículo 183. La elaboración de esta Acta es requisito indispensable para dar a conocer al contribuyente los derechos que, por concepto de ese impuesto y los accesorios correspondientes, el Fisco Municipal dice tener. Aún más, la omisión del Acta impedirá a la Administración Tributaria hacer valer esos derechos que ha determinado tener.

El Acta de Reparo constituye un acto administrativo de carácter procedimental, según pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ/SPA, 02-04-02, caso Inversiones Kiruelas, C.A.), citado por SÁNCHEZ GONZÁLEZ, en el cual se deja constancia de *“las objeciones formuladas a la situación jurídica tributaria del contribuyente o responsable, como resultado de la fiscalización practicada”*. Estas actas son elaboradas por funcionarios a cuyo cargo estuvo la fiscalización y notificadas al contribuyente. En ellas, *“dichos funcionarios describen las actuaciones cumplidas en el procedimiento, exponen los resultados de su labor de comprobación e investigación del cumplimiento de la obligación tributaria y emplazan al contribuyente o responsable a presentar declaraciones omitidas o rectificar las presentadas y a pagar los tributos resultantes y demás accesorios y derivados”*, según apunta GABRIEL RUAN SANTOS, citado por SÁNCHEZ GONZÁLEZ¹³⁶. A esto debemos agregar, que los **reparos fiscales** serían declaraciones de carácter particular, toda vez que se refieren a un único contribuyente. Deben ser motivados a los efectos de su validez. Ello significa describir los hechos concernientes a las actividades desarrolladas por el contribuyente durante el o los períodos fiscalizados de los cuales se trata. Esta motivación no tiene que ser extensa, siempre que sea informativa e ilustrativa. No obstante, el detalle procedimental debe encontrarse por exigencia legal, en el expediente abierto en razón del procedimiento, de conformidad con lo establecido en el artículo 179 del COT, antes señalado.

¹³⁶ SÁNCHEZ GONZÁLEZ. Pág. 71.

- **Contenido del Acta de Reparación.**

El Acta de Reparación deberá contener la siguiente información, de conformidad con lo establecido en el artículo 183 del COT:

1. Lugar y fecha de emisión.
2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, períodos fiscales correspondientes y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible. En el caso del ISAE, se identificarán las actividades del sujeto pasivo dentro del Clasificador de Actividades Económicas.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización.
5. Discriminación de los montos por concepto de tributos, a los únicos efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 185 del COT.
6. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena restrictiva de libertad, si los hubiere.
7. Firma autógrafa, firma electrónica y otro medio de autenticación del funcionario autorizado.
8. Señalamiento del plazo para formular los descargos correspondientes.

Es importante tener presente que la ausencia de cualquiera de los requerimientos antes descritos, vicia de nulidad al Acta de Reparación.

- **Notificación del Acta de Reparación.**

El COT dispone en el artículo 184, que el Acta de Reparación debe ser notificada al contribuyente o responsable por cualquiera de los medios contemplados en el artículo 162 del mismo Código, como son: en forma personal, entregándola contra recibo al contribuyente o responsable; por constancia escrita entregada por cualquier funcionario de la Administración Tributaria en el domicilio del contribuyente o responsable; por correspondencia postal efectuada mediante correo público o privado, por sistemas de comunicación telegráficos, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que se deje constancia en el expediente de su recepción.

- **Emplazamiento al contribuyente.**

Según establece el COT en el artículo 185¹³⁷, en el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a lo siguiente: a) presentar la declaración omitida; b) rectificar la presentada, y c) cancelar el tributo resultante de a) o b), dentro de los quince (15) días hábiles de haber sido notificado. Sobre este particular, el Parágrafo Único de este mismo artículo dispone:

¹³⁷ Artículo 185 del COT: "En el Acta de Reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días hábiles de notificada". En el caso de la Ordenanza del ISAE del Municipio Libertador, se establece, en el artículo 63, que en el acta de reparación se emplazará al contribuyente o responsable para que proceda a presentar la declaración omitida o rectificar la presentada, y pagar el tributo resultante dentro de los quince (15) días continuos siguientes a su notificación.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] En los casos en que el reparo a uno o varios períodos provoque diferencias en las declaraciones de períodos posteriores no objetados, se sustituirá únicamente la última declaración que se vea afectada por efectos del reparo [...]

• **Aceptación del reparo y pago del tributo adeudado y sus accesorios (allanamiento).**

De acuerdo con el artículo 186 del COT, aceptado el reparo y pagado el tributo omitido, por el contribuyente o responsable, la Administración Tributaria mediante Resolución procederá a dejar constancia de ello y liquidará los intereses moratorios y la multa establecida a que hubiere lugar, de conformidad con lo establecido en el artículo 111 del mismo Código.

[...] COT, Artículo 111: Quien mediante acción u omisión, y sin perjuicio de la sanción establecida en el artículo 116¹³⁸, cause una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, inclusive mediante el disfrute indebido de exenciones, exoneraciones u otros beneficios fiscales, será sancionado con multa de un veinticinco por ciento (21%) hasta doscientos por ciento (200%) del tributo omitido [...]

No obstante y de conformidad con lo establecido en el Parágrafo Segundo de este artículo: *“en los casos previstos en el artículo 186 de este Código, se aplicará la multa en un diez por ciento (10%) del tributo omitido”*.

La resolución que dicte la Administración Tributaria pondrá fin al procedimiento y, por consiguiente, no hay Sumario. Sin embargo, luego de la recepción del Acta de Reparación debidamente notificada al interesado, se abrirá un plazo de quince (15) días hábiles para que el interesado proceda a:

- Presentar la declaración omitida.
- Rectificar la declaración presentada.

Cancelar el tributo resultante, así como las reclamaciones por concepto de multas, intereses y cualesquiera otras de naturaleza tributaria cuyo pago el contribuyente esté dispuesto a asumir, por estar jurídica y contablemente justificado.

• **Aceptación parcial del reparo.**

De acuerdo con el artículo 186 del COT, en caso de que el contribuyente o responsable se acoja parcialmente el Acta de Reparación formulada por la Administración Tributaria, la multa establecida en el Parágrafo Segundo del artículo 11 del Código, equivalente al un diez por ciento del tributo omitido, sólo se aplicará a la parte del tributo que hubiere sido afectada y pagada, abriéndose el Sumario al que se refiere el artículo 188, sobre la parte no aceptada. Es de observar que el COT hace una salvedad en relación con los intereses moratorios, en el Parágrafo Único de este mismo artículo, cuando establece: *“Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del*

¹³⁸ Artículo 116 del COT: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o para un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 UT) a expensa del sujeto activo a la percepción del tributo. La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal. Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 UT), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años. **Parágrafo Único:** A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.

tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos”. El período para aplicar los intereses de mora, estará comprendido desde el último día hábil en que el contribuyente o responsable han debido efectuar el pago y la fecha en que finalmente lo hicieron efectivo.

- **Instrucción del Sumario.**

Como se sabe, en Derecho se entiende por **Sumario**, al conjunto de actuaciones preparatorias de un juicio en las que se aportan pruebas, datos y testimonios que posibilitan el fallo del tribunal.

En el caso de la fiscalización que venimos analizando, el Sumario se instruye en las dos siguientes circunstancias:

- 1) Primero, cuando existe aceptación parcial del reparo por parte del contribuyente o responsable, según lo dispone el artículo 186 del COT, en cuyo caso se procede conforme a lo dispuesto en el artículo 180 del COT, sobre la parte no aceptada por el contribuyente. A este respecto, el Parágrafo Único del citado artículo 186, establece:

[...] Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos [...]

- 2) Segundo, cuando vencido el plazo de quince (15) días hábiles, contados a partir de la notificación del Acta de Reparación (Art. 184 COT) y del emplazamiento al contribuyente o responsable, para el pago de los tributos y los accesorios correspondientes (Art. 185 COT), no se hubiese procedido a los pagos correspondientes. En este caso, el afectado tendrá un plazo de veinticinco (25) días hábiles para formular los descargos¹³⁹ y promover la totalidad de las pruebas para su defensa, según lo dispone el Artículo 188 del COT; sin embargo, dispone este mismo artículo, que en caso de que las objeciones contra el Acta de Reparación versaren sobre aspectos de mero derecho¹⁴⁰, no se abrirá el Sumario correspondiente, quedando abierta la vía jerárquica o judicial.

- **Evacuación de pruebas una vez formulados los descargos.**

El lapso para **evacuación de pruebas** por el contribuyente o responsable a que se refiere el artículo 188 antes citado, se establece en el artículo 189 del COT, en los siguientes términos:

¹³⁹ El descargo administrativo consiste en las acciones que el contribuyente, o su representante, pueden ejercer en contra de las imputaciones que se les hacen en el Acta de Reparación. El descargo administrativo, entonces, es la impugnación del contenido del Acta de Reparación en su totalidad, o en parte de ella, por ante la Administración Tributaria. El descargo administrativo debe interponerse por escrito, tal obligación está prevista en artículo 86 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Su contenido está prescrito en el artículo 49 de la misma Ley.

¹⁴⁰ De pleno derecho es una expresión jurídica que significa que “un cierto resultado o consecuencia no dependen de la voluntad del interesado, ni de un tercero” (RAMÍREZ, Gronda, Diccionario Jurídico, Buenos Aires, 1959. Pág. 196, citado en *Código Orgánico Tributario comentado y comparado. Legislec.* Pág. 324. A este respecto, la jurisprudencia ha sido categórica al sostener cuáles son los supuestos que determinan la procedencia de la declaración de un asunto de mero derecho y, en este sentido, ha señalado: “... para que una causa sea declarada de mero derecho es necesario que, a fin de decidir, baste la confrontación del acto impugnado con las normas que se dicen violadas, por tratarse de simple análisis de aspectos jurídicos sin que exista discusión alguna sobre hechos – como lo sería, por ejemplo, la interpretación de normas o contratos-, lo que permite obviar una fase que resulta innecesaria en procesos de tal naturaleza, como la etapa probatoria. Es pues una causa de mero derecho aquella en la que, al no haber discusión sobre hechos, no se requiere apertura de lapso probatorio, sino que basta el estudio del acto y su comparación con las normas que se dicen vulneradas por él, a fin de que, concluida la labor de interpretación jurídica que debe hacer el juez, se declare su conformidad o no a derecho. Incluso puede evidenciarse desde el inicio mismo del proceso –de los términos de la solicitud de anulación- el que la causa sea de mero derecho y, por tanto, ser incluso innecesario el llamado a los interesados para que hagan valer sus pretensiones – sea en defensa o ataque del acto impugnado- por no haber posibilidad de discusión más que en aspectos de derecho y no de hecho”.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] Vencido el plazo dispuesto en el artículo 188, antes señalado, siempre que el contribuyente o responsable hubiere formulado los descargos, y no se trate de un asunto de mero derecho, se abrirá un lapso para que el interesado evacue las pruebas promovidas, pudiendo la Administración Tributaria evacuar las que considere convenientes. Dicho lapso será de quince (15) días hábiles, pudiéndose prorrogar por un período igual, cuando el anterior no fuere suficiente y siempre que medien razones que lo justifiquen, las cuales se harán constar en el expediente.

Regirá en materia de pruebas, lo dispuesto en la sección segunda de este Capítulo (se refiere al Capítulo III, del Título IV del COT).

PARÁGRAFO ÚNICO: el lapso previsto en este artículo no limita las facultades de la Administración Tributaria de promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes [...].

Se podrá observar que en el Parágrafo Único de la norma supra transcrita, se protege los derechos de la Administración Tributaria al disponer que el lapso previsto para la evacuación de las pruebas no es aplicable a este órgano u ente, pues éste podrá *“promover y evacuar en cualquier momento, las pruebas que estime pertinentes”*, de conformidad con la Ley, esto es, las que fuesen permisibles.

En relación con las pruebas, el COT establece una serie de disposiciones que comentaremos en apretada síntesis:

1. Rige el principio de la libertad de pruebas, esto es, que podrán invocarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, con expresa exclusión del juramento y de la confesión de empleados públicos, cuando ella implique prueba confesional de la Administración. Salvo prueba en contrario, se presumen ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras (artículo 156 del COT).
2. La posibilidad de practicar experticias¹⁴¹ por parte de la Administración Tributaria, para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales. A tal efecto, deberá indicarse con toda precisión los hechos y elementos que abarcará la experticia y el estudio técnico a realizar. Los costos de la experticia incluyendo los honorarios del experto o los expertos, según sea el caso, correrán por cuenta de la parte que la solicite (artículo 157 del COT).
3. Término de prueba que será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso, y no podrá ser inferior a diez días hábiles. En los asuntos de mero derecho se prescindirá del término de prueba, de oficio o a petición de parte (artículo 158 del COT).
4. Rechazo de las pruebas impertinentes o ilegales¹⁴² (artículo 159 del COT).

• Culminación del Sumario.

La culminación del Sumario deberá efectuarse conforme a lo pautado en el artículo 191 COT, según el cual:

[...] El sumario culminará con una resolución en la que se determinará si procediere o no la obligación tributaria; se señalará en forma circunstanciada el ilícito que se imputa; se aplicará la sanción pecuniaria que corresponda, y se intimarán los pagos que fueren procedentes.

La resolución deberá contener los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de emisión.

¹⁴¹ Experticia: prueba pericial, esto es, hecha por expertos.

¹⁴² Pruebas impertinentes son aquellas que no guardan relación con los hechos controvertidos.

Lección DOCE: La administración tributaria municipal

2. Identificación del contribuyente o responsable y su domicilio.
3. Indicación del tributo, período fiscal correspondiente y, en su caso, los elementos fiscalizados de la base imponible.
4. Hechos u omisiones constatados y métodos aplicados a la fiscalización.
5. Apreciación de las pruebas y de las defensas alegadas.
6. Fundamentos de la decisión.
7. Elementos que presupongan la existencia de ilícitos sancionados con pena privativa de libertad, si los hubiere.
8. Discriminación de los montos exigibles por tributos, intereses y sanciones que correspondan, según los casos.
9. Recursos que correspondan contra la resolución.
10. Firma autógrafa, firma electrónica u otro medio de autenticación del funcionario autorizado.

La ausencia de cualquiera de estos requerimientos vicia de nulidad el acto.

PARÁGRAFO PRIMERO: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.

PARÁGRAFO SEGUNDO: En la emisión de las Resoluciones a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva [...].

La resolución a la que se refiere este artículo, deberá estar debidamente motivada, conforme al artículo 9 de la LOPA¹⁴³, en concordancia con la CRBV, en su artículo 49, numerales 1, 4, 5, 6 y 7. En caso contrario no se estará en presencia de un acto administrativo válido de conformidad con la definición establecida en el artículo 7 de la LOPA.

- **Plazo para dictar la resolución Culminatoria del Sumario.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 192 del COT:

[...] La Administración Tributaria dispondrá de un plazo máximo de un (1) año contado a partir del vencimiento del lapso para presentar el escrito de descargos, a fin de dictar la resolución culminatoria del sumario. Si la Administración Tributaria no notifica válidamente la resolución dentro del lapso previsto para decidir, quedará concluido el sumario y el acta invalidada y sin efecto legal alguno. Los elementos probatorios acumulados en el sumario así concluido podrán ser apreciados en otro sumario, siempre que se haga constar en el acta que inicia el nuevo sumario y sin perjuicio del derecho del interesado a oponer la prescripción y demás excepciones que considere procedentes. En la emisión de las Resoluciones a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria deberá, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva [...].

- **Recursos.**

Una vez dictada la Resolución Culminatoria del Sumario, el sujeto pasivo podrá interponer, en su contra, cualquiera de los **recursos** administrativos y judiciales previstos en el COT y en otros instrumentos jurídicos¹⁴⁴. Los recursos van a constituir el instrumento de que se vale el

¹⁴³ LOPA, Art. 9: Los actos administrativos de carácter particular deberán ser motivados, excepto los de simple trámite o salvo disposición expresa de la Ley. A tal efecto, deberán hacer referencia a los hechos y a los fundamentos legales del acto.

¹⁴⁴ A este respecto, la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao, establece lo siguiente: Artículo 108. Los actos de efectos particulares de naturaleza tributaria emanados de la Administración Tributaria podrán ser impugnados mediante el ejercicio de los recursos establecidos en el Código Orgánico Tributario. Artículo 109. Los actos administrativos de efectos particulares de naturaleza administrativa emanados de la Administración Tributaria podrán ser impugnados mediante el ejercicio de los recursos

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

contribuyente para impugnar las resoluciones o Actos Administrativos¹⁴⁵ que considere contrarios a sus derechos o que lesionen su interés legítimo. En *El Código Orgánico Tributario comparado y comentado* de LEGISLEC EDITORES C.A., se señalan los recursos previstos en el Código:

Recursos administrativos:

- *Repetición del pago (artículo 194).*
- *Recuperación de tributos (artículo 200).*
- *Recurso Jerárquico (artículo 242).*
- *Recurso de Revisión (artículo 256).*

Recursos Jurisdiccionales:

- *Recurso Contencioso Tributario (artículo 259).*
- *Segunda Instancia (se rige por la Ley Orgánica de la Corte Suprema de Justicia) (artículo 279).*

Otros:

- *Amparo Tributario (artículo 302).*
- *Transacción Judicial (artículo 305).*
- *Arbitraje Tributario (artículo 312).*

En esta sección sólo haremos referencia a los recursos que se interponen con mayor frecuencia, por parte de los contribuyentes o responsables del ISAE, en sus aspectos básicos.

- Recurso jerárquico.
- Recurso de revisión.
- Recurso contencioso tributario.

establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Conviene aclarar que por recurso administrativo entendemos la impugnación de un acto administrativo por ante un órgano de la Administración que puede ser el propio autor del acto o su superior jerárquico. Cabe señalar que la LOPA establece tres tipos de recursos administrativos, a saber: el recurso de reconsideración, el recurso jerárquico y el recurso de revisión. El recurso de reconsideración sólo es procedente contra los actos administrativos de carácter particular, es decir, las declaraciones productoras de efectos individuales. La oportunidad para intentarlo es dentro de los quince (15 días) siguientes a la notificación del acto que se impugna. Este recurso debe ser propuesto ante el funcionario que lo dictó. Si el acto no pone fin a la vía administrativa el órgano ante el cual se interpone deberá decidir dentro de los quince (15) días siguientes al recibo del mismo. Si por el contrario, el acto pone fin a la vía administrativa, la decisión deberá recaer dentro de los noventa (90) días siguientes a la fecha de la interposición. El recurso jerárquico o de apelación es el que se interpone ante el órgano o funcionario jerárquico superior del Municipio, el Alcalde o Alcaldesa, contra la decisión adoptada por el funcionario u órgano que conoció del recurso de reconsideración. No podrán los interesados intentar el recurso jerárquico sin haber interpuesto el recurso de reconsideración, ni podrá ser admitido el recurso jerárquico sino después de resuelto desfavorablemente el recurso de reconsideración, o de vencido inútilmente el lapso legal para su decisión, caso en el cual se entenderá negada la pretensión del recurrente.

¹⁴⁵ Se refiere al acto administrativo, el cual según el *Diccionario Jurídico Elemental* antes citado, es la decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas. Los actos administrativos del Ejecutivo Nacional se rigen por la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos y tienen la siguiente jerarquía, según el artículo 14 de dicha Ley: decretos, resoluciones, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas. Los actos administrativos del Alcalde se rigen por la LOPPM y se manifiestan a través de los siguientes instrumentos jurídicos: Reglamentos de Ordenanzas; Decretos y Resoluciones. (el lector interesado en el estudio detallado de los instrumentos jurídicos municipales, puede consultar: CARRASQUERO MATÍNEZ, Otto: *Los Instrumentos jurídicos Municipales*. FUNDACOMUN con la colaboración de LAGOVEN, filial de Petróleos de Venezuela. Caracas. Venezuela. 1992).

Recurso Jerárquico.

El Recurso Jerárquico es el que se interpone ante la máxima autoridad administrativa, que en el caso del Municipio es el Alcalde o Alcaldesa.

- Legitimación.

Sobre la legitimación del Recurso Jerárquico, el COT, dispone lo siguiente el artículo 242:

[...] Los actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma los derechos de los administrados podrán ser impugnados por quien tenga interés legítimo, personal y directo, mediante la interposición del recurso jerárquico regulado en este Capítulo.

PARÁGRAFO ÚNICO: No procederá el recurso previsto en este artículo:

1. Cuando los actos dictados por la autoridad competente, en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.
2. Contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República, de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales.
3. En los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes [...].

Por cuanto el Recurso Jerárquico constituye un medio de impugnación, su acceso se encuentra reservado a las personas naturales o jurídicas, que tengan un interés personal, legítimo y directo como base para poder intentarlo. Así mismo, el interesado deberá probar que el acto administrativo recurrido lesiona sus derechos subjetivos, o sus intereses legítimos, personales y directos, por lo que en principio, está obligado a probar o acreditar tal lesión.

- Interposición del Recurso.

En el artículo 243, el COT establece lo siguiente respecto de la **interposición** del recurso:

[...] El recurso jerárquico deberá interponerse mediante escrito razonado en el cual se expresarán las razones de hecho y de derecho en que se funda, con asistencia o representación de abogado o de cualquier otro profesional afín al área tributaria. Asimismo deberá acompañarse el documento donde aparezca el acto recurrido o, en su defecto, el acto recurrido, deberá identificarse suficientemente en el texto de dicho escrito. De igual modo el contribuyente o responsable podrá anunciar, aportar o promover las pruebas que serán evacuadas en el lapso probatorio.

El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter [...].

Se observa que el COT es muy claro respecto de los requisitos para interponer el Recurso Jerárquico, bajo el riesgo de inadmisibilidad por omisión de alguno de ellos, particularmente cuanto se refiere a que debe ser interpuesto por quien tenga interés personal, legítimo y directo en impugnar el acto de que se trate, en el asunto, como se establece en el artículo 242 antes transcrito.

- Lapso para interponer el recurso y recepción.

De acuerdo con el artículo 244 del COT, el **lapso** para interponer el Recurso Jerárquico será de veinticinco (25) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

del acto que se impugna. Así mismo, conforme al artículo 242, el recurso jerárquico deberá interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto.

- Recepción y revocación del acto recurrido o modificado de oficio.

El Recurso Jerárquico deberá interponerse ante la oficina de la cual emanó el acto (artículo 245 del COT). En caso de no ser esta oficina la máxima autoridad jerárquica, podrá revocar el acto recurrido o modificarlo de oficio, en caso de que se comprueben errores en los cálculos y otros errores materiales, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes contados a partir de la interposición del recurso. La revocación total produce el término del procedimiento. En caso de modificación de oficio, el Recurso continuará su trámite por la parte no modificada (artículo 246).

- Ejecución del acto y pago de la porción no objetada.

El COT, en el artículo 247, dispone que: *“La interposición del recurso suspende los efectos del acto recurrido. Queda a salvo la utilización de las medidas cautelares previstas en este Código”*.

Esta norma consagra la **suspensión del acto recurrido** por la interposición del recurso, por lo tanto, las deudas tributarias objeto del mismo se encuentran suspendidas del respectivo pago.

- Pago de la porción no suspendida ni objetada. Suspensión parcial.

De conformidad con el artículo 248 del COT, *“La suspensión de los efectos del acto recurrido en virtud de la interposición del recurso jerárquico, no impide a la Administración Tributaria exigir el pago de la porción no objetada”*.

La norma supra transcrita debe interpretarse en el sentido que la suspensión de los efectos del acto recurrido no limita la potestad de la Administración Tributaria de requerir del interesado el pago de la porción no suspendida ni objetada por éste.

- Admisibilidad del recurso interpuesto.

Sobre la **admisibilidad del recurso interpuesto**, el COT establece lo siguiente en el artículo 249:

[...] La Administración Tributaria, admitirá el recurso jerárquico dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al vencimiento del lapso para la interposición del mismo. En los casos que la oficina de la Administración Tributaria que deba decidir el recurso, sea distinta de aquella oficina de la cual emanó el acto, el lapso establecido en este artículo se contará a partir del día siguiente de la recepción del mismo [...].

En este caso, la claridad de la norma no amerita comentario.

- Causales de inadmisibilidad del recurso.

Incoado el recurso jerárquico por el interesado, la Administración Tributaria, en el lapso previsto en la norma del artículo 249 del COT antes transcrita, decidirá o no la admisión del mismo, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 250 del mismo COT.

[...] Son causales de inadmisibilidad del recurso:

1. La falta de cualidad o interés del recurrente.
2. La caducidad del plazo para ejercer el recurso.

Lección DOCE: La administración tributaria municipal

3. Ilegitimidad de la persona que se presente como apoderado o representante del recurrente, por no tener capacidad necesaria para recurrir o por no tener la representación que se atribuye o porque el poder no esté otorgado en forma legal o sea insuficiente.
4. Falta de asistencia o representación de abogado.

La resolución que declare la inadmisibilidad del recurso jerárquico será motivada y contra la misma podrá ejercerse el recurso contencioso tributario previsto en este Código [...].

○ **Apertura del lapso probatorio:** esclarecimiento de los hechos y solicitud de información.

El artículo 251 del COT, dispone lo siguiente:

[...] La Administración Tributaria podrá practicar todas las diligencias de investigación que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos y llevará los resultados al expediente. Dicha Administración está obligada también a incorporar al expediente los elementos de juicio de que disponga.

A tal efecto, una vez admitido el recurso jerárquico, se abrirá un lapso probatorio, el cual será fijado de acuerdo con la importancia y complejidad de cada caso y no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, prorrogables por el mismo término según la complejidad de las pruebas a ser evacuadas.

Se prescindirá de la apertura del lapso para evacuación de pruebas en los asuntos de mero derecho y cuando el recurrente no haya anunciado, aportado o promovido pruebas [...].

Se desprende del texto de la norma, que una vez admitido el Recurso Jerárquico, por parte del órgano administrativo ante quien se interpuso, se abrirá un lapso probatorio cuya duración será fijada por la Administración, tomando en consideración la complejidad e importancia de las pruebas presentadas o expuestas por el recurrente. No obstante lo anterior, conforme a lo previsto en el artículo 251 del COT, este lapso no podrá ser inferior a quince (15) días hábiles, el cual podrá ser prorrogado por el mismo término. Por otra parte, no podrá la Administración Tributaria dejar de *“incorporar al expediente los elementos de juicio de que disponga”*. De lo contrario se consideraría una conducta ilegal (ocultar pruebas), comportamiento del cual se hacen responsables los funcionarios que en ella incurran.

Con respecto a la solicitud de información, el COT establece lo siguiente en el artículo 252.

[...] La Administración Tributaria podrá solicitar del propio contribuyente o de su representante, así como de entidades y de particulares, dentro del lapso para decidir, las informaciones adicionales que juzgue necesarias, requerir la exhibición de libros y registros y demás documentos relacionados con la materia objeto del recurso y exigir la ampliación o complementación de las pruebas presentadas, si así lo estimare necesario [...].

En este caso, la claridad de la norma no amerita comentario.

○ **Decisión, lapso para decidir y denegación**¹⁴⁶.

Sobre estos tres aspectos del recurso jerárquico, el COT dispone:

[...] Art. 253. La decisión del recurso jerárquico corresponde a la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria respectiva, quien podrá delegarla¹⁴⁷ en la unidad o unidades, bajo su dependencia [...].

¹⁴⁶ Con el fin de ayudar al lector a una mejor comprensión de lo expuesto en la norma del artículo 254, el CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO COMENTADO Y COMPARADO, incluye, en la página 396, un diagrama que invitamos a consultar.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

[...] Art. 254. La Administración Tributaria dispondrá de un lapso de sesenta (60) días continuos para decidir el recurso, contados a partir de la fecha de culminación del lapso probatorio. Si la causa no se hubiere abierto a prueba, el lapso previsto en este artículo se contará a partir del día siguiente de aquel en que se hubiere incorporado al expediente el auto que declare no abrir la causa a pruebas [...].

[...] Art. 255. El recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Cumplido el término fijado en el artículo anterior sin que hubiere decisión, el Recurso se entenderá denegado, quedando abierta la jurisdicción contenciosa tributaria.

Cumplido el lapso para decidir sin que la Administración hubiere emitido la Resolución y si el recurrente ejerció subsidiariamente recurso contencioso tributario, la Administración Tributaria deberá enviar el recurso al tribunal competente, sin perjuicio de las sanciones aplicables al funcionario que incurrió en la omisión sin causa justificada.

La Administración Tributaria se abstendrá de emitir resolución denegatoria del recurso jerárquico, cuando vencido el lapso establecido en el artículo 254 de este Código, no hubiere pronunciamiento por parte de ella y el contribuyente hubiere intentado el recurso contencioso tributario en virtud del silencio administrativo [...].

Recurso de revisión.

Este recurso está consagrado en el artículo 256 del COT, contra los actos administrativos firmes, es decir, no impugnables por vía de otro recurso, porque se han vencido los lapsos para impugnarlos. No podrá ser interpuesto por ante el funcionario que conozca del recurso jerárquico, previsto en el artículo 242 del mismo COT. Sobre este particular, el COT establece en el citado artículo 256, lo siguiente:

[...] Art. 256. El recurso de revisión contra los actos administrativos firmes podrá intentarse ante los funcionarios competentes para conocer del recurso jerárquico en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren aparecido pruebas esenciales para la resolución del asunto, no disponibles para la época de la tramitación del expediente.
2. Cuando en la resolución hubiere influido en forma decisiva documentos o testimonios declarados falsos, por sentencia judicial definitivamente firme.
3. Cuando la resolución hubiere sido adoptada por cohecho, violencia, soborno u otra manifestación fraudulenta, y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial definitivamente firme[...].

El Recurso de Revisión sólo procederá dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la sentencia a que se refieren los numerales 2 y 3 del artículo antes transcrito, o de haberse tenido noticia de la existencia de las pruebas a que se refiere el numeral 1 del mismo artículo (artículo 257 del COT). Por otra parte, este recurso será decidido dentro de los treinta días siguientes a la fecha de su presentación (artículo 258 del COT).

¹⁴⁷ Resulta interesante el comentario hecho a este artículo en *Código Orgánico Tributario comentado y comparado* de LEGISLEC EDITORES, página 392, sobre la posibilidad de que el superior jerárquico pueda delegar el ejercicio de la función de decisión en una unidad o unidades bajo su dependencia. Dice textualmente: "a este procedimiento se le denomina delegación, definida por la doctrina como la potestad de un órgano llamado delegante para actuar por otro llamado delegado, donde por lo general el primero es superior al segundo. Por ello, cuando determinado ente, que tiene conferida una atribución, la delega a otro, permite que éste (delegado) actúe con las mismas atribuciones que aquél".

Recurso contencioso tributario.

El Recurso Contencioso Tributario se interpone cuando se ha agotado la vía administrativa. Es aquel que el contribuyente hace valer ante los tribunales de la República, en contraste con las autoridades administrativas municipales. El artículo 259 del COT establece que el Recurso Contencioso procederá en los siguientes casos:

[...] 1. Contra los mismos actos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante el recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso.

2. Contra los mismos actos a que se refiere el numeral anterior, cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiere sido denegado tácitamente conforme el artículo 255¹⁴⁸ de este Código.

3. Contra las resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares.

PARÀGRAFO PRIMERO: El recurso contencioso tributario podrá también ejercerse subsidiariamente al recurso jerárquico en el mismo escrito, en caso de que hubiese expresa denegación total o parcial, o denegación tácita de éste.

PARÀGRAFO SEGUNDO: No procederá el recurso previsto en este artículo:

1. Contra los actos dictados por la autoridad competente en un procedimiento amistoso previsto en un tratado para evitar la doble tributación.

2. Contra los actos dictados por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuya recaudación sea solicitada a la República, de conformidad con lo dispuesto en los respectivos tratados internacionales.

3. En los demás casos señalados expresamente en este Código o en las leyes.

El Recurso Contencioso Tributario, como todo recurso, es un medio de impugnación de una resolución o acto administrativo. Es la primera instancia del proceso jurisdiccional en materia tributaria, conociendo del mismo los Tribunales Superiores de lo Contencioso –Tributario. Es un recurso autónomo y ordinario. En todo caso, corresponde al Síndico Procurador la representación y defensa del Municipio en los Tribunales Contenciosos Tributarios, de las demandas que interpongan los contribuyentes.

Todo lo referente al Recurso Contencioso Tributario se encuentra en el Título VI, Capítulo I del COT.

¹⁴⁸ Art. 255 del COT: el recurso deberá decidirse mediante resolución motivada, debiendo, en su caso, mantener la reserva de la información proporcionada por terceros independientes, que afecte o pudiera afectar su posición competitiva. Cumplido el término fijado en el artículo anterior **-60 días continuos-** sin que hubiere decisión, el recurso se entenderá denegado, quedando abierta la jurisdicción contenciosa tributaria. (negritas nuestras).

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- **El ciclo de la fiscalización del ISAE¹⁴⁹.**

Realizar una fiscalización a los contribuyentes del ISAE, requiere seguir un orden lógico, incluyendo a los que hayan sido exonerados y a los exceptuados. A continuación haremos un resumen de los pasos que incluye el **ciclo de la fiscalización** de este tributo.

- Selección del contribuyente a ser examinado.

La selección del contribuyente a ser examinado debe responder a un plan de fiscalización, y debe estar a cargo de los funcionarios que dirigen la Administración Tributaria del Municipio de que se trate. En ningún caso debe estar a cargo de los auditores fiscales o actuantes.

Como fuente informativa para la selección de los contribuyentes a ser fiscalizados, la Administración Tributaria debe llevar, al menos dos tipos de registros:

- Un registro permanente de los contribuyentes, en donde queden registrados todas las actuaciones llevadas a efecto tanto por ella misma como por los contribuyentes, fecha de otorgamiento de la Licencia de Actividades Económicas, fecha de cierre del ejercicio económico, fecha de presentación de las declaraciones juradas de ingresos brutos, fecha de pago de cada trimestre, fecha de la notificación de la liquidación o determinación del impuesto, por los períodos de prórroga u otras facilidades de pago, etc. Estos registros deben estar al día, sin atraso, en fecha oportuna, para que puedan servir efectivamente al objeto de las fiscalizaciones.

- Un registro detallado de los contribuyentes que han sido examinados, en donde quede registrado todas las actuaciones llevadas a efecto por la Administración Tributaria Municipal como las efectuadas por el contribuyente. El objeto de esto es tener la más amplia información que permita establecer adecuadamente que tales contribuyentes deban ser considerados de nuevo dentro de los planes de fiscalización. Ellos deben tener la sensación de que no volverán a ser fiscalizados.

Cada mes, y después de terminado el plazo para presentar la declaración jurada de ingresos brutos, la autoliquidación y ajuste impositivo correspondiente, debe entregársele a la Administración Tributaria una lista de los contribuyentes que no hayan cumplido con esas obligaciones. Igualmente, se le entregará a esta administración, una lista de los contribuyentes separados por grupos, con la morosidad o estado de antigüedad de saldos, así como informando los ejercicios que están por prescribir.

Para la escogencia de los contribuyentes a ser examinados, se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- a) Importancia en cuanto al monto de los ingresos brutos declarados y por ende por el monto de los impuestos declarados:
 - Grupo A: Contribuyentes con mayores ingresos brutos declarados y mayores impuestos.
 - Grupo B: Contribuyentes con ingresos intermedios declarados e impuestos intermedios.
 - Grupo C: Contribuyentes con ingresos menores declarados e impuestos menores.

¹⁴⁹ Adaptado de: DÍAZ, Carlos. *I Curso de Auditoría Fiscal*. Proyecto de Asistencia para la Gestión de Ciudades Intermedias Cooperación Técnica Venezolano-Alemana (PROGECI), CORDIPLAN-GTZ. s/f.

b) Morosidad.

En todos los grupos se tomará en cuenta la morosidad del contribuyente y su cumplimiento del deber formal de presentación oportuna de la declaración jurada de ingresos brutos y los ejercicios que están por prescribir.

○ Ejercicios fiscales a ser examinados.

Para determinar los ejercicios fiscales del contribuyente que a ser examinados, será necesario estudiar la prescripción. A este respecto, la LOPPM, en el artículo 166, establece que: *“El régimen de prescripción de las deudas tributarias se regirá por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario...”*. Sobre el particular, el COT dedica todo el Capítulo VI, del Título II, a la Prescripción. Del articulado que integra este Capítulo, transcribimos el siguiente:

Artículo 59. Prescriben a los cuatro (4) años los siguientes derechos y acciones:

1. El derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria con sus respectivos accesorios.
2. La acción para imponer sanciones tributarias, distintas a las penas restrictivas de la libertad.
3. El derecho a la recuperación de impuestos y a la devolución de pagos indebidos.

La prescripción, como medio de extinción de la obligación tributaria, opera tanto a favor de los contribuyentes como del Fisco. El contribuyente o responsable tiene un lapso de prescripción de cuatro (4) años para solicitar de la Administración Tributaria la devolución de lo pagado en forma indebida por concepto de tributos. El origen de estos pagos pudieran ser retenciones que luego resultaron excesivas, o pagos con fundamento en declaraciones estimadas cuyo monto sobrepasa lo derivado de las declaraciones definitivas, o también en pagos realizados por error del deudor, y en general, por pagos de lo indebido, pues, todo pago supone una deuda y lo pagado sin deberse está sujeto a repetición, como lo establece el artículo 1.178 del Código Civil.

En todo caso, la prescripción requiere de tres elementos:

- El transcurso de un determinado tiempo.
- La inacción de las autoridades tributarias y,
- La ausencia del reconocimiento por el sujeto pasivo de la obligación tributaria a su cargo.

Existen circunstancias agravantes, contempladas en el artículo 56 del COT, que pueden extender el término de la prescripción, como por ejemplo, que el sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible, o no inscribirse en los registros de control (Registro de Contribuyentes), o no llevar contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleva doble contabilidad. Igualmente, dispone el COT, sobre lapso para la prescripción de acciones para imponer penas restrictivas de la libertad (artículo 57); la prescripción de penas restrictivas de la libertad (artículo 58); la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias firmes¹⁵⁰ (artículo 59) y el cómputo del término de la prescripción (artículo 60).

○ Realización de la fiscalización propiamente dicha.

Se procederá a desarrollar el procedimiento de fiscalización de conformidad con lo establecido en el COT.

¹⁵⁰ Para Cabanellas de Torres, la expresión firme se define como “sentencias y otras resoluciones judiciales que no cabe contra ellas recurso alguno, excepto el extraordinario de revisión; también, cuando han sido consentidas expresa o tácitamente por las partes, lo cual determina siempre su ejecutoriedad”.

1. Determinación.

Por determinación se entiende, según VILLEGAS¹⁵¹, *“el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (an debeat) ¹⁵², quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeat) ¹⁵³”*.

Del concepto anterior, VILLEGAS extrae los siguientes elementos:

Acto: la determinación tributaria puede estar integrada sólo por un acto del obligado o de la Administración. Por ejemplo, para el tributo derivado de la Ley de Timbre Fiscal, basta con constatar el hecho imponible, calificarlo e indicar la cantidad de dinero a ingresar al Fisco. Si se tratase del Impuesto sobre Espectáculos Públicos, sólo se requiere que el espectador haya adquirido el boleto de entrada correspondiente para presenciar el espectáculo, por cuanto el precio del boleto incluye el monto del gravamen en cuestión.

Conjunto de actos: en la mayoría de los casos, la determinación es una operación compleja, como en el caso del Impuesto sobre la Renta, cuya determinación en las grandes corporaciones requiere de una sucesión de actos, como consecuencia de la complejidad para fijar la cuantía del tributo. Igual sucede, pero a nivel municipal, con el ISAE.

En cada caso en particular: debido a que la norma tributaria no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, tiene como consecuencia una operación posterior mediante la cual dicha norma se amolda a cada acaecimiento del supuesto. Ello significa que la determinación viene a concretar el supuesto hipotético de la norma creadora del tributo.

Si existe una deuda tributaria: para responder a esta pregunta será necesario cerciorarse de que el acontecimiento fáctico encuadró exactamente en la hipótesis y, por consiguiente, se dio el hecho imponible y surgió la obligación tributaria. Igualmente, dice VILLEGAS, será también necesario establecer que aquel cuyo hecho o situación se adecuó a la hipótesis (el destinatario legal del tributo o contribuyente) no está eximido de tributar por alguna circunstancia preestablecida por la ley y que no se ha producido una causa extintiva de la obligación tributaria (por ejemplo, la prescripción).

¿Quién es el obligado?: asunto de trascendental importancia si se toma en cuenta que no siempre el realizador del hecho imponible, o destinatario legal del tributo, es aquel a quien el legislador coloca en el polo negativo de la relación jurídica tributaria como sujeto pasivo; por tanto, a pesar de ser el realizador del hecho imponible, puede no ser el obligado al pago del tributo al Fisco. Como dice VILLEGAS, el “se debe” tiene forzosamente que transformarse en “alguien debe”.

¿Cuál es el importe de la deuda?: La respuesta a esta pregunta es el resultado final del proceso mediante el cual se conoce cuál es el monto exacto de la deuda tributaria. Este proceso recibe el nombre de liquidación, como veremos en su oportunidad.

El procedimiento de determinación sólo puede considerarse concluido, dice VILLEGAS, cuando podemos afirmar que “alguien debe tanto”.

¹⁵¹ VILLEGAS, Pág. 295.

¹⁵² Si se debe.

¹⁵³ Cuánto se debe.

Naturaleza jurídica de la determinación.

Existen dos grandes corrientes en torno a si la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible o si se genera al practicarse la determinación. Sin entrar a discutir la posición de las teorías que defienden una u otra posición, nos limitaremos a señalar que en nuestro ordenamiento jurídico, la determinación se considera de carácter declarativo, por cuanto la deuda tributaria nace al producirse el hecho imponible y la determinación sólo exterioriza algo que ya existe. Así lo establece el COT, en el artículo 13: *“La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales”*.

Modos de determinación.

De acuerdo con el artículo 130 del COT, la determinación puede ser hecha por los sujetos pasivos, quienes luego procederán al pago del tributo correspondiente o en forma mixta por la Administración Tributaria, sobre la base de la información suministrada por el contribuyente o responsable. También la determinación puede ser hecha de oficio¹⁵⁴ por la Administración Tributaria, bajo una de estas modalidades: sobre base cierta o sobre base presuntiva.

Determinación por sujeto pasivo.

Constituye esta una de las formas más generalizadas de la determinación, la cual va seguida de la autoliquidación y pago del tributo por el contribuyente o responsable. En efecto, esta forma de determinación no sólo está prevista en el COT (artículo 130), sino en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la mayoría de las Ordenanzas tributarias del país, especialmente en las Ordenanzas del ISAE. Para ello, el sujeto pasivo debe hacer una declaración jurada en los formularios que le suministre la Administración Tributaria, bien en forma directa o a través de medios electrónicos, como Internet.

A manera de ejemplo, la Ordenanza del ISAE del Municipio Libertador del Distrito Metropolitano de Caracas, establece, en el artículo 33:

[...] Los sujetos pasivos obligados por la Ordenanza, deberán presentar la declaración jurada mensual correspondiente al monto de los ingresos brutos obtenidos en el mes anterior, dentro de los treinta días continuos siguientes al período de imposición, por cada una de las actividades del ramo a que se refiere el Clasificador de Actividades Económicas, en la cual determinarán y liquidarán el monto del impuesto correspondiente, procediendo a su pago en las oficinas receptoras de impuestos municipales que la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), designe para tal fin [...].

Seguidamente, en el artículo 34, de la misma Ordenanza, se establece: *“La Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), pondrá a disposición de cada contribuyente o responsable el correspondiente formulario para la Autoliquidación y Pago, con base en la cual se procederá a la declaración, determinación y pago de los impuestos correspondientes”*.

Determinación mixta.

Este tipo de determinación es la que realiza la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, no obstante que el impuesto a pagar lo fija la Administración. La **determinación**

¹⁵⁴ Ello quiere decir: por decisión propia de la Administración Tributaria. Sin previo requerimiento al sujeto pasivo.

mixta se encuentra prevista en el artículo 130 del COT, al disponer que los contribuyentes o responsables podrán proporcionar la información necesaria para que la determinación sea efectuada por la Administración Tributaria, según lo dispuesto en las leyes y demás normas de carácter tributario.

Un ejemplo de determinación mixta, sería la practicada por la Administración Tributaria Nacional en materia aduanera, por cuanto el sujeto pasivo debe presentar una declaración con los datos de los bienes importados y la Oficina aduanera procede a la determinación y liquidación de la cuantía o monto del tributo a pagar. A nivel municipal, determinación mixta sería, por ejemplo, la que realiza la Administración Tributaria, sobre la base del monto de las apuestas lícitas hechas por los contribuyentes y que debe ser declarado por el empresario responsable del juego.

Determinación de oficio.

La **determinación de oficio** es un procedimiento que practica la Administración Tributaria cuando existe incumplimiento total o parcial del deber de determinación por parte del contribuyente o responsable. SALVADOR SÁNCHEZ GONZÁLEZ, resume de esta manera los aspectos concernientes a la determinación de oficio, sobre la base de lo que, al respecto, establece el artículo 130 del COT:

1. Contribuyente o responsable omite presentar la declaración.
2. Declaración presentada ofrece dudas relativas a su veracidad o exactitud.
3. Contribuyente no exhiba libros o documentos requeridos o no aporte los elementos necesarios para efectuar la determinación.
4. Declaración no respaldada por los documentos, contabilidad u otros medios que permitan conocer:
 - Los antecedentes.
 - Monto de las operaciones para calcular el tributo, de manera que exprese la verdadera capacidad económica del contribuyente.
 - Cuando los libros, registros y demás documentos no reflejen el patrimonio real del contribuyente.
5. Cuando así lo ordene el COT o las Ordenanzas tributarias.

La determinación de oficio¹⁵⁵ puede practicarse, como hemos dicho, sobre base cierta o sobre base presuntiva.

La **determinación sobre base cierta** la practica la Administración Tributaria con apoyo en todos los elementos que permitan conocer los hechos imponible y calcular la base imponible, en forma directa, es decir, con base en los elementos conocidos, disponibles para la Administración Tributaria.

La **determinación sobre base presuntiva** se realiza en mérito de los elementos, hechos y circunstancias vinculados o conexiónados con el hecho imponible, que permitan determinar la

¹⁵⁵ De oficio: calificación que se da a las diligencias que los jueces o tribunales efectúan por decisión propia, sin previo requerimiento de parte o sin necesidad de petición de ésta (CABANELLAS DE TORRES, Pág. 86.)

existencia y cuantía de la obligación tributaria. Se trata, entonces, de una determinación basada en indicios, que permite pasar de un hecho conocido a otro desconocido y que sólo procede cuando se produzca una de las causales previstas en la ley y, por lo tanto, la Administración Tributaria se encuentre imposibilitada de realizar la determinación sobre base cierta.

La determinación sobre base presuntiva podrá ser practicada por la Administración Tributaria (nacional, estatal o municipal), cuando se presenten las siguientes circunstancias en relación con los contribuyentes o responsables (artículo 132 del COT):

1. Se opongan u obstaculicen el acceso a los sitios donde deban iniciarse o desarrollarse las fiscalizaciones, “de manera que imposibiliten el conocimiento cierto de las operaciones del contribuyente”.
2. Lleven dos o más sistemas de contabilidad de diverso contenido.
3. No presenten libros y registros de Contabilidad, ni la respectiva documentación comprobatoria ni proporcionen las informaciones relacionadas con las “operaciones registradas.
4. Se produzcan algunas de las siguientes irregularidades:
 - Operaciones no registradas.
 - Alteraciones de ingresos, costos y deducciones.
 - Registro de compras, gastos o servicios sin soportes.
 - Registros de existencias omitidos o alterados.
 - Existencia registrada a precios distintos a su verdadero costo.
 - Incumplimiento de obligaciones sobre valoración de inventarios.
 - No establecimiento de mecanismos de control de inventarios.
5. Otras irregularidades del contribuyente que no permitan el conocimiento cierto de sus operaciones.

No obstante, el Parágrafo Único de este mismo artículo prevé, que si una posterior determinación practicada sobre base cierta arroja diferencias a favor de la Administración Tributaria, subsistirá la responsabilidad del contribuyente por las diferencias entre una u otra determinación.

El COT, también señala, en el artículo 133, los medios para efectuar la determinación sobre base presuntiva, como son:

- Datos contenidos en la contabilidad del contribuyente.
- Datos contenidos en las Declaraciones de cualquier otro tributo del mismo u otro ejercicio.
- Otros elementos que hubieren servido para la determinación sobre base cierta.
- Estimación del monto de las ventas al comparar los resultados de los inventarios físicos con los montos registrados en la Contabilidad.
- Incrementos patrimoniales no justificados.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

- Capital invertido en las explotaciones económicas.
- Volumen de las transacciones y utilidades en otros períodos fiscales.
- Rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares.
- Flujo de efectivo no justificado.
- Cualquier otro método (procedimiento) que permita establecer la existencia y la cuantía de las obligaciones tributarias del contribuyente.

Existe la posibilidad de que la Administración Tributaria pueda realizar la determinación de la obligación tributaria, utilizando conjuntamente el mecanismo de la determinación sobre base cierta y sobre base presuntiva, con apoyo en lo establecido en el artículo 133 del COT, en el sentido que la determinación sobre base presuntiva se podrá efectuar mediante otros elementos que hubieren servido para la determinación sobre base cierta. Sucede, sin embargo, que la Administración Tributaria podrá modificar la determinación efectuada en sentido contrario al sujeto pasivo. Así lo prescribe el artículo 135 del COT:

[...] La determinación efectuada por la Administración Tributaria podrá ser modificada cuando en la resolución Culminatoria del sumario hubiere dejado constancia del carácter parcial de la determinación practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso serán susceptibles de análisis y modificación aquellos aspectos no considerados en la determinación anterior [...].

Liquidación.

La liquidación comprende, en sentido amplio, el procedimiento u operación matemática de convertir en una cifra concreta el impuesto a pagar por el contribuyente, así como también todas las actividades previas necesarias para ello. En otras palabras, la liquidación consiste en el ajuste de la cifra o la fijación de la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible y que ha sido establecida por la determinación. Desde este punto de vista, la liquidación constituye la última etapa del proceso de determinación (el *quantum debeatur* señalado en la definición de determinación de VILLEGAS, según hemos visto), que conduce al pago de la obligación tributaria por el contribuyente o responsable.

5. Formación del Registro de Contribuyentes.

Como hemos visto en la Lección Siete, por mandato de la Ordenanza del ISAE, la Administración Tributaria debe formar un **Registro de Contribuyentes**, que no es otra cosa que el padrón de los contribuyentes del ISAE residenciados o domiciliados en el Municipio. Debe contener toda la información que permita identificar plenamente al contribuyente y a la actividad que desarrolla. En él se asentará cualquier modificación que se produzcan en la información y condiciones originales dadas en el otorgamiento de la Licencia. Igualmente, deberá existir un Registro de Contribuyentes sin Licencia, en el cual se asienten las autorizaciones con carácter provisional para el desarrollo de actividades económicas y/o comerciales dentro de la jurisdicción del Municipio, previo los requisitos exigidos para su otorgamiento.

Medidas para mejorar la administración tributaria municipal¹⁵⁶.

Una de las preocupaciones de todo gobierno es disponer de un servicio moderno y eficiente de administración tributaria, que le permita determinar, liquidar y recaudar los tributos establecidos por la ley, al menor costo posible y con el menor grado de evasión y elusión por parte de los contribuyentes. Venezuela no ha escapado de esa tendencia, producto de lo cual fue la creación del Servicio Nacional de Administración Tributaria y Aduanera –SENIAT-, en el año 1994, con lo cual se daba cumplimiento a las previsiones del Código Orgánico Tributario de ese mismo año, que otorgaban un rango legal superior al ente tributario y le reconocían una autonomía funcional y financiera que hasta ese momento no tenía.

Siguiendo el ejemplo del Poder Nacional, algunos municipios han creado entes para la administración de sus tributos, dependientes de la Alcaldía, pero con un relativo grado de autonomía, que le permite llevar a cabo sus funciones, con mayor eficiencia y eficacia, pero siempre dentro del marco legal establecido y sometido a los mecanismos de control externo que son imprescindibles en todo Estado de Derecho. Ejemplo de estas organizaciones son, como hemos visto, el SEMAT en el Municipio Baruta del Estado Miranda y el SUMAT en el Municipio Libertador.

Misión de la Administración Tributaria Municipal.

Uno de los aspectos más importantes que se relacionan con la Administración Tributaria, es la misión que debe cumplir. Ello se explica, por el hecho de que se pudiese pensar que el ente u órgano responsable de dicha administración, sea una Superintendencia o cualquier tipo de unidad dentro de la organización administrativa de la Alcaldía, sólo debe cumplir una función recaudatoria, sin tomar en cuenta la forma cómo se realiza la recaudación y la manera de reducir el incumplimiento de la obligación tributaria por los contribuyentes o responsables. Sobre este particular, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), sostiene que las modernas concepciones sobre la misión de la administración tributaria, han superado aquellas que veían a ésta como un organismo meramente recaudador que debería evaluarse en términos de eficiencia a través de la óptica de un sistema cerrado, sin cualquier referencia al entorno en que se desenvuelve. Es así como en los últimos años se considera que la **finalidad recaudatoria** continúa siendo importante, pero incorpora también la preocupación del “**cómo**” **recaudar**, atendiendo al entorno en que se desempeña el organismo administrativo, y preocupándose en preservar los legítimos intereses de los contribuyentes y de la sociedad como un todo.

Una definición general de la **misión de la Administración Tributaria**, incluyendo la municipal, que se encuadre en las concepciones hoy prevalecientes, según el CIAT, sería la siguiente:

Aplicar eficazmente el sistema tributario, con equidad y eficiencia, logrando la confianza pública en su actuación y promoviendo el cumplimiento espontáneo y oportuno de la obligación tributaria, para contribuir al bienestar de la comunidad.

¹⁵⁶ Para una información más amplia sobre este tema, el autor recomienda la lectura de los siguientes trabajos: 1) *Aspectos Conceptuales de la Administración Tributaria*, elaborado por el CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT), organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con la misión de ofrecer un servicio integral para la modernización de las administraciones tributarias de sus países miembros. La sede del centro se encuentra en la ciudad de Panamá, República de Panamá y su dirección electrónica es www.ciat.org 2) *Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales (propuesta para una modernización y reforma de la administración tributaria local)*, LEONARDO PALACIOS MÁRQUEZ. Tributación Municipal en Venezuela I: aspectos jurídicos y administrativos. PH Editorial C.A., Caracas, 1996.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Veamos cuales son los elementos de esa definición, con especial referencia a la administración tributaria municipal:

1. **Objeto:** APLICAR EFICAZMENTE EL SISTEMA TRIBUTARIO.

Implica: ejecución de la legislación tributaria, logrando los efectos fiscales y extra-fiscales perseguidos por el sistema tributario.

La doctrina ha definido al **Sistema Tributario** como la organización legal, administrativa y técnica creada por el Estado, con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario que le corresponde, conforme a la Constitución. Sin embargo, el sistema tributario no sólo es considerado como un mecanismo que permite el ejercicio eficiente del poder tributario por parte del Estado, sino que también sirve de instrumento, a través de la norma jurídica, para el logro de objetivos precisos, tales como, la obtención de los ingresos necesarios para solventar el gasto público.

En el sistema tributario, a nivel municipal, está conformado tanto por los tributos que son de la competencia del Municipio, como por las normas legales y administrativas que rigen la creación, recaudación y administración de esos tributos. Al Alcalde o Alcaldesa le corresponde la administración de los tributos municipales, como jefe de la rama ejecutiva local; sin embargo, puede éste delegar esas funciones en unidades administrativas específicas, garantizando siempre los derechos del contribuyente, sin menoscabo de la legítima autoridad y poder de la Administración en su importante papel de agente recaudador el Municipio.

Principios.

a) Equidad.

Implica: igualdad de tratamiento en la ejecución de las leyes tributarias a todas las personas en igual situación y trato desigual en situaciones desiguales. Así se da cumplimiento al principio de igualdad ante la ley que consagra nuestra Constitución en el artículo 21, y al principio de generalidad del tributo - toda persona de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley- consagrado en el artículo 133 de la Constitución.

b) Eficiencia.

Implica: minimizar los costos de la administración y de los contribuyentes para el cumplimiento de la obligación tributaria.

2. **Estrategia:** LOGRAR LA CONFIANZA PÚBLICA Y PROMOVER EL CUMPLIMIENTO ESPONTÁNEO y OPORTUNO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Implica: actuar con transparencia e integridad y brindar un servicio de calidad.

Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias asistiendo al contribuyente, reduciendo sus costos de cumplimiento y simplificando procedimientos.

Generar una percepción de riesgo en los contribuyentes de que en caso de incumplimiento, estarán sujetos a un costo significativamente más oneroso, por sanciones, multas, recargos, etc.

3. **Finalidad:** CONTRIBUIR AL BIENESTAR DE LA COMUNIDAD.

Implica: tener presente al bienestar general como finalidad trascendente de la actuación de la administración tributaria, con lo cual se promueve la vocación de servicio de sus funcionarios y de la organización como un todo.

Cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias.

Cuando se habla del cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, se hace referencia no sólo a la obligación principal, como es la de pagar el tributo, sino también a las acciones y omisiones que el Código Orgánico Tributario en su Título III, señala como ilícitos tributarios. Tales serían, por ejemplo, el incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los contribuyentes o responsables, entre las cuales se señalan la falta de comparecencia a las citaciones, la no aportación de elementos solicitados por la administración tributaria, no llevar registros contables, ni presentar declaraciones, ni emitir facturas o emitirlas sin el cumplimiento de sus requisitos, etc.

También es importante conocer el significado de dos términos que identifican **formas habituales de incumplimiento de las obligaciones tributarias**, como son la evasión y la elusión fiscal.

La **evasión**, como la ha definido PALACIOS MÁRQUEZ¹⁵⁷, es:

[...] La disminución del monto del crédito a favor de las entidades político-territoriales o descentralizadas funcionalmente, o de la sustracción del cumplimiento de tal obligación por parte de los responsables o contribuyentes ante quienes se verifica el hecho que las origina, en virtud de la realización de conductas fraudulentas o por inobservancia de los deberes formales relativos a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria, para la obtención de la contribución pública que legalmente le es debida. [...]

La evasión viene a ser, entonces, la violación de la ley que establece un tributo a efectos de sustraerse de su aplicación y que se traduce, finalmente, en una disminución de la carga tributaria del contribuyente o los ingresos tributarios del sujeto activo acreedor del tributo. A este respecto, la evasión abarca las infracciones tributarias que señala el COT¹⁵⁸.

En el Municipio, la evasión puede adoptar algunas de estas formas:

- a) Ejercer una actividad económica industrial, comercial o de servicios, en la jurisdicción del Municipio, sin haber obtenido el permiso previo de la Alcaldía, o negarse a presentar la información necesaria para inscribirse en el Registro de Contribuyentes del Municipio, en los casos en que el impuesto de que se trate, así lo requiera.
- b) El ocultamiento o no declaración de ingresos brutos por el ejercicio de actividades de industria, comercio, servicios o de índole similar, o de ser titular de la propiedad de un inmueble en el área urbana del Municipio o del hecho imponible de cualquiera de los demás impuestos municipales.
- c) La imputación de ingresos brutos a otros municipios, cuando la actividad industrial, comercial o de servicios se realiza en o desde el Municipio exactor.

¹⁵⁷ PALACIOS MÁRQUEZ, Pág. 16.

¹⁵⁸ El COT dedica el Título III a los ilícitos tributarios y sus sanciones, clasificándolos en ilícitos formales (Capítulo II, Sección primera); ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas (Capítulo II, Sección segunda); ilícitos materiales (Capítulo II, Sección tercera); e ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad (Capítulo II, Sección cuarta).

- d) La falta de pago de los impuestos locales correspondientes.

Por **elusión fiscal** se entiende la utilización de medios lícitos, es decir, no prohibidos por el texto de la ley, con el objeto de evitar o disminuir el impacto del hecho imponible y, por lo tanto, la carga tributaria. La elusión se basa, entonces, en deficiencias o ambigüedades de la ley tributaria. De esta manera, aunque los medios empleados pueden considerarse inmorales, son legales y la conducta no es fraudulenta.

En un Municipio podría considerarse como elusión, el caso de un propietario de automóvil que paga el impuesto correspondiente en otro Municipio distinto al de su residencia, por ser menor el monto del gravamen y por fallas en el Registro de Contribuyentes, o cuando se establece un impuesto sobre determinada actividad económica y se clasifica en una categoría que no le corresponde, por falta de una definición precisa en el Clasificador de Actividades Económicas.

En conclusión, la evasión constituye un quebranto de la ley mas no así la elusión.

Recomendaciones para los órganos o entes de administración tributaria existentes y para las que puedan constituirse a futuro.

Al hablar de **recomendaciones** para lograr del contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y, por ende, una reducción de la evasión fiscal, se debe tener presente que estamos hablando de acciones de naturalezas diferentes pero orientadas hacia un mismo fin. Se trata, entonces, de un trabajo multidisciplinario que va desde la posible modificación de las ordenanzas tributarias, para corregir los vacíos o ambigüedades que puedan tener en su normativa, hasta el cambio en los sistemas y procedimientos administrativos, incluyendo una actuación transparente e íntegra de los funcionarios adscritos al servicio de administración de tributos, todo ello dirigido hacia la creación de una conciencia tributaria en el contribuyente, inculcándole la idea del pago de los tributos, que lo lleva a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias.

Algunas de esas recomendaciones son:

1. Mejorar y ampliar los servicios al contribuyente, reduciendo los costos del cumplimiento de su obligación tributaria, simplificando métodos y procedimientos, y resolviendo oportunamente sus reclamos y recursos ante la administración. De esta manera se logra lo que Adam Smith llamó el principio de la **comodidad de la tributación**.
2. **Identificar y sancionar eficazmente el incumplimiento de las obligaciones tributarias**, generando en la sociedad la percepción de un alto riesgo para el contribuyente en caso de no cumplimiento, en el sentido de que será descubierto y sancionado.
3. Crear **confianza entre el contribuyente y la administración tributaria**, proyectando una imagen de confiabilidad y diligencia hacia la sociedad, y estableciendo internamente condiciones que promuevan el profesionalismo y la ética de los funcionarios y de la organización como un todo.
4. Elaborar **ordenanzas tributarias** que, de manera clara y precisa, establezcan los elementos constitutivos del tributo, como hecho imponible, sujetos pasivos, base imponible, tipos de alícuotas de gravamen, así como los plazos y formas de declaración del impuesto, el régimen de infracciones y sanciones y las fechas de aprobación y el comienzo de su vigencia.

5. Utilizar una **tecnología adecuada**, que comprenda la utilización amplia de Internet, de la informática y de sistemas de información integrales e integrados, que cubran todas las áreas funcionales del circuito tributario, proporcionando información cierta, oportuna y suficiente.
6. **Evitar la política de aumentar las alícuotas impositivas** como una forma de ocultar la ineficiencia y negligencia en el ejercicio de las operaciones de fiscalización y recaudación por parte de la administración tributaria, que llevan a una disminución de los ingresos tributarios del Municipio. Esta política produce una desfavorable reacción contra el excesivo peso de la imposición, además de resultar discriminatoria al castigar a quienes habitualmente cumplen con el pago de sus tributos.
7. **Aplicar las normas del Código Orgánico Tributario a la tributación local**, sin menoscabo de la autonomía tributaria municipal, especialmente en cuanto se refiere a las relaciones entre los contribuyentes y el Municipio como ente exactor.
8. **Realizar consultas a las organizaciones comunales y asociaciones gremiales** en el momento de discutir una ordenanza tributaria, especialmente la del impuesto sobre actividades económicas, para recibir de estas organizaciones información que permita ajustar la normativa a la realidad y a la naturaleza del negocio o de la actividad económica que genera el pago del impuesto.
9. **Darle al contribuyente la oportunidad de autoliquidar su tributo**, siguiendo los procedimientos y plazos establecidos en la Ordenanzas y Reglamentos respectivos.
10. Disponer de un **Registro de Contribuyentes** que permita identificar y clasificar a los contribuyentes. Este registro debe ser actualizado permanentemente.
11. Desarrollar **planes de fiscalización** que permita minimizar la brecha entre el impuesto declarado por los contribuyentes y el impuesto potencialmente definido por la ley.

Recomendaciones para los Concejos Municipales en relación con las Ordenanzas Tributarias.

Según hemos visto en la Lección Dos, la legalidad tributaria es uno de los principios consagrados en el artículo 317 de la CRBV, de donde se desprende que los tributos municipales deben ser creados mediante ordenanza, las cuales deberán responder a ciertos principios técnico-jurídicos, como son la certeza y transparencia tributaria y principios técnicos como practicabilidad, continuidad, economicidad y comodidad del tributo. Estos principios han sido explicados de manera muy clara y precisa por LILA TRUJILLO ORTÍZ¹⁵⁹, en trabajo cuya cita hacemos al pie de página, y del cual hemos resumido el contenido y alcance de cada uno de ellos.

Certeza tributaria:

Según este principio, el monto del tributo a cuyo pago se está obligado debe ser cierto, determinado y no arbitrario y que el sujeto pasivo tiene el derecho a tener conocimiento tanto de la cuantía cierta de la obligación tributaria como de los elementos que se toman en cuenta para su cálculo. Igualmente, dice TRUJILLO ORTIZ:

[...] La certeza tributaria impone que el texto de la Ordenanza contenga, en forma expresa, la definición de todos los elementos que permiten el cálculo del monto del tributo (obligación tributaria) y el señalamiento de las

¹⁵⁹ TRUJILLO ORTIZ, Lila. Metodología para la Formulación de Ordenanzas Tributarias. *Tributación Municipal en Venezuela II: aspectos jurídicos y administrativos*. PROHOMBRE. P.H. Editorial C.A. Caracas, Venezuela. 1998. Pág. 123.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

oportunidades en que nace la obligación (causación del tributo) y en que éste se hace exigible (pago del tributo). El instrumento jurídico deberá definir, cuál es la base imponible y qué elementos la integran, cuál es la alícuota aplicable a la base, cuál es el periodo para el cual se calcula el tributo si éste fuese el caso, en qué momento nace la obligación tributaria y se considera causado el tributo y en qué momento se hace exigible su pago [...].

Transparencia tributaria:

Principio muy ligado al de certeza tributaria, exige que las Ordenanzas tributarias se estructuren y redacten en una forma y en unos términos inteligibles, claros y precisos para así excluir toda duda sobre el contenido de su mandato y sobre el establecimiento de los derechos y deberes que originen. La transparencia tributaria tiene como finalidad que el contribuyente medio pueda, por sí mismo, identificar y entender los hechos o situaciones que hacen nacer su obligación y los elementos que debe utilizar para su cálculo. Este principio adquiere particular importancia, cuando la Ordenanza permite el sistema de autoliquidación hecha por el sujeto pasivo.

La transparencia tributaria exige también, la simplificación de la tributación, la reducción de las regulaciones especiales, la concesión de los plazos y procedimientos para cumplir los deberes formales, recursos etc., si esto es posible y la codificación fiscal, cuando fuese posible.

Practicabilidad del impuesto:

Este principio sostiene que las normas tributarias no sólo deben poder ser aplicables por la administración sino también practicables por el contribuyente. Para lograr esa practicabilidad es necesaria, según nuestra autora, la transparencia tributaria y la sencillez y simplificación del tributo y de sus procedimientos de cálculo, determinación y pago. Conjuntamente con lo anterior, deben instrumentarse medidas de carácter administrativos tales como la utilización de formularios sencillos, la reducción de la presentación de recaudos a los indispensables para la determinación y pago, la utilización de métodos computarizados y la adecuación y modernización de administración tributaria.

Continuidad tributaria:

De acuerdo con este principio, la materia tributaria debe formularse y elaborarse con vocación de continuidad y de vigencia prolongada y las modificaciones deben efectuarse dentro de reformas integrales, generales y sistemáticas para lograr el cumplimiento de los fines de la tributación. Se pretende, con este principio, la tentación de hacer modificaciones parciales, oportunistas o coyunturales.

Economicidad de la tributación:

La economicidad del tributo exige, que los gastos en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de los deberes formales de la tributación y los que se atribuyan a la administración por su gestión de cobro, deberán ser los mínimos indispensables.

Comodidad tributaria:

Se formula este principio, en el sentido de que al sujeto pasivo u obligado al pago del tributo, deben dárseles las mayores facilidades para cumplir con sus obligaciones. Estas facilidades deben ser dadas para tanto para el procedimiento de determinación, como para la liquidación y pago correspondiente, especialmente cuando la ley permita la autoliquidación establecido para determinar la obligación y, esto es, para hacer la declaración o autoliquidación.

Resumen de la lección

¿Cómo puede usted saber si logró los resultados del aprendizaje que se enuncian al principio de la lección? Los habrá logrado si es capaz de:

- 1. Comprender en qué consiste la Administración Tributaria del Municipio y las normas que la rigen.***

La Administración Tributaria del Municipio comprende el conjunto de actividades a través de las cuales éste hace efectivo su derecho crediticio de fuente tributaria. Ella es ejercida por el Alcalde por intermedio de entes especialmente creadas con estos propósitos denominadas, generalmente, Superintendencias, con autonomía funcional y administrativa, o por órganos de línea como son las direcciones de hacienda municipal.

- 2. Enumerar las facultades básicas de la Administración Tributaria Municipal.***

Dentro de las facultades de la administración tributaria municipal se destacan: 1) Recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios; 2) Verificación del cumplimiento de la obligación tributaria; 3) Fiscalización, 4) Determinación y, 5) Formación del Registro de Información de Contribuyentes.

- 3. Describir en qué consiste la recaudación de los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios.***

La recaudación consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios a favor del Municipio y de intereses de mora, sanciones y otros accesorios causados por infringir disposiciones contenidas en la legislación tributaria municipal. La extinción de la obligación tributaria se realiza mediante el pago, el cual se rige por las disposiciones contenidas en los artículos 40 al 48 del COT; sin embargo, existen otras formas de extinguir la obligación tributaria distintas al pago, como son la compensación, la confusión y la declaratoria de incobrabilidad, poco aplicables en los Municipios. La falta de pago da origen a intereses de mora sobre la deuda tributaria, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. También puede presentarse el caso de la prescripción, regulada en los artículos 55 a 65 del COT.

- 4. Describir en qué consiste la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria.***

La verificación tiene por objeto realizar los ajustes respectivos a las declaraciones de los contribuyentes o responsables, para liquidar las diferencias a que hubiere lugar. Asimismo, la Administración Tributaria podrá verificar el cumplimiento, por los sujetos pasivos, de los deberes formales previstos en el COT y demás disposiciones de carácter tributario –Ordenanza de Hacienda Pública Municipal y Ordenanzas tributarias- y los deberes de los agentes de retención y percepción, e imponer las sanciones a que haya lugar.

- 5. Explicar el procedimiento de fiscalización.***

La fiscalización en un sentido amplio, es el conjunto de operaciones instrumentales destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes o responsables, así como comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables. Se inicia con una Providencia Administrativa, emanada de la Administración Tributaria, la cual debe ser notificada al contribuyente o responsable. Puede ser realizada en las propias oficinas de la Administración

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

Tributaria y con su propia base de datos o, en el caso del ISAE, en el lugar donde el contribuyente o responsable tenga su domicilio fiscal o realice total o parcialmente las actividades gravadas, en cuyo caso podrá solicitar del contribuyente, documentos que quedarán registrados en un Acta de Requerimientos. Igualmente, podrá la Administración Tributaria tomar medidas administrativas que considere pertinente para la conservación de documentos u otras pruebas relevantes, que se requieran durante el procedimiento.

Durante la fiscalización se formará un expediente en el que se incorporará la documentación que soporte la actuación de la Administración Tributaria, y en donde se hará constar los hechos u omisiones que se hubieren apreciado, y los informes sobre el cumplimiento o incumplimiento de normas tributarias y situación patrimonial del fiscalizado. Finalizada la fiscalización, se pueden presentar dos situaciones: una, que el contribuyente o responsable investigado no sea objeto de reparos, caso en el cual se levantará un Acta de Conformidad y se emitirá una Resolución Culminatoria de la fiscalización. La otra es que se presenten reparos, lo cual amerita levantar un Acta de Reparos, que deberá ser notificada al contribuyente o responsable. Como consecuencia de esta Acta, el contribuyente puede aceptar total o parcialmente el Reparo (allanar el Reparo). En el primer caso, procede al pago de lo adeudado por concepto de tributo, multa e intereses moratorios a que hubiere lugar, seguido de lo cual, la Administración Tributaria emitirá una Resolución que pone fin al proceso; en el segundo caso, se iniciará la apertura del Sumario correspondiente a la parte no aceptada por el contribuyente, dándosele oportunidad para presentar las pruebas correspondientes para culminar el Sumario.

Una vez dictada la Resolución Culminatoria del Sumario, el sujeto pasivo podrá interponer varios tipos de recursos, de los cuales, en la lección, sólo se hace referencia a los siguientes: jerárquico, de revisión y contencioso tributario.

El recurso jerárquico, se interpone ante la máxima autoridad administrativa, que en el caso del Municipio, es el Alcalde o Alcaldesa. El de revisión se interpone por ante el funcionario que conozca del recurso jerárquico, contra los actos administrativos firmes, esto es no impugnables por vía de otro recurso, porque se han vencido los lapsos para impugnarlos. El recurso contencioso tributario es aquel que el contribuyente hace valer ante los tribunales de la República, en contraste con las autoridades administrativas municipales. Lo ejerce el contribuyente, en el supuesto caso que la Administración Tributaria no haya contestado favorablemente a los recursos por ellos interpuestos, y si éstos persisten en que sus derechos han sido afectados.

6. *Explicar en qué consiste la determinación.*

Determinación es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria (*an debeatur*), quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*). Existen tres modos de determinación: 1) por sujeto pasivo, la realizada por el contribuyente o responsable, la cual va seguida de la autoliquidación y pago del tributo; 2) mixta, cuando la realiza la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, no obstante que el impuesto a pagar lo fija la Administración y, 3; de oficio, cuando la practica la Administración Tributaria, sobre base cierta –con base en elementos conocidos- o sobre base presuntiva, esto es, basada en indicios.

7. *Comprender cuál es la misión de la Administración Tributaria Municipal, de acuerdo con las modernas concepciones sobre la materia.*

De acuerdo con modernas concepciones, la misión de la Administración Tributaria municipal, al igual que la de la nacional o estatal, va más allá de la recaudación de los tributos propiamente, por

cuanto incorpora también la preocupación del “cómo” recaudar, atendiendo al entorno en que se desempeña el organismo administrativo, y preocupándose en preservar los legítimos intereses de los contribuyentes y de la sociedad como un todo. Desde este punto de vista, la CIAT define la misión general de la Administración Tributaria de la siguiente manera: “aplicar eficazmente el sistema tributario, con equidad y eficiencia, logrando la confianza pública en su actuación y promoviendo el cumplimiento espontáneo y oportuno de la obligación tributaria, para contribuir al bienestar de la comunidad”. Ello implica: ejecución de la legislación tributaria, logrando los efectos fiscales y extra-fiscales perseguidos por el sistema tributario; igualdad de tratamiento en la ejecución de las leyes tributarias a todas las personas en igual situación y trato desigual en situaciones desiguales; minimizar los costos de la administración y de los contribuyentes para el cumplimiento de la obligación tributaria; actuar con transparencia e integridad y brindar un servicio de calidad; tener presente el bienestar general como finalidad trascendente de la actuación de la administración tributaria y su cumplimiento voluntario.

BIBLIOGRAFÍA

1. ACADEMIA DE CIENCIAS POLÍTICAS y SOCIALES. *La Tributación en la Constitución de 1999*. Foro organizado y dirigido por Tomás Enrique Carrillo Batalla. Caracas. 2001.
2. ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO. *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario: aspectos tributarios en la Constitución de 1999*. Livrosca. Caracas. 2000.
3. ATALIBA, Geraldo. *Hipótesis de incidencia tributaria*. MALHEIROS EDITORES LTDA. 6ª ed. Sao Paulo. 2005.
4. BREWER-CARÍAS, Allan. *Estudios sobre el Código Orgánico Tributario de 2001*. Livrosca. Caracas. 2002.
5. _____. *La Constitución de 1999*, Editorial Jurídica Venezolana, Tomos I y II. 4ª ed. Caracas, 2004.
6. _____. Prólogo a *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)* Tomo I, ROMERO MUCI, Humberto, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1997.
7. BRICEÑO LEÓN Humberto. *El Impuesto Municipal de Patente de Industria y Comercio*. Mc GRAW HILL, Caracas, 1998.
8. CABANELLAS DE TORRES. Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, 5ª ed., Editorial Heliasta S.R.L, Buenos Aires, 1981.
9. CALMON Sacha y NAVARRO Coêlho. *Comentarios a Constitucao de 1988: Sistema tributario*. 6ª ed., Editora Forense. Río de Janeiro. 1997.
10. CARRASQUERO MARTÍNEZ, Otto. *Vocabulario Municipal Básico*, FUNDACOMUN, Caracas, 1987.
11. _____. *Los Instrumentos Jurídicos Municipales*, FUNDACOMUN, Caracas, 1992.
12. CASADO HIDALGO, Luis. *Temas de Hacienda Pública*. Ediciones de la Contraloría General de la República. Caracas, 1978.
13. CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT). *Aspectos Conceptuales de la Administración Tributaria*. s/f.
14. CLAVE, *Diccionario de uso del español actual*. 3ª ed., Ediciones SM, Madrid, 1999.
15. CONTRERAS M. Rafael H., El Impuesto sobre Juegos y Apuestas Lícitas, en *Tributación Municipal en Venezuela II: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998.
16. CUENCA DE RAMÍREZ, Nelly. El Impuesto sobre Inmuebles Urbanos, en *Tributación Municipal en Venezuela II: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998.
17. D'ASCOLI CENTENO, Humberto. *La Aplicabilidad de las Normas Procedimentales previstas en el Código Orgánico Tributario, a la Tributación Municipal*. Revista de Derecho Tributario (abril, mayo y junio) de 1995. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas, 1995.
18. DÍAZ, Carlos. *I Curso de Auditoría Fiscal*. Proyecto de Asistencia para la Gestión de Ciudades Intermedias Cooperación Técnica Venezolano-Alemana (PROGECI), CORDIPLAN-GTZ. s/f

Lecciones de hacienda Pública Municipal

19. EDITORIAL JURÍDICA VENEZOLANA. *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Introducción General por ALLAN R. BREWER-CARÍAS, Colección Textos Legislativos N° 7, Caracas, 1988.
20. _____. *Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Estudios por Allan R. Brewer-Carías, Hildegard Rondón de Sanso y Carlos M. Ayala Corao, Colección Textos Legislativos N° 10. Caracas 1990.
21. EVANS MÁRQUEZ Ronald. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*. Mc Graw Hill. Caracas. 1998.
22. FERNÁNDEZ ÀLVAREZ, Manuel Antonio. *Evasión fiscal y auditoría tributaria municipal*, Editorial Horizonte, C.A., Barquisimeto, 2007.
23. FONROUGE GIULANI, Carlos M. *Derecho financiero*, Vol. 1, 5ª ed. obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1993.
24. FRAGA PITTALUGA, Luis. *La defensa del contribuyente frente a la Administración Tributaria*. Ediciones FUNEDA, Caracas, 1998.
25. FUNDACIÓN PARA EL DESARROLLO DE LA COMUNIDAD Y FOMENTO MUNICIPAL (FUNDACOMUN). *Guía Interpretativa de la Ley Orgánica de Régimen Municipal*, Caracas, 1979.
26. GARANTÓN BLANCO, Juan Carlos. La Jurisprudencia de los Órganos de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa y Contenciosa Tributaria y el Impuesto de Industria y Comercio, en *Tributación Municipal en Venezuela I: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Caracas, 1996.
27. GUILLIOD TROCONIS, Rafael. Redistribución del ingreso y descentralización territorial: ensayo sobre justicia tributaria. *Revista de Derecho Tributario* N° 63, abril, mayo y junio de 1994. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 1994.
28. HIGUERAY GÓMEZ, ANGEL, ADRIANI MATHEUS ROLANDO ADRIANI Y COLMENARES DE CARMONA LEYDA. *La Contribución monetaria del Comercio Eventual o Ambulante en la Política Económica-Tributaria de los Gobiernos Locales Venezolanos*. Cuadernos PROLAM/USP (año 6-Vol. 1-2007). Dirección electrónica: www.USP.br/prolam/downloads/2007_1_1.pdf
29. JARACH Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Editorial Cangallo. Buenos Aires. 1983.
30. LEGISLEC C.A. *Código Orgánico Tributario: comentado y comparado*. Caracas, Venezuela, 2002.
31. _____. *Guía Práctica Patente de Industria y Comercio. Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (Municipios Libertador, Chacao, Baruta, El Hatillo y Sucre)*. 2ª ed. Caracas, 2002.
32. _____. *Fiscalizaciones Tributarias (Guía Práctica)*. 3ª Ed. Caracas. 2006.
33. _____. *Patente de Industria y Comercio: impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar (Guía Práctica)*. Caracas. 2002.
34. MÁRQUEZ, Ronald Evans. *Introducción al Régimen Impositivo Municipal Venezolano*, Mc Graw Hill, Caracas, 1998.

35. MORENO DE RIVAS, Aurora. La Contraloría Municipal como Órgano de Control de la Administración Tributaria, en *Tributación Municipal en Venezuela I: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Caracas, 1996.
36. MOROS PUENTES, Carlos. *Ley Orgánica del Poder Público Municipal: títulos, comentarios y referencias con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y leyes nacionales aplicables*, Editorial Jurídica Santana, San Cristóbal. 2005.
37. MOUCHET CASAS, Ángel. *El Reto de los Tributos Municipales*, Proyecto de Asistencia para la Gestión de Ciudades Intermedias, Cooperación Venezolano-Alemana (PROGESI), Caracas, 1996.
38. MOYA MILLÁN, Edgar José. *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 3ª. ed. MOBIL-LIBROS. Caracas. 2003.
39. NAIME Alirio y DINIZ Ana Paula. *Estados y Municipios en la Constitución de 1999*. Paredes Editores. Caracas. 2000.
40. OCTAVIO, José Andrés. Principios del derecho tributario venezolano. Trabajo de incorporación a la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, en *Revista de Derecho Tributario*, octubre, noviembre y diciembre de 2002. Órgano divulgativo de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A.
41. PALACIOS MÀRQUEZ, Leonardo. Políticas de reducción de la evasión de los tributos municipales: propuesta para una modernización y reforma de la administración tributaria local. *Tributación Municipal en Venezuela. I*. P.H. Editorial, C.A., Colección Técnica, Caracas, 1996.
42. _____, La gestión de los tributos locales: su contratación administrativa en el ordenamiento jurídico venezolano. Esbozo para una gestión administrativa eficiente. *Tributación Municipal en Venezuela II*. P.H. Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998.
43. PARRA MANZANO, Galsuinda Veda. *Manual de Derecho Administrativo General*. 2ª ed. VADELL hermanos Editores. Caracas, 2008.
44. RACHADELL, Manuel. La Hacienda Pública Municipal, en *Ley del Poder Público Municipal*. Varios autores. Colección Textos Legislativos N° 34. 2ª Ed. Editori al Jurídica Venezolana, Caracas, 2005.
45. RAMIREZ CARDONA, Alejandro. *Hacienda Pública*. 4ª ed. Editorial TEMIS S.A. Santa Fe de Bogotá, Colombia. 1998.
46. RAMÍREZ van DER VELDE, Alejandro. Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, en *Tributación Municipal en Venezuela II: Elementos Jurídicos y Administrativos*, PH Editorial C.A., Colección Técnica, Caracas, 1998.
47. _____, BAUTE CARAVALLO Pedro y PLANCHART MENDOZA Antonio. *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Torres Plaz & Araujo. Caracas. 2000.
48. RAMOS, Ada. *Los Tributos Municipales: guía para las autoridades locales*, FUNDACOMUN, Caracas, 1998.
49. RUIZ B., Eliecer. *Derecho Tributario Municipal*, Ediciones Libra, Caracas, 1993.
50. SÁNCHEZ GONZÁLEZ, Salvador. *El procedimiento de fiscalización y determinación de la obligación tributaria*. FRAGA, SÁNCHEZ y ASOCIADOS, Colección Estudios 3, Caracas, 2005.

Lecciones de hacienda Pública Municipal

51. SANMIGUEL SANJUAN, Efraín. *Diccionario de Derecho Tributario*. Lizcalibros, C.A., Caracas, 2006.
52. TRUJILLO ORTIZ, Lila. Proyecto de Ordenanza sobre Inmuebles Urbanos, en MOUCHET CASAS, Ángel. *El Reto de los Tributos Municipales*, Proyecto de Asistencia Técnica para la Gestión de Ciudades Intermedias, Cooperación Venezolano-Alemana (PROGESI), Caracas, 1996.
53. _____, Proyecto de Ordenanza sobre Patente de Industria y Comercio, en MOUCHET CASAS, Ángel. *El Reto de los Tributos Municipales*, Proyecto de Asistencia Técnica para la Gestión de Ciudades Intermedias, Cooperación Venezolano-Alemana (PROGESI), Caracas, 1996.
54. _____, Metodología para la Formulación y Elaboración de Ordenanzas Tributarias, en *Tributación Municipal en Venezuela II: aspectos jurídicos y administrativos*. PROHOMBRE. P.H. Editorial C.A. Caracas, Venezuela. 1998.
55. UNIVERSIDAD CENTRAL de VENEZUELA (Ediciones de la Biblioteca). *Estudio de Caracas*, Volumen VIII, Tomo I, Caracas, 1972.
56. VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*. 2ª ed. Editorial TEMIS S.A, Santa Fe de Bogotá, 1996.
57. VILLEGAS, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., ASTREA, Buenos Aires.2002.

LEYES CONSULTADAS

1. Código Civil (G.O. N° 2.990 Extraordinario, de fecha 26 de Julio de 1982).
2. Código de Procedimiento Civil (G.O. N° 4.196 Extraordinario, de fecha 2 de Agosto de 1990).
3. Código Orgánico Tributario (G.O. N° 37.305, de fecha 17 de Diciembre de 2001).
4. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (G.O. N° 5.453 Extraordinario, de fecha 24 de Marzo de 2000).
5. Ley de los Consejos Locales de Planificación Pública (G.O. N° 37.463, de fecha 12 de Junio de 2002).
6. Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (G.O. N° 39.147, de fecha 26 de Marzo de 2009).
7. Ley Orgánica de la Administración Pública (G.O. N° 37.305, de fecha 17 de Octubre de 2001).
8. Ley Orgánica de Planificación (G.O. N° 5.554, de fecha 13 de Noviembre de 2001).
9. Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (G.O. N° 2.818 Extraordinario, de fecha 1 de Julio de 1981).
10. Ley Orgánica de Régimen Municipal (G.O. N° 4.109 Extraordinario, de fecha 15 de Junio de 1989).

11. Ley Orgánica del Consejo Federal de Gobierno (G.O. N° 5.963 *Extraordinario, de fecha 22 de Febrero de 2010*).
12. Ley Orgánica del Poder Público Municipal (G.O. N° 39.163, *de fecha 22 de Abril de 2009*).
 - Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (*Gaceta Municipal del Municipio Chacao del Estado Miranda, Número Extraordinario 6008, del 15 de diciembre de 2005*).
 - Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (*Gaceta Municipal del Municipio Bolivariano Libertador, Distrito Metropolitano de Caracas, Número 3017-1, del 26 de mayo de 2008*).

GLOSARIO DE HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL

NOTA INTRODUCTORIA: El presente Glosario ha sido elaborado como un complemento de las Lecciones de Hacienda Pública Municipal, motivo por el cual sólo se han incorporado los términos de uso más frecuente en el estudio de cada lección, de manera sencilla y asequible. La fuente bibliográfica consultada es amplia –la misma de las Lecciones–; sin embargo, el autor destaca tres obras por su acertado contenido sobre la materia: *Vocabulario Municipal Básico*, de Otto Carrasquero Martínez, publicado en 1987, pero vigente en el significado de la mayoría de los vocablos que lo integran; *Diccionario Jurídico Elemental*, de Guillermo Cabanellas de Torres, y el *Diccionario de Derecho Tributario*, de Efraín Sanmiguel Sanjuan, de edición mucho más reciente, de gran amplitud en su contenido e instrumento de valiosa consulta para quienes sientan particular interés por el campo de la tributación. Finalmente, cabe destacar que la fuente directa de cada vocablo se señala solamente cuando se estima necesario, a menos que se trate de normas legales, en cuyo caso siempre se menciona su origen.

ACTA

1. Relación resumida y escrita donde se consigna el resultado de las deliberaciones y acuerdos de cada una de las sesiones de un cuerpo colegiado, como Concejo Municipal, Junta Parroquial, Consejo Comunal; 2. Reseña o informe elaborado por un funcionario público competente acerca del resultado de una averiguación o inspección, constituyéndose así en instrumento fundamental de cualquier expediente administrativo.

ACTA DE CONFORMIDAD

Acta que se elabora al culminar la fiscalización cuando se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto de los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación.

ACTA DE INSPECCIÓN

Acta que elabora el inspector de la Hacienda Pública Municipal, reflejando el resultado de la inspección.

ACTA DE REPARO

Acta que se elabora al culminar la fiscalización cuando no se estimare correcta la situación tributaria del contribuyente o responsable, respecto de los tributos, períodos, elementos de la base imponible fiscalizados o conceptos objeto de comprobación, indicando los elementos fiscalizados de la base imponible, hechos u omisiones constatados y métodos aplicados en la fiscalización, entre otros.

ACTA DE REQUERIMIENTO

Acta a través de la cual se solicita del contribuyente o responsable documentos que se consideran necesarios en curso de una fiscalización.

ACTIVIDAD COMERCIAL

Actividad que tiene por objeto la circulación y distribución de productos, bienes y servicios entre productores y consumidores, y los derivados de actos de comercio considerados, objetiva o subjetivamente, como tales por la legislación mercantil, salvo prueba en contrario para la obtención de lucro.

ACTO

1. manifestación de voluntad; 2. Hecho o acción, reunión, oportunidad; 3. El realizado por cualquier órgano del Municipio, en el ejercicio de la función administrativa que le está expresamente encomendada en la legislación. Los actos administrativos pueden ser discrecionales, es decir, los que se encuadran dentro de las facultades de una autoridad o reglados, los realizados por una autoridad ajustados a determinados límites impuestos por la ley en relación a sus atribuciones.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

ACTO ADMINISTRATIVO

1. Decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas; 2. Toda declaración jurídica unilateral y ejecutiva, en virtud de la cual la administración tiende a crear, reconocer, modificar o extinguir situaciones jurídicas subjetivas; 3. Es aquella manifestación de voluntad emanada de un funcionario público con autoridad y competencia, en ejercicio de sus funciones administrativas en representación del Estado y con arreglo a la ley, por la cual se producen efectos jurídicos. En la LOPA (artículo 7), se entiende por acto administrativo, “toda declaración de carácter general o particular emitida de acuerdo con las formalidades y requisitos establecidos en la ley, por los órganos de la administración pública”. Los actos administrativos, de acuerdo con el artículo 14 de esta misma ley, tienen la siguiente jerarquía: decretos, resoluciones, órdenes, providencias y otras decisiones dictadas por órganos y autoridades administrativas. Los decretos, de acuerdo con el artículo 15, son las decisiones de mayor jerarquía dictadas por el Presidente de la República y, en su caso, serán refrendados por aquel o aquellos Ministros a quienes corresponda la materia o por todos, cuando la decisión haya sido tomada en Consejo de Ministros. En el primer caso, el Presidente de la República, cuando a su juicio la importancia del asunto lo requiera, podrá ordenar que sea refrendado además, por otros ministros. El artículo 16 dispone, que las resoluciones son decisiones de carácter general o particular adoptadas por los ministros por disposición del Presidente de la República o por disposición específica de la ley. Las resoluciones deben ser suscritas por el ministro respectivo. Cuando la materia de una resolución corresponda a más de un ministro, deberá ser suscrita por aquellos a quienes concierna el asunto. Por último, el artículo 17 establece que las decisiones de los órganos de la Administración Pública Nacional, cuando no les corresponda la forma de decreto o resolución, conforme a los artículos anteriores, tendrán la denominación de providencia administrativa. También, en su caso, podrán adoptar las formas de instrucciones o circulares.

ACTO DE COMERCIO

Actos jurídicos a los que se les aplica el Derecho Mercantil.

ACUERDOS

“Son los actos que dictan los Concejos Municipales sobre asuntos de efecto particular”. Los acuerdos serán publicados en Gaceta Municipal cuando afecten a la Hacienda Pública Municipal”. (Artículo 54 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal).

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA MUNICIPAL

Entidad facultada para la administración de los tributos municipales señalados por ley. Le corresponde al Alcalde o Alcaldesa o al órgano en el cual delegue esta función, como son las divisiones o direcciones de hacienda municipal. En algunos municipios se han creado unidades especiales para este propósito, con autonomía funcional y administrativa, dependientes del despacho del Alcalde o Alcaldesa, llamadas comúnmente Superintendencias, como son la Superintendencia Municipal de Administración Tributaria (SUMAT), del Municipio Bolivariano Libertador del Distrito Metropolitano de Caracas y el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SEMAT) del Municipio Baruta del Estado Miranda.

AGENTE DE PERCEPCIÓN

Sujetos designados por mandato legal, para recibir del deudor tributario, el tributo a que éste se encuentra obligado, debiendo entregarlo al dicho acreedor dentro del plazo señalado por la Ley.

AGENTES DE RETENCIÓN

Personas naturales o jurídicas señaladas por la ley, que por sus funciones o actividades privadas, están encargadas de retener el anticipo de impuesto a contribuyentes o responsables, debiendo entregarlo a la Administración Tributaria dentro del plazo que establezca la Ley o el Reglamento. También, la persona que, siendo deudora de una suma gravable, pagadera a un contribuyente, la Ley le impone la obligación de cercenar una parte de su deuda y transferirla a un ente público, en

el momento, forma y condiciones que la misma ley establezca. Los agentes de retención son responsables y actúan como órgano auxiliar de la Tesorería Municipal (los bancos, por ejemplo). El COT establece la siguiente norma en relación con los agentes de recepción, el artículo 27: “ Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o que por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente... efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente”. En relación con los tributos municipales, suelen ser agentes de retención, los responsables de espectáculos públicos por concepto del impuesto sobre la materia, así como los comisionistas o agentes aduanales, por concepto del Impuesto sobre Actividades Económicas.

ALÍCUOTA TRIBUTARIA (tipo de gravamen)

Porcentaje fijo o variable que se aplica sobre la base imponible y cuyo resultado será la cantidad a ingresar en el Fisco Municipal. Se pueden distinguir dos tipos de alícuotas: a) Proporcionales: únicas para cada impuesto y que no varían cualquiera sea la cuantía de la base imponible y, b) Progresivas: varían al variar la base imponible, de tal manera que al aumentar esta última, aumentan más que proporcionalmente las cuotas.

ANTICRESIS

“Es un contrato por el cual el acreedor adquiere el derecho de hacer suyos los frutos del inmueble que se le entregue, con la obligación de imputarlos a los intereses, si se le deben, y luego al capital de su acreencia”. (CC, artículo 1855).

APELACIÓN

Recurso que en el ámbito jurisdiccional o administrativo, se interpone ante el superior contra las decisiones dictadas por el inferior, por la parte que considere haber sido agraviada o desoída en su derecho. En el ordenamiento jurídico municipal venezolano, el recurso administrativo de apelación o jerárquico procede generalmente ante el Concejo Municipal y agota la Vía Administrativa.

APUESTAS LÍCITAS

Pacto o convenio, no prohibido por la ley, entre dos personas (una puede ser a veces un organismo oficial como el Instituto Nacional de Hipódromos o los Institutos de Beneficencia Pública), sobre una cosa o hecho aleatorio y en el cual se estipula o acuerda el pago de un monto de dinero o de un bien determinado (apuesta o rifa) sobre los resultados del hecho aleatorio (serie de números, caballos ganadores) a fin de que cuando el apostador acierte, la persona responsable de la apuesta le entregue la cantidad de dinero o el bien respectivo.

ÁREA URBANA

La definida en los planes de ordenación urbanística, en los planes de desarrollo urbano local o en los esquemas de ordenamiento sumario, de conformidad con lo dispuesto en la LOOU y en la LOPPM.

ASUNTOS DE MERO DERECHO

Aquellos en que no se discute acerca de la veracidad o condiciones de hecho, sino simplemente acerca del sentido, alcance e interpretación de las normas legales y su aplicabilidad al correspondiente hecho, que las partes no contravienen y lo dan por cierto.

AUDITOR TRIBUTARIO

Funcionario encargado de realizar el análisis de los registros contables, de la documentación que los sustenta y de comprobar la veracidad de lo informado por los contribuyentes o responsables en las declaraciones juradas.

AUDITORÍA

Examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público o privado, institución, empresa o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza,

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación.

AUDITORÍA TRIBUTARIA MUNICIPAL

1. Es la que tiene por objeto demostrar que el contribuyente haya cumplido, en el ejercicio económico o fiscal examinado, con lo estipulado en la Ordenanza Tributaria correspondiente, principalmente, la Ordenanza sobre Actividades Económicas; 2. Control crítico y sistemático, que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el período a fiscalizar y los principios de contabilidad generalmente aceptados, para establecer una conciliación entre los elementos legales y contables y así determinar la base imponible y los tributos que afectan al contribuyente auditado.

AUTOLIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

Acto por el cual el propio sujeto pasivo determina su deuda tributaria, sin intervención alguna de la Administración Tributaria. Esta operación precede, normalmente, a la declaración realizada por el contribuyente o responsable.

AUTONOMÍA MUNICIPAL

Principio según el cual el Poder Público Municipal goza de independencia frente a los otros poderes públicos. La LOPPM, define la autonomía municipal, en el artículo 3, en los siguientes términos: “La autonomía es la facultad que tiene el Municipio par elegir sus autoridades, gestionar las materias de su competencia, crear, recaudar e invertir sus ingresos, dictar el ordenamiento jurídico municipal, así como organizarse con la finalidad de impulsar el desarrollo social, cultural y económico sustentable de las comunidades locales, y los fines del Estado”.

AVALÚO

1. Atribución de un valor monetario a determinado bien para un fin específico. El objeto del avalúo es el valor y no el precio del bien y requiere el conocimiento técnico del bien, del mercado y de la finalidad del avalúo. 2. Actividad administrativa practicada por el Municipio, a través de la Oficina Municipal de Catastro, destinada a señalar, mediante procedimiento técnico, el valor de un inmueble urbano.

BASE IMPONIBLE

1. Cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depuradas las deducciones y rebajas legalmente autorizadas; 2. Magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, definida por ley que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto a los efectos de la liquidación del impuesto; 3. Valoración monetaria del hecho imponible.

BIENES MUNICIPALES

“Son bienes municipales, sin menoscabo de legítimos derechos de terceros, los bienes muebles e inmuebles que por cualquier título formen parte del patrimonio del Municipio, o aquellos destinados en forma permanente a algún establecimiento público o servicio del Municipio o al algún ramo de su administración, salvo disposición o convenio expreso en contrario” (artículo 131 de la LOPPM).

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Aptitud que tiene una persona natural o jurídica para pagar impuestos y que está de acuerdo a la disponibilidad de recursos con que cuenta, después de haber superado el mínimo vital. El maestro Dino Jarach considera que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa, al mismo tiempo, la existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. La capacidad contributiva constituye uno de los pilares sobre los cuales se apoya la justicia tributaria en Venezuela, de acuerdo con lo establecido en el Art. 317 de la CRBV.

CAPACIDAD JURÍDICA

Aptitud que tiene la persona para ser sujeto o parte, por sí o por representante legal, en las relaciones de Derecho; ya como titular de derechos o facultades, ya como obligado a una prestación o al cumplimiento de un deber.

CATASTRO

Censo o padrón de los predios y fincas urbanas y rústicas.

CATASTRO URBANO

Inventario de la riqueza inmobiliaria de las áreas urbanas de un Municipio, el cual comprende tres elementos: físico, jurídico y económico. **Catastro físico:** consiste en el levantamiento y elaboración de planos, con ubicación precisa de todos y cada uno de los inmuebles urbanos, incluyéndose las características intrínsecas, tanto del terreno como de la construcción y la descripción detallada de los servicios públicos existentes en cada calle. **Catastro jurídico:** consiste en la situación legal de tenencia de todos y cada uno de los inmuebles urbanos. **Catastro económico:** comprende la determinación técnica del valor atribuible a cada inmueble catastrado. El servicio de catastro es competencia propia del Municipio, de conformidad con lo establecido en el literal a, del numeral 2 del artículo 56 de la CRBV. Sin embargo, por disposición del artículo 25 de la Ley de Geografía, Cartografía y Catastro: “Los municipios, para la formación y conservación de su respectivo catastro, adoptarán las normas técnicas y el código catastral establecidas por el Instituto Geográfico de Venezuela Simón Bolívar”

COBRANZA COACTIVA

Procedimiento compulsivo determinado por autoridad competente para obtener el cobro de lo adeudado.

COMERCIALIZACIÓN

Proceso cuyo objetivo es hacer llegar los bienes desde el productor al consumidor. Involucra actividades como compra-ventas al por mayor, al por menor, publicidad, pruebas de ventas, información de mercado, transporte, almacenaje y financiamiento.

COMERCIANTE

De acuerdo con el Código de Comercio: “Son aquellos sujetos... que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual, y las sociedades mercantiles...”. Los elementos de esta definición son, por lo tanto, los siguientes: 1) ejercicio de actos de comercio; 2. Que el ejercicio de esa actividad o profesión, se haga en forma habitual y, 3. Que quien realiza la actividad lo haga con el propósito de obtener benéfico económico o patrimonial.

COMERCIO

Intercambio de bienes y servicios, ya sea realizado directamente, bajo la forma de trueque, o indirectamente, por medio del dinero.

COMODATO (préstamo de uso)

Contrato por el cual una de las partes entrega a la otra gratuitamente una cosa para que se sirva de ella, por tiempo o para uso determinados, con cargo de restituir la misma cosa (artículo 1.724 del CC).

COMPENSACIÓN

Medio de extinción de la obligación tributaria, por la cual se aplica contra ésta los créditos liquidados y exigibles por tributos pagados en exceso o indebidamente y con los saldos a favor. La deuda tributaria podrá ser compensada, total o parcialmente, por la Administración Tributaria, con los créditos por tributos, sanciones e intereses pagados en exceso o indebidamente y con los saldos a favor por exportación u otro concepto similar, siempre que no se encuentren prescritos y sean administrados por el mismo órgano.

CON FUERZA DE COSA JUZGADA

Sentencia que pone fin a un litigio o que no puede ser apelada. Sentencia definitivamente firme.

CONCESIÓN

Contrato administrativo celebrado por el Municipio con una persona natural o jurídica de carácter privado para la prestación de un servicio público municipal (artículo 73 de la LOPPM). La concesión sólo puede ser otorgada mediante licitación pública a particulares y bajo las siguientes condiciones mínimas establecidas en el contrato de concesión: 1. Plazo de la concesión no podrá exceder de veinte años; 2. Precio que pagará el concesionario por derechos que le otorga la concesión y participación del Municipio en las utilidades o ingresos brutos por la explotación de la concesión. En el respectivo contrato de concesión se establecerán los mecanismos de revisión periódica de esas ventajas otorgadas al Municipio; 3. Garantía de fiel cumplimiento constituida por el concesionario a favor del Municipio y aceptada por éste, la cual se actualizará periódicamente durante el término de la concesión; 4. Derecho del Municipio a revisar periódicamente los términos del contrato para su adopción y posibles mejoras tecnológicas; 5. Derecho del Municipio a la intervención temporal del servicio y a asumir su prestación por cuenta del concesionario, en las situaciones que previamente se establezcan; 6. Derecho de revocatoria por parte del Municipio sin menoscabo de la indemnización por el monto de las inversiones no amortizadas, en ningún caso la revocatoria dará lugar a indemnización por lucro cesante; 7. Traspaso gratuito al Municipio, libre de gravámenes, de los bienes, derechos y acciones objeto de la concesión, al extinguirse ésta por cualquier título.

CONCURRENCIA FISCAL O TRIBUTARIA

Utilización de las mismas fuentes impositivas por dos o más niveles de gobierno, esto es, el establecimiento para los mismos contribuyentes de impuestos de la misma naturaleza, regulados por legislaciones distintas, con características diferentes, y reclamados por diversas autoridades. La concurrencia fiscal o tributaria conduce al problema de la doble tributación en perjuicio de la economía de los contribuyentes.

CONDONACIÓN

Rendición o perdón, por mandato expreso de la Ley, de una deuda u obligación. Cuando se trata de deuda tributaria sólo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley.

CONFESIÓN (en sentido procesal)

Es la afirmación de la verdad de un hecho que produce consecuencias jurídicas contra la persona misma que la hace.

CONFISCACIÓN

Adjudicación que se hace al Estado de los bienes de la propiedad privada.

CONFISCAR

Privar de sus bienes a una persona y aplicarlos al Fisco.

CONTRATO

Acuerdo de voluntades dispares que se combinan para producir efectos jurídicos.

CONTRATO ADMINISTRATIVO

Acuerdo de voluntad de la que participa la Administración Municipal, destinado a producir consecuencias jurídicas sobre las partes contratantes. Actos de declaración de voluntad común productora de efectos jurídicos entre el Municipio, en su función administrativa, y una persona natural o jurídica, pública o privada. Cuando dichos acuerdos se celebran entre el Municipio y otro ente público, se suelen también denominar convenios.

CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS

Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas y cuyo destino no debe ser ajeno a la financiación de las obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de hecho.

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituye el presupuesto de la obligación.

CONTRIBUCIÓN POR MAYOR VALOR

Contribución especial en donde el beneficio de los contribuyentes consiste en los mayores valores que adquieran las propiedades en virtud de los cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidos por los planes de ordenación urbanística.

CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

Exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su funcionamiento autónomo.

CONTRIBUYENTE RESIDENTE

El que realiza sus actividades económicas –industriales, comerciales, de servicios o de índole similar- en la jurisdicción de un Municipio o desde esa jurisdicción, siendo, por tanto, contribuyentes del Municipio de que se trate por el ejercicio de tales actividades.

CONTRIBUYENTES

“Son los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria”. (COT, artículo 22).

CRÉDITO FISCAL

Monto en dinero a favor del contribuyente en la determinación de la obligación tributaria, que éste puede deducir del débito fiscal para calcular el monto de dinero a pagar al Fisco.

DACIÓN EN PAGO

Modo de extinción de las obligaciones, por el cual el deudor se libera suministrando al acreedor, con el consentimiento de éste, una prestación distinta de la convenida originalmente.

DÉBITO FISCAL

Monto en dinero de la obligación tributaria a favor del Estado y que el contribuyente debe considerar como pago.

DECLARACIÓN JURADA

Manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria en la forma establecida por las leyes o reglamentos, la cual puede constituir la base para la determinación de la obligación tributaria. Los deudores tributarios deberán consignar en su Declaración, en forma correcta y sustentada, los datos solicitados por la Administración Tributaria. Se presume, sin admitir prueba en contrario, que toda Declaración tributaria es jurada.

DECRETOS

“Son los actos administrativos de efecto general, dictados por el Alcalde o Alcaldesa y deberán ser publicados en la Gaceta Municipal o Distrital. El Alcalde o Alcaldesa reglamentará las ordenanzas mediante decreto, sin alterar su espíritu, propósito o razón y, en todo caso, deberán ser publicados en la Gaceta Municipal o Distrital”. (Artículo 54 de la LOPPM).

DEFRAUDACIÓN FISCAL (sustracción o abstención dolosa del pago de impuestos)

Delito mediante el cual se evita el pago total o parcial de tributos establecidos en la ley, a través de artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta. Las principales formas son: contrabando, falsificación y adulteración de documentos de documentos y subvaluación.

DERECHO TRIBUTARIO

Conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos, en cuanto se refiere a su establecimiento, recaudación y control, por parte del Estado, en virtud de su poder tributario, y a las relaciones que surgen entre éste y los particulares en su calidad de contribuyentes. Se le denomina también derecho fiscal o derecho impositivo.

DERECHOS REALES

1. Es el goce de los poderes que constituyen la esencia de la propiedad inmobiliaria, al poseedor a título de dueño o persona individual o colectiva que tiene la disponibilidad económica del bien

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

como propietario o haciendo las veces de tal, como es el caso del usufructo o de la anticresis; 2. Poder jurídico de una persona sobre una cosa, reglado por ley en virtud de lo cual se puede obtener directamente de ella todos, algunos o alguna de las utilidades, y que con suficiente publicidad se adhieren y siguen a la cosa, pudiendo oponérsele a cualquier tercero.

DESGRAVAMEN

Descuentos o deducción de determinadas cantidades del producto de un impuesto que se debe pagar. Rebaja. Los desgravámenes deben ser establecidos y regulados en las Ordenanzas respectivas.

DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda. El COT, en el artículo 130, establece que la determinación puede ser hecha por el sujeto pasivo o de oficio por la Administración Tributaria.

DETERMINACIÓN DE OFICIO

Procedimiento que practica la Administración Tributaria cuando existe incumplimiento total o parcial del deber de determinación por parte del contribuyente o responsable. Puede practicarse: a) Sobre base cierta, con apoyo en todos los elementos que permitan conocer los hechos imponible y calcular la base imponible, en forma directa, es decir, con base en los elementos conocidos, disponibles para la Administración Tributaria y, b) Sobre base presuntiva, en mérito de los elementos, hechos y circunstancias vinculados o conexados con el hecho imponible, que permitan determinar la existencia y cuantía de la obligación tributaria.

DEUDA TRIBUTARIA

Suma adeudada al acreedor tributario por concepto de tributos, recargos, multas, intereses moratorios y de ser el caso, los intereses que se generan por el acogimiento al beneficio de

DEUDOR TRIBUTARIO

Persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sea en calidad de contribuyente o responsable.

DOBLE TRIBUTACIÓN

Resultado de la aplicación de un mismo impuesto a un contribuyente, por entidades municipales distintas, sobre la misma materia imponible.

DOCTRINA

Comprende las exposiciones escritas de los autores o tratadistas sobre importantes materias del derecho, con la finalidad de dar soluciones a los problemas que el derecho plantea, a través de la interpretación de las normas y principios del ordenamiento jurídico. La doctrina tiene también como aporte importantes la sistematización del estudio de las instituciones jurídicas.

DOMICILIO

Lugar donde una persona tiene el asiento principal de sus negocios e intereses (artículo 27 CC). El domicilio de las sociedades, asociaciones, fundaciones y corporaciones, cualquiera que sea su objeto, se halla en el lugar donde esté ubicada su dirección o administración, salvo lo que se dispusiere por sus Estatutos o por leyes especiales. Cuando tengan agentes o sucursales en lugares distintos de aquel en que se halle su dirección o administración, se entenderá también como su domicilio el lugar de la sucursal o agencia, respecto de los hechos, actos o contratos que ejecuten o celebren por medio del agente o sucursal (artículo 28 del CC).

DOMICILIO DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Lugar fijo de negocios donde las personas jurídicas realizan sus operaciones civiles o comerciales. (COT, artículo 33).

DOMICILIO DE LAS PERSONAS NATURALES A EFECTOS TRIBUTARIOS

Lugar donde las personas naturales desarrollen sus actividades civiles y comerciales, salvo que tuvieren varios centros de operaciones, en cuyo caso se considerará que el domicilio es el lugar donde desarrolla su actividad principal. (COT, artículo 32).

DOMICILIO FISCAL

Sede principal de una persona física y jurídica a efectos tributarios.

DOMINIO

Derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona.

DONACIÓN

Art. 1431 del CC: La donación es un contrato por el cual una persona transfiere gratuitamente una cosa u otro derecho de su patrimonio a otra persona que lo acepta". También es donación la liberalidad hecha por agradecimiento al donatario, en consideración a sus méritos.

EFICACIA

Capacidad de lograr los objetivo y metas programadas con los recursos disponibles en un tiempo determinado.

EFICIENCIA

1. Uso racional de los medios con que se cuenta para alcanzar un objetivo predeterminado; es el requisito para evitar o cancelar gastos excesivos, dispendios y errores; 2) Capacidad para alcanzar los objetivo y metas programadas con el mínimo de recursos disponibles y tiempo, logrando su optimización.

EJIDOS

Terrenos comunes a todo vecindario de una población, generalmente situados en los alrededores de la misma y los cuales se utilizan para el bien común. De acuerdo con la legislación venezolana, los ejidos son bienes inmuebles del dominio público de los municipios, en consecuencia, el artículo 181 de la CRBV los declara inajenables e imprescriptibles; salvo que se enajenen para construcciones en los casos establecidos por las ordenanzas y previo cumplimiento de las formalidades que ellas se establecen.

ELUSIÓN FISCAL O TRIBUTARIA

Reducción de la carga o contribución impositiva, en comparación con lo que de otro modo tendría que pagar un contribuyente, como consecuencia de deficiencias o ambigüedades de la ley tributaria. De esta manera, aunque los medios empleados puedan considerarse inmorales, son legales y la conducta no es fraudulenta.

EMPRESAS MUNICIPALES

Sociedades en las cuales el Municipio, solo o conjuntamente con otras entidades locales con personalidad jurídica, tiene una participación mayor del cincuenta por ciento (50%) del capital social.

ENFITEUSIS

Contrato por el cual se concede un fundo a perpetuidad o por tiempo determinado, con la obligación de mejorarlo y de pagar un canon o pensión anual expresada en dinero o en especies (Artículo 1.565 del CC).

ESPECTÁCULOS PÚBLICOS

Evento de carácter artístico, cultural, deportivo, festivo o de naturaleza similar, expuesto en lugares cerrados o abiertos, realizado con fines de lucro y cuyo acceso o exhibición al público esté condicionado a la cancelación de cualquier valor monetario.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La institución o principio del establecimiento permanente ha surgido de la doctrina y la jurisprudencia patria, inspirada en el derecho tributario internacional y en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), seguido por el Modelo Convenio de la ONU y por distintos países que han suscrito este convenio. Según este principio, una empresa opera mediante un establecimiento permanente, cuando dispone en un territorio, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en donde realice todo o parte de su actividad o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

en nombre y por cuenta del contribuyente¹⁶⁰. De manera que, el establecimiento permanente viene a ser el dato objetivo de conexión entre el territorio del Municipio y la actividad gravable, industrial o comercial, especialmente cuando esa actividad trascienda los límites de un determinado Municipio, en cuyo caso surge el derecho de otros Municipios de ejercer su potestad tributaria, gravando la actividad que se realice en su jurisdicción territorial.

La LOPPM, considera como establecimiento permanente, a los fines del impuesto sobre actividades económicas, en el artículo 217: "... una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción, el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio.

Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios".

EVASIÓN TRIBUTARIA

Disminución del monto de la obligación tributaria, o sustracción del cumplimiento de la misma, por parte de los contribuyentes o responsables, mediante la realización de conductas fraudulentas o por inobservancia de los deberes formales relativos a las tareas de determinación, fiscalización e investigación que realiza la Administración Tributaria, para la obtención de la contribución pública que legalmente le es debida.

EVICCIÓN

Anulación de un negocio jurídico para que el verdadero titular de un derecho o cosa pueda ejercer aquél o disponer de ésta, por haber sido privado indebidamente de uno u otra. / Para el propietario o titular, la evicción significa una reivindicación o recuperación judicial de lo que otro poseía con justo título. / Para el poseedor actual, la evicción integra, por el contrario, el despojo que sufre de lo adquirido por justo título en virtud de otro superior, correspondiente al tercero. (Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario Jurídico*).

EXACCIÓN

Acción y efecto de exigir, con aplicación a impuestos, prestaciones, multas, deudas, etc.

EXENCIÓN

Dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria otorgada por ley.

EXONERACIÓN

Dispensa total o parcial de la obligación tributaria, concedida por ley, previo el cumplimiento de las formalidades allí establecidas.

FISCALIZACIÓN

1. Según el Diccionario CLAVE, Fiscalización es "el sometimiento de una persona o una entidad a una inspección fiscal para comprobar si pagan sus impuestos; 2. Conjunto de operaciones destinadas a recolectar datos pertinentes al cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Con ella se trata de verificar si la información suministrada por el contribuyente se ajusta a lo realmente declarado y si se ajusta a la verdadera capacidad económica del contribuyente.

¹⁶⁰ En el encabezado del artículo 21 de la OISAEML, se entiende por establecimiento "el conjunto de elementos o recursos materiales, tecnológicos, financieros y humanos que operan en un espacio físico común y se destinan al desarrollo de una actividad con fines económicos de lucro", a lo cual le sigue el texto, sin modificaciones, del artículo 217 de la LOPPM.

FISCO MUNICIPAL

Es la Hacienda Pública Municipal considerada como persona jurídica.

FRUTOS

En sentido jurídico, todo beneficio, utilidad o renta y más cuando este ingreso ofrece cierta periodicidad. Las especies principales de frutos desde el punto de vista jurídico son: los naturales, los civiles y los industriales. Por su situación o estado: frutos pendientes, separados o percibidos. También sin requerir ampliaciones de concepto se distinguen por la manera de ofrecerse: los ordinarios y los extraordinarios; y por su realidad actual los existentes y los consumidos. Los frutos constituyen parte natural del dominio y corresponden en principio al propietario. Son frutos naturales los que provienen directamente de la cosa, con o sin industria del hombre, como los granos, las maderas, etc. Los frutos civiles son los que se obtienen con ocasión de una cosa tales como los intereses de los capitales, el canon de las enfiteusis y las pensiones y rentas vitalicias. Los frutos civiles se reputan adquiridos día por día.

GIRO COMERCIAL

Actividad realizada por el comerciante, generalmente de compra y venta de mercaderías. Es una actividad habitual y periódica que constituye la profesión del comerciante. Por extensión, el concepto puede aplicarse a las actividades industriales, en cuanto concierne a lo que una industria normalmente fabrica o produce.

GRAVAMEN

1. Carga u obligación que pesa sobre una persona que ha de ejecutar o consentir una cosa o beneficio ajeno; 2. Las obligaciones tributarias municipales.

HACIENDA PÚBLICA MUNICIPAL

“La Hacienda Pública Municipal está constituida por los bienes, ingresos y obligaciones que forman el activo y pasivo, así como los demás bienes y rentas cuya administración corresponda al ente municipal”. (LOPPM, artículo 124).

HECHO IMPONIBLE

Circunstancia hipotética y condicionante que el legislador espera se produzca respecto de una persona en un momento preciso predeterminado y en un lugar también legalmente preestablecido. La realización del hecho imponible origina el nacimiento de la obligación tributaria. El COT, en el artículo 36, lo define como “el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

ILÍCITO TRIBUTARIO

Acción u omisión, contraria al ordenamiento tributario, sancionada por norma expresa.

IMPREScriptible

Dícese de las cosas que no pueden ser objeto de adquisición por el transcurso del tiempo.

IMPUESTO

Tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al contribuyente.

INALIENABLE

Dícese de las cosas que no pueden ser adquiridos por compra, ni por ninguno de los medios establecidos en el Código Civil para adquirir la propiedad, por cuanto están fuera del comercio.

INFLACIÓN

Elevación general del índice de precios, y por tanto disminución del poder adquisitivo de la moneda. En un proceso inflacionario no crecen en la misma proporción todos los precios ni todas las rentas, por lo que se altera la estructura de precios relativos, así como la distribución de los ingresos.

INFRACCIÓN TRIBUTARIA

Acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable de acuerdo con lo establecido en el Código Tributario.

INGRESOS BRUTOS

Beneficios económicos que obtiene una persona natural o jurídica por cualquier actividad que realice, de índole empresarial o no, sin tomar en consideración los costos o deducciones en que haya incurrido para obtener dichos ingresos.

INGRESOS BRUTOS A LOS FINES DEL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

La LOPPM, establece el concepto de ingresos brutos en el artículo 210: “Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba un contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante. En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios y comisiones o demás remuneraciones que sean percibidas”.

INTERESES MORATORIOS

Los que indemnizan los daños y perjuicios que se producen por el retardo en el incumplimiento de una obligación de sumas de dinero. El COT establece en el artículo 66: “La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a 1.2 veces la tasa activa bancaria aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. A los efectos indicados, la tasa será la activa promedio de los seis (6) principales bancos comerciales y universales del país con mayor volumen de depósitos, excluidas las carteras con intereses preferenciales, calculada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediatamente anterior. La Administración Tributaria Nacional deberá publicar dicha tasa dentro de los primeros diez (10) días continuos del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto, se aplicará la última tasa activa bancaria que hubiera publicado la Administración Tributaria Nacional. PARÁGRAFO ÚNICO: Los intereses moratorios se causarán aun el en caso que se hubieren suspendido los efectos del acto en vía administrativa o judicial”.

INSOLVENCIA

Imposibilidad de cumplimiento de una obligación por falta de medios económicos. Incapacidad para pagar una deuda.

JUICIO CONTENCIOSO

Aquel que se plantea, se tramita y se resuelve entre las partes que mantienen pretensiones opuestas, concretadas en la demanda y en la contestación que la controvierte en todo o en parte.

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

Tipo de proceso especial aplicable para recurrir en vía judicial los actos de la Administración Pública dictados conforme al Derecho administrativo.

JUICIO EJECUTIVO

En la legislación venezolana, cuando los créditos, a favor del Fisco Nacional, por concepto de tributos, sanciones intereses o recargos, determinados y exigibles, no se pagan, se demandará judicialmente a sus deudores. A tal efecto constituyen título ejecutivo los documentos que evidencian los créditos antes mencionados, los cuales al presentarlos en juicio aparejan embargo de bienes. (Artículos 289 al 295 del COT y artículo 547 del Código de Procedimiento Civil).

JURISDICCIÓN

Dentro de la terminología administrativa se utiliza usualmente para señalar el ámbito territorial del Municipio (jurisdicción municipal) o de otros entes.

JURISPRUDENCIA

1. Conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u oscuro en los textos positivos o en otras fuentes del Derecho; 2. La interpretación reiterada que el Tribunal Supremo de Justicia establece en los asuntos de que conoce. La jurisprudencia, en síntesis, está conformada por el conjunto de sentencias o fallos judiciales que en forma reiterada (en forma repetida) y en un mismo sentido (ante casos similares se decide de igual forma), han sido dictados por los más altos tribunales de la República.

LEGADO

El legado posee tres significaciones en materia testamentaria: a) disposición liberal del testador contenida en una cláusula del testamento; b) acto jurídico caracterizado por la transmisión de una cosa o derecho del patrimonio del causante al legatario; c) la cosa o derecho legado.

LIQUIDACIÓN

Procedimiento para establecer la cuantía de la obligación nacida de la realización del hecho imponible. Se trata de una operación matemática de convertir en una cifra concreta el impuesto a cobrar.

LUCRO

Sinónimo de beneficio personal. Ganancia o provecho que se obtiene de un negocio.

LUCRO CESANTE

Ganancia o provecho que dejó de obtenerse. Lo que una persona deja de ganar, o ganancias de que se ve privadas, por el incumplimiento de la obligación que incumbe al deudor.

MANDATARIO

Persona que, en el contrato consensual de mandato, recibe por escrito, verbal o tácitamente, de otra, llamada mandante, la orden o encargo, que acepta, de representarla en uno o mes asuntos o desempeñar uno o varios negocios.

MEDIDAS CAUTELARES EN MATERIA TRIBUTARIA

Las que buscan prevenir el impago o disminuir el riesgo del no pago de la obligación tributaria. Este tipo de medidas puede solicitarla la Administración Tributaria al Tribunal, a los fines de asegurar la recaudación de los tributos ya determinados, pero que por razones de plazo pendiente no sean exigibles, o, por la interposición de recursos hayan dejado de serlo. Las medidas cautelares podrán ser las siguientes: 1) embargo preventivo de bienes muebles; 2) secuestro o retención de bienes muebles; 3) prohibición de enajenar y gravar bienes inmuebles y, 4) cualquier otra medida conforme a las previsiones contenidas en el Parágrafo Primero del artículo 588 del Código de Procedimiento Civil.

MÍNIMO TRIBUTABLE

Cantidad de dinero más pequeña, que por concepto del Impuesto sobre Actividades Económicas, deberá pagar el sujeto pasivo cuando el producto del impuesto determinado sobre la base del movimiento económico, representado por los ingresos brutos, es inferior a la cantidad señalada como mínimo imponible en el Clasificador de Actividades Económicas, para cada actividad.

MODO

Forma de dar cumplimiento a la obligación tributaria.

MULTA

Sanción pecuniaria impuesta por la autoridad al infractor de alguna disposición contenida en la ley o el reglamento tributarios.

NORMA JURIDICA

Regla de conducta cuyo fin es el cumplimiento de un precepto legal.

Lecciones de Hacienda Pública Municipal

NOTIFICACIÓN

Acto de dar a conocer a los interesados la resolución recaída en un trámite o asunto judicial. La notificación constituye requisito necesario para la eficacia de los actos emanados de la Administración Tributaria, cuando éstos producen efectos individuales.

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Vínculo jurídico, de carácter personal, entre un sujeto activo (acreedor), que actúa ejerciendo su poder tributario (el Estado en sus distintas expresiones del Poder Público: Nacional, Estatal y Municipal) y un sujeto pasivo (deudor), quien debe dar sumas de dinero u otras cosas determinadas por la ley. El COT, en el artículo 13, establece: “La obligación tributaria surge entre el Estado en las distintas expresiones del Poder Público y los sujetos pasivos en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley”. Para que surja la obligación tributaria deben darse dos supuestos: que exista una norma legal que la consagre, en atención al principio de legalidad, y que se dé el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, esto es la hipótesis de incidencia.

OBVENCIÓN

Remuneración pecuniaria otorgada a ciertas categorías de funcionarios públicos municipales en razón de las actividades que desempeñan, generalmente en el área de hacienda, tales como cobradores de impuestos y otros ingresos tributarios municipales. Se denominan también comisiones.

OPORTUNIDAD

Plazo acordado por la Administración Tributaria para hacer exigible el pago de un impuesto por parte del contribuyente.

ORDENAMIENTO JURÍDICO MUNICIPAL

Conjunto de normas contenidas en ordenanzas, reglamentos o decretos emanados de las autoridades municipales competentes que regulan la actividad del Municipio y sus relaciones con los particulares.

ORDENANZAS

“Son los actos que sanciona el Concejo Municipal para establecer normas con carácter de ley municipal, de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local. Las ordenanzas recibirán por lo menos dos discusiones y en días diferentes, deberán ser promulgadas por el Alcalde o Alcaldesa y ser publicadas en la Gaceta Municipal o Distrital según el caso, y prever, de conformidad con la ley o si lo amerita la naturaleza de su objeto, la *vacatio legis* a partir de su publicación. Durante el proceso de discusión y aprobación de las ordenanzas, el Concejo Municipal consultará al Alcalde o Alcaldesa, a los otros órganos del Municipio, a los ciudadanos y ciudadanas, a la sociedad organizada de su jurisdicción, y atenderá las opiniones por ellos emitidas”. (Artículo 54 de la LOPPM). Las ordenanzas pueden clasificarse, de acuerdo a las grandes áreas de la actividad de la administración municipal, en la siguiente forma: a) *Ordenanzas de servicios*: están constituidas por el grupo de ordenanzas cuyo objeto es la regulación y organización de los distintos servicios públicos considerados por la ley como servicios municipales (o también locales); b) *Ordenanzas hacendísticas*: son las ordenanzas que regulan las materias relacionadas con la hacienda pública municipal, es decir, el conjunto de bienes, ingresos y obligaciones del Municipio. Abarca el establecimiento de normas sobre los bienes muebles e inmuebles municipales en lo referente a su administración, preservación y mejoramiento; el régimen tributario, delimitado por normas constitucionales y legales, y en general, sobre los demás ingresos públicos municipales, previstos en el artículo 179 de la CRBV y en los artículos 137 y 139 de la LOPPM. c) *Ordenanzas urbanísticas*: este grupo lo constituyen las ordenanzas que regulan la actividad urbanística o el desarrollo de los núcleos urbanos del Municipio (ciudades, pueblos, aldeas, caseríos) y dentro de las mismas se suelen incluir ordenanzas que regulan el uso y la administración de ciertos inmuebles municipales para fines urbanísticos, como son los ejidos y

terrenos propios. d) *Ordenanzas administrativas*: bajo este título pueden agruparse varias categorías de ordenanzas que también podrían figurar en los grupos anteriores. Estas son las ordenanzas que regulan determinadas materias de orden Público e interés social como el catastro urbano (vinculado de manera especial al desarrollo urbano y a la tributación sobre los inmuebles); el control fiscal; ciertos servicios de naturaleza administrativa (tasas de tramitación de certificaciones); la función pública municipal (ordenanza que afecta sólo un pequeño sector de la colectividad como son los funcionarios al servicio del Municipio) y muchas más

PADRÓN

Término utilizado como sinónimo de registro: padrón de contribuyentes.

PAGO

Forma común de extinción de la obligación tributaria.

PARAMUNICIPAL

Adjetivo asignado a las empresas, y fundaciones constituidas por el Municipio para la descentralización administrativa de sus funciones.

PATRIMONIO

Conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona y su pasivo, deudas u obligaciones de índole económica.

PEAJE

Pago (tarifa) efectuado por los usuarios de bienes del dominio público, como puentes, túneles, autopistas, viaductos y otras vías de comunicación dirigidos a cubrir los gastos de construcción, mantenimiento, ampliación y administración de dichas obras públicas. La doctrina no es unánime en cuanto a la calificación de los peajes. Para algunos tratadistas se trata de un tributo y, por consiguiente, creado mediante una ley. No obstante, se discrepa si se trata de una tasa o de una contribución especial. En Venezuela no sólo se considera al peaje como un tributo, sino al mismo tiempo una tasa, según se desprende del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Estadales. El hecho imponible del peaje, vendría a ser el tránsito potencial o efectivo de una obra pública de comunicación. Para quienes consideran al peaje como un precio, su creación y regulación vendría dada por un acto de rango inferior, sea unilateral o bilateral por parte del ente público respectivo y, por ende, no gozará de naturaleza tributaria.

PLUSVALÍA

Aumento del valor de una cosa por razones de tipo económico, político-social, independientes del trabajo o actividades del dueño o poseedor.

PODER: Dominio, imperio, facultad y jurisdicción de los que dispone el individuo para mandar o ejecutar; capacidad de imponer la propia voluntad sobre los otros. El término solo o acompañado, adquiere distintos significados.

PODER TRIBUTARIO

Según VILLEGAS, es [...] la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. [...]. La creación, dice el autor, obliga al pago de sumas determinadas de dinero por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. De manera que, el poder tributario, como expresión de la soberanía fiscal del Estado, consiste en la facultad que éste tiene de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos, y la cual se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes formales que contendrán los elementos del tributo y de la obligación tributaria. El poder tributario es, en suma, el poder de gravar, como dice GIULANI FONROUGE.

PODER TRIBUTARIO DERIVADO

El que viene dado por leyes especiales. Como una delegación que hace el Estado a uno de los órganos del Poder Público.

PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO

El otorgado directamente por la Constitución a un ente político territorial. Es así como cada uno de los tres niveles político-territoriales constitucionales, en que se organiza el Estado Venezolano (República, Estados y Municipios), ejerce el Poder Tributario originario, por cuanto es el mismo texto constitucional el que define en qué consiste y cuál es el alcance del poder tributario correspondiente a cada nivel. En este sentido, lo importante a destacar es que el Poder Tributario reside en los órganos legislativos de cada uno de los tres niveles político-territoriales resultantes de la distribución vertical del Poder Público: el Poder Tributario atribuido al Poder Nacional corresponde al Poder Legislativo cuyo órgano es la Asamblea Nacional; en el ámbito estatal, el Poder Tributario corresponde a los Consejos Legislativos y, a escala local, el Poder Tributario atribuido a los Municipios, corresponde a los Concejos Municipales, conforme a las disposiciones de la LOPPM.

POTESTAD TRIBUTARIA

Facultad de reglamentación de las leyes tributarias y del desarrollo de la actividad administrativa que se concreta en el mandamiento general y abstracto contenido en la norma jurídica. En tal sentido se diferencia del poder tributario, en cuanto se refiere a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración Tributaria, como son la determinación y la fiscalización.

POTESTAD TRIBUTARIA DEL MUNICIPIO

La facultad que tiene el Municipio de crear, modificar y extinguir tributos, sobre la base de su autonomía, específicamente, su autonomía tributaria, establecida en las disposiciones contenidas en los artículos 168, numeral 3° y 179, numeral 2°, respectivamente, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

PRECIO

1. En sentido jurídico, cantidad de dinero que se paga por una cosa en virtud de un contrato de compraventa; 2. En su acepción económica, representa la relación de intercambio de los bienes y servicios, expresada en dinero.

PRESION TRIBUTARIA

1. Relación existente entre la exacción fiscal soportada por una persona física, un grupo de personas o una colectividad territorial, y la renta de que dispone esa persona, grupo o colectividad.; 2. Es la carga que ejerce el sistema tributario sobre la capacidad económica de pago o capacidad contributiva del sujeto pasivo o contribuyente.

PRINCIPIO

Comienzo, origen, base. Significa, por tanto, el punto de partida o en fundamento (causa) de cualquier proceso. Los principios constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho, las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación.

PRIVILEGIO

Derecho que concede la ley a un acreedor, para que se le pague con preferencia a otros acreedores, en consideración de la causa del crédito. El crédito privilegiado tiene preferencia sobre los demás, inclusive los hipotecarios.

PROPAGANDA: 1. Información o actividad destinada a dar a conocer algo y a convencer de sus cualidades o de sus ventajas; 2. Material o medios que se emplean para este fin; 3. Todo aviso, anuncio o imagen dirigida a llamar la atención del público hacia un producto, persona o actividad específica, con fines comerciales.

PROVIDENCIA ADMINISTRATIVA

Acto administrativo que se genera en una decisión del órgano de la administración pública, cuando no le corresponda la forma de decreto o resolución.

PRUEBA (en sentido procesal)

Es el medio regulado por la ley para describir y establecer con certeza la verdad de un hecho controvertido.

PUBLICIDAD

1. Divulgación o información sobre algo en forma que pasa a ser de conocimiento general o público; 2. Conjunto de técnicas, actividades y medios para divulgar o dar a conocer algo; 3. Divulgación de noticias o de anuncios de algo con carácter comercial.

RECAUDACIÓN

Ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de los créditos tributarios a favor del ente acreedor.

RECURSO

1. Petición escrita o defensa que se otorga a todo ciudadano contra todo acto administrativo que ponga fin a un procedimiento, imposibilite su continuación, cause indefensión o prejuzgue como definitivo, cuando dicho acto lesione sus derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos. 2. Acto procesal por el cual se solicita la revocación o anulación total o parcial de una sentencia judicial o de una resolución administrativa o se pide acceso a la autoridad para ello. Su objeto es la subsanación de errores de fondo o vicios formales. Es concedido por ley o reglamento y lo formula quien se cree perjudicado o agraviado por una resolución judicial o administrativa. La LOPA establece tres tipos de recursos administrativos, entendidos estos como la impugnación de un acto administrativo por ante un órgano de la Administración que puede ser el propio autor del acto o su superior jerárquico. Estos recursos son: el recurso de reconsideración, el recurso jerárquico y el recurso de revisión. El recurso de reconsideración sólo es procedente contra los actos administrativos de carácter particular, es decir, las declaraciones productoras de efectos individuales. La oportunidad para intentarlo es dentro de los quince (15 días) siguientes a la notificación del acto que se impugna. Este recurso debe ser propuesto ante el funcionario que lo dictó. Si el acto no pone fin a la vía administrativa el órgano ante el cual se interpone deberá decidir dentro de los quince (15) días siguientes al recibo del mismo. Si por el contrario, el acto pone fin a la vía administrativa, la decisión deberá recaer dentro de los noventa (90) días siguientes a la fecha de la interposición. El recurso jerárquico o de apelación es el que se interpone ante el órgano o funcionario jerárquico superior del Municipio, el Alcalde o Alcaldesa, contra la decisión adoptada por el funcionario u órgano que conoció del recurso de reconsideración. No podrán los interesados intentar el recurso jerárquico sin haber interpuesto el recurso de reconsideración, ni podrá ser admitido el recurso jerárquico sino después de resuelto desfavorablemente el recurso de reconsideración, o de vencido inútilmente el lapso legal para su decisión, caso en el cual se entenderá negada la pretensión del recurrente. El recurso de revisión está consagrado en el artículo 256 del COT, contra los actos administrativos firmes, es decir, no impugnables por vía de otro recurso, porque se han vencido los lapsos para impugnarlos. Este recurso podrá ser interpuesto por ante el funcionario que conozca del recurso jerárquico, previsto en el artículo 242 del mismo COT. Existe otro tipo de recurso, pero no administrativo, el Recurso Contencioso Tributario, aquel que el contribuyente hace valer ante los tribunales de la República, en contraste con las autoridades administrativas municipales. Lo ejerce el contribuyente, en el supuesto caso que la Administración Tributaria no haya contestado favorablemente a los recursos por ellos interpuestos, y si éstos persisten en que sus derechos han sido afectados. También pueden los contribuyentes ejercer el Recurso Contencioso Tributario sin necesidad de haber ejercido recurso administrativo alguno. En todo caso, corresponde al Síndico Procurador la representación y defensa del Municipio en los Tribunales Contenciosos Tributarios de las demandas que interpongan los contribuyentes.

REGALMENTOS

“Son los actos del Concejo Municipal para establecer su propio régimen, así como el de sus órganos, servicios y dependencias. Estos reglamentos serán sancionados mediante dos discusiones y publicados en Gaceta Municipal”. (Artículo 54 de la LOPPM).

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Conjunto de relaciones jurídicas que se establecen entre el Estado y los particulares con motivo del tributo.

REPARO TRIBUTARIO

Observación u objeción realizada por la Administración Tributaria a la autodeterminación de un tributo contenida en la Declaración Jurada, como consecuencia de la revisión practicada por aquélla. También se define como las observaciones realizadas por el auditor tributario sobre el incumplimiento e incorrecta aplicación de leyes, reglamentos y normas que regulan el accionar de la entidad examinada.

RESOLUCIONES

“Son actos administrativos de efecto particular, dictados por el Alcalde o Alcaldesa, el Contralor o Contralora Municipal y demás funcionarios competentes”. (Artículo 54 de la LOPPM).

RESPONSABLES

“Son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes”. (COT, artículo 25). El responsable es un obligado al pago de los tributos como al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el COT y en demás normas tributarias especiales. No es contribuyente porque respecto de él no se ha verificado el hecho imponible. Según sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, de fecha 11-08-2000, Expediente N° 1.316, citada en *Código Orgánico Tributario comentado y comparado* (ver bibliografía), se pueden distinguir tres especies de responsables: responsables propiamente dichos, responsables solidarios y responsables directos. Los primeros son sujetos pasivos obligados por imposición de la ley a cumplir la obligación tributaria y los deberes formales, en lugar y sustitución de los contribuyentes, ocupando la posición de éstos frente al acreedor del tributo. En relación con los segundos, tenemos que el COT no define a este tipo de responsable, sólo lo menciona, pero por la naturaleza de los sujetos incluidos en la enunciación legal (entre otros, lo padres, los directores y gerentes de sociedades, los adquirente de fondos de comercio, los socios y accionistas de sociedades liquidadas y los agentes de retención que no hayan retenido) y atendiendo a la explicación que de ellos hace la doctrina, se entiende que son sujetos con especial vinculación al contribuyente, cuya posición deudora no deriva de su relación con el hecho imponible sino de un presupuesto de hecho distinto conocido como presupuesto de responsabilidad, y que sólo responden, como se dijo, de la obligación tributaria propiamente dicha, por lo que no están llamados a cumplir con obligaciones formales propias de la liquidación tributaria. Por último, los responsables directos, están representados en nuestro derecho, únicamente, por los agentes de retención y percepción, cuando detraen parte de las cantidades que pagan a los contribuyentes, obedeciendo a un mandato legal, con la finalidad cautelar de garantizar la recaudación de los tributos derivados de los mismos y su anticipo al Fisco.

SISTEMA TRIBUTARIO

Conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época. También, conjunto de normas e instituciones que sirven de instrumento para la transferencia de recursos de las personas al Estado, con el objeto de sufragar el gasto público.

SOLIDARIDAD

1. Actuación o responsabilidad total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato; 2. Vínculo unitario entre varios acreedores, que permite a cada uno reclamar la deuda u obligación por entero, sean los deudores uno o más; 3. Nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor o acreedores con derecho a ello.

SOLIDARIO

Vínculo u obligación solidaria en que cada acreedor puede pedir y cada deudor debe cumplir la totalidad de la obligación o deuda una sola vez, sin perjuicio del ajuste posterior de cuentas entre los acreedores o deudores, para la justa percepción o contribución de cada cual.

SUJETO ACTIVO

Ente acreedor del tributo. En el caso de los Municipios, el acreedor es el Fisco Municipal.

SUJETO PASIVO

“El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”. (COT, artículo 19).

SUMARIO

Adjetivo, que significa breve, conciso o resumido. En derecho, conjunto de actuaciones preparatorias de un juicio en las que se aportan pruebas, datos y testimonios que posibilitan el fallo del tribunal.

TARIFA

Categoría o elemento de un tributo que se aplica a la base imponible.

TASA

Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente. No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual. Son especies de este género los arbitrios, los derechos y las licencias.

TÉRMINO

Ámbito temporal en que el tributo se causa o se genera, convirtiéndose en una obligación exigible por el Estado.

TESORO MUNICIPAL

“El Tesoro Municipal está conformado por el dinero y los valores de la entidad municipal, así como por las obligaciones a su cargo”. (LOPPM, artículo 124).

TITULARIDAD

Es la índole de un título jurídico o la calidad de titular de un derecho o de otra relación jurídica.

TÍTULO

1. Fundamento de un derecho u obligación; 2. Documento que prueba una relación jurídica/Demostración auténtica del derecho con que posee; 3. Documento que acredita una deuda pública o un valor mercantil. El título es legítimo o auténtico cuando se trata de un documento expedido por funcionario público autorizado para ello y con fe pública.

TRIBUTO

Prestación generalmente pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y sobre la base de la capacidad contributiva, para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

TRIBUTACIÓN

Acción estatal de tributar, esto es, de exigir tributos.

UNIDAD TRIBUTARIA (UT)

Magnitud aritmética, por cuyo intermedio se establece las bases de imposición, de exención, de las multas, para permitir la corrección monetaria periódica de las mismas, de manera que las determinaciones cuantitativas de las cuotas, tasas, tarifas u otros importes impositivos, se modifiquen sobre bases reales y no meramente nominales. Se fundamenta en la variación del índice de Precios al Consumidor (IPC).

USUFRUCTO

“Es el derecho real de usar y gozar temporalmente de las cosas cuya propiedad pertenece a otro, del mismo modo que lo haría el propietario, perteneciéndole al usufructuario todos los frutos naturales o civiles de la cosa usufructuada”. (CC, artículos 583 y 585 del).

UTILIDAD PÚBLICA O INTERÉS SOCIAL

Todo lo que resulta de interés o conveniencia para el bien colectivo, para la masa de individuos que componen el Estado; o, con mayor amplitud, para la humanidad en su conjunto.