

EL PODER TRIBUTARIO ANTES Y DESPUÉS DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999

*Adriana Vigilancia García**

Sumario. INTRODUCCIÓN. I. LA POTESTAD TRIBUTARIA “ORIGINARIA” EN VENEZUELA ANTES DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999. II. FEDERALISMO Y DESCENTRALIZACIÓN. III. FEDERALISMO Y SOBERANÍA. IV. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS BAJO LA CONSTITUCIÓN DE 1961. V. BREVE RESEÑA HISTÓRICA DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS EN VENEZUELA HASTA LA CONSTITUCIÓN DE 1999. VI. LA AUTONOMÍA MUNICIPAL Y EL FEDERALISMO FISCAL. CONCLUSIONES. RECOMENDACIONES.

“El ejercicio concurrente de facultades tributarias por la Nación, las provincias y las municipalidades, sin una indispensable coordinación entre ellas, puede transformar una estructura constitucional ideada en resguardo de la libertad individual, en un engendro perverso en que el empleo múltiple de determinadas fuentes tributarias por diversos planos de gobierno, que suelen desentenderse de la intensidad o presión global del conjunto de los tributos, conlleva a la destrucción de la riqueza nacional...” (RODOLFO SPISSO)

INTRODUCCIÓN

Después de haber acometido nuestra investigación en la materia de reparto de poder tributario en Venezuela no nos queda más remedio que admitir que entre nosotros existía un caos conceptual con respecto a cómo se supone se lograba ese reparto del poder tributario¹ entre los distintos entes político-territoriales de nuestro país. Ante la llegada de una nueva Constitución, la cual contiene normas sin precedentes íntimamente ligadas a esa materia, y ante el imperativo del Constituyente de que sean dictadas nuevas leyes cuyo fundamento se encuentra precisamente en ese reparto de potestad tributaria, particularmente, la Ley de Hacienda Estatal que prevé la Disposición Transitoria Cuarta del texto Constitucional, nos ha parecido útil “desmenuzar” las posiciones que al respecto se habían ido gestando a la luz de la Constitución de 1961 para tratar así de descubrir su fundamento teórico y determinar si ese fundamento sigue vigente bajo la Constitución de 1999.

Nos dedicamos a revisar la historia a través de todos los textos Constitucionales que nos han regido, desde el primero de 1811, para poder entender cuál fue el punto de partida en materia de reparto del poder tributario, dónde había encontrado su inspiración ese reparto y si nos habíamos apartado del modelo histórico que lo inspiró y cuándo y cómo, de ser el caso, a fin de facilitar darle a las normas e interpretaciones doctrinarias esbozadas bajo la Constitución de 1961 la perspectiva que nos luciera

* Abogado, UCV-Caracas, 1985. Especialista en Derecho Tributario, UCV-Caracas, 1989. Maestría en Derecho Comparado, New York University, - N.Y., 1994. Cursante de Doctorado en Derecho, UCV. Profesora Imposición Municipal y Estatal - Universidad Metropolitana. Coordinadora de Comité de Imposición Municipal. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

¹ Para evitar confusiones y discusiones semánticas, de entrada aclaramos que opinamos como BERLIRI y GIULIANI FONROUGE, para quienes las expresiones “poder” o “potestad” tributaria son sinónimos y así las empleamos. GIULIANI FONROUGE dice “...no hallamos diferencia sustancial entre los dos vocablos mencionados...” (GIULIANI 323: 1990).

más ajustada a esa evolución, para entonces acometer la interpretación de la Constitución de 1999 limpios de lastres intelectuales.

Reconocemos nuestra enorme debilidad por no ser ni historiadores ni expertos en Ciencias Políticas y por no contar con recursos suficientes para tan ambiciosa tarea, sobre todo en cuanto a disponibilidad de exposiciones de motivos o documentos históricos, además de la falta de tiempo, porque tampoco hemos tenido la suficiente vocación como para habernos dedicado a la docencia y a la investigación a tiempo completo. Pero francamente nos sentíamos frustrados e impotentes al tratar de conciliar ciertas posiciones jurisprudenciales y doctrinarias entre sí y frente a la Constitución de 1961 por lo cual no nos detuvimos ante estos obstáculos y nos atrevimos a escribir las líneas que siguen. Aclaramos que no nos mueve ninguna intención malsana de crítica destructiva sino más bien todo lo contrario: nuestra intención es la de colocar las cosas en su justa perspectiva antes de que nos toque abordar la interpretación del nuevo texto Constitucional para que la labor nos sea a todos un poco menos “traumática” de lo que consideramos fue respecto de la Constitución de 1961.

Nuestra investigación nos permite afirmar que, en materia tributaria, la nueva Constitución está mejor articulada que la de 1961 pero, a pesar de que aclara muchas de las incertidumbres que arrastrábamos en la materia, lamentablemente también incluyó ciertas normas que no tienen una justificación teórica clara, aunque sí está absolutamente claro su objetivo. Este pudiere ser el caso de las dos normas contenidas en el *Artículo 180* del texto Constitucional². El artículo 180 da, sin duda, respuesta a ciertos problemas puntuales surgidos de *meras interpretaciones* (doctrinarias y jurisprudenciales) de la Constitución de 1961, que además habían revivido con fervor al momento de ser dictada la nueva Constitución. Esto lo corrobora ALLAN BREWER-CARÍAS, miembro de la Asamblea Nacional Constituyente, quien ve en el primer párrafo de dicho artículo “...un propósito de revancha contra la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia...” (Brewer-Carías 74: 1999).

En cualquier caso, aquéllas jurisprudencias e interpretaciones, que han quedado calificadas de erradas por el Constituyente de 1999, a nuestro modo de ver obedecían justamente a la carencia de bases teóricas sólidas en cuanto a cómo opera el reparto de poder tributario en un Estado como el nuestro que, aunque continúa con el eufemismo de denominarse “federal”³, en términos de reparto del poder no está estructurado como tal, al menos no en según el modelo clásico del federalismo y especialmente en lo tributario, como demostraremos. Lamentamos, en cierta forma, que el Constituyente de 1999 se haya dejado llevar por la repulsión que, con razón, le inspiraban aquéllas posiciones doctrinarias y jurisprudenciales porque con ello “contaminó” el texto Constitucional al “inmortalizar” en el *Artículo 180*, de rango Constitucional, unos debates que no habrían surgido, si se hubiese contado con jueces e intérpretes que comprendieran mejor el tema del reparto del poder tributario en un Estado moderno.

² Hablamos de “dos normas” porque el artículo está dividido en dos párrafos que regulan dos situaciones diferentes, aunque vinculadas por el nexo común de referirse al Municipio como detentador de potestad tributaria.

³ El Artículo 4 del texto Constitucional vigente define a la República Bolivariana de Venezuela como un “...Estado federal descentralizado...”. Sobre esto disertaremos con un poco más de detalle, más adelante.

Con el fin de ilustrar más claramente esta falta de bases teóricas sólidas a la que nos venimos refiriendo y de lo peligrosa que puede resultar sobre todo para los entes territoriales “menores” (Estados y Municipios), pasamos a reseñar la historia que dio origen al artículo 180 de la Constitución de 1999.

Dispone el Artículo 180, lo siguiente:

“Artículo 180: La *potestad tributaria* que corresponde a los *Municipios* es *distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal* sobre determinadas materias o actividades.

Las *inmunities frente a la potestad impositiva de los Municipios*, a favor de los demás entes político territoriales, se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados” (Resaltado nuestro)⁴.

Sin duda, en la mente de BREWER cuando dijo que el párrafo primero del Artículo 180 era una revancha de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, estaba la sentencia *Telcel Celular vs. Municipio Maracaibo del Estado Zulia*, dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa, el 16 de julio de 1996, según la cual “...ni la actividad de telecomunicaciones *ni ninguna otra de las comprendidas dentro de las atribuciones (sic) del Poder Nacional puede admitir regulación directa o inmediata* a través de textos normativos subalternos a la Ley...” (destacado nuestro), lo cual es muy cierto, agregamos nosotros, si de la estricta *regulación de la actividad* se trata - como por ejemplo, determinar el uso que se le debe dar al espectro radioeléctrico- pero que llevó a la Corte en la misma sentencia a concluir que un acto del administrador de Rentas del Municipio, *que determinaba un tributo*, constitucionalmente atribuido al Municipio, para conminar a su pago por parte de la empresa de telecomunicaciones, era inconstitucional pues no debían “...los órganos ejecutivos y *legislativos* estatales o municipales mediante sus actos típicos (sic) y propios, invadir tales esferas de actuación por haber sido éstas expresa y precisamente reservadas al órgano legislativo nacional...”

En nuestra opinión y a pesar del criterio expresado en la sentencia *Telcel*, el primer párrafo del Artículo 180 refleja una verdad de Perogrullo. Que el Poder Nacional tenga atribuida competencia para *regular* ciertas materias, listadas en el Artículo 136 de la Constitución de 1961 y hoy en el Artículo 156 de la Constitución de 1999, nada tiene que ver con que tenga la *exclusividad* de la tributación sobre esas materias. Veremos más adelante en este estudio los criterios a los que obedece el reparto del poder tributario entre los diferentes niveles de gobierno en los sistemas Constitucionales modernos, sin que se detecte en ninguno de ellos un reparto que atienda a productos, actividades o materias gravadas. En todo caso, lo que se puede observar en los textos Constitucionales es la asignación de tributos o tipo de tributos específicos a un determinado nivel de gobierno, pero sin importar el producto, actividad o materia sobre la cual, por último, incidan económicamente esos tributos.

Esta “verdad de Perogrullo” no era desconocida por nuestra doctrina⁵. Así, el maestro de maestros, Profesor LUIS MARÍA CASADO HIDALGO, por ejemplo, nunca

4 Gaceta Oficial No. 5.453 Extraordinario, del 24 de marzo de 2000.

5 En el estudio presentado como Ponencia nuestra en las IV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, intitolado “Los Ríos como bienes de dominio público, la competencia nacional sobre aguas y la potestad tributaria municipal” ya adelantábamos que no se debían “...forzar in-

hizo mención de ningún otro numeral del Artículo 136 de la Constitución de 1961, distinto de los numerales 8°, 10° y 25°⁶ para explicar la distribución constitucional de las potestades tributarias en Venezuela (Ver Casado 419: 1978). Para nosotros, por cierto, sería únicamente el ordinal 8° el que tendría verdadera relevancia en materia de reparto de tributos (no de poder tributario) en nuestra República, por muchas razones siendo la más obvia la de que es el único ordinal que se refiere específicamente a la materia tributaria.

Casi en el mismo sentido podemos decir que se han pronunciado ARAUJO y PALACIOS, en su estudio intitulado “Análisis Constitucional del Poder Tributario en Materia de Hidrocarburos”, a pesar de que en los círculos doctrinarios estos autores han insistido una y otra vez en el criterio según el cual *en todos* los ordinales del Artículo 136 de la Constitución de 1961 (hoy artículo 157) existe implícita la potestad tributaria exclusiva del Poder Nacional sobre la materia o bien al cual se refirieran (telecomunicaciones, minas, turismo, transporte, por mencionar algunas). Sin embargo, en el estudio antes mencionado, cuando analizaron el contenido del referido Artículo 136, clasificaron el contenido de esos ordinales según el objetivo que persiguen, sin darle cabida a lo tributario en todos y cada uno de ellos. Así, sobre los ordinales del Artículo 136 del texto Constitucional de 1961, han dicho lo siguiente:

“...Las competencias reservadas al Poder Nacional en el artículo 136 de la Constitución de la República, pueden ser clasificadas de la siguiente manera:

- a) Competencias en cuanto a la *legislación general*.
- b) Competencias en relación con la Hacienda Pública Nacional, la cual está referida *tanto a las competencias tributarias* propiamente dichas, como a las competencias en materia de bienes del Estado.
- c) Competencias en materia de política general del Estado.
- d) Competencias en materia social.
- e) Competencias en materia de desarrollo físico e infraestructura.
- f) Competencias derivadas de las materias reservadas a la Ley (reserva legal).

A los efectos de nuestro trabajo *nos interesa destacar las competencias relacionadas con la Hacienda Pública Nacional...*”

Aparte de que no vemos clara diferencia entre las competencias a que se refieren en los literales “a” y “f”, lo cierto es que si a los efectos de su trabajo dicen estar interesados en destacar las competencias relacionadas con la Hacienda Pública Nacional, tiene que ser porque consideran que no todas las competencias listadas en ese Artículo 136 están relacionadas con lo tributario, materia ésta que ellos han incluido

terpretaciones sobre la base de cualquiera de los ordinales del artículo 136 de la Constitución que crean reservas de competencias al Poder nacional...”. Editorial Librosca. Caracas, 1998. página 207.

⁶ Artículo 136. Es de la competencia del Poder Nacional...8° La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder nacional, tales como las de alcohol, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasa y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley...10° *El régimen y administración de las minas e hidrocarburos*, salinas tierras baldías y ostrales de perlas;...25 Toda otra materia que la presente Constitución atribuya al Poder nacional o que le corresponda por su índole o naturaleza.” (destacado nuestro)

dentro de las competencias relativas a la Hacienda Pública Nacional y que limitan a los ordinales 8° y 10° de ese artículo.

Pero por otra parte, igualmente calificada doctrina ha establecido que “...Otra característica muy propia del sistema federal venezolano es que *en ninguna parte del texto constitucional se califican de exclusivas las competencias nacionales: el artículo 136 jamás usa esa palabra...un análisis del artículo 136 abona la tesis de que esas competencias no necesariamente son de la exclusiva reserva nacional, al punto de que se enumeran allí materias sobre las que indudablemente los Estados tienen competencia* (LINARES BENZO 27: 1995). Agregamos nosotros que también los Municipios tienen atribuidas concurrentemente alguna de esas competencias, como el tránsito y vialidad urbana (artículo 178, numeral 2). De manera que, de aceptarse que pudiera existir potestad tributaria *implícita* en todos los ordinales del Artículo 136, tendríamos que concluir que no se trataría de potestades “exclusivas” del Poder Nacional, o al menos no en todos los casos, y buscar la manera de distinguir en cuáles casos sí es exclusiva y por qué, cosa que no se ha explicado satisfactoriamente, aún.

La jurisprudencia más reciente de la extinta Corte Suprema de Justicia en esta materia, tal vez sin siquiera darse cuenta, cuando decidió el recurso de nulidad por inconstitucionalidad contra el Acuerdo mediante el cual el Congreso Nacional aprobó las condiciones para la llamada “Apertura Petrolera”, una de las cuales disponía que “...La celebración y ejecución del Convenio quedará sometida al régimen establecido en la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos, en razón de que su objeto se contrae al ejercicio de *as actividades reservadas* al Estado conforme al artículo 1° de dicha ley. En tal virtud, *las referidas actividades, siendo además de la competencia del Poder Nacional, no estarán sometidas al pago de impuestos municipales ni estatales...*” (Cláusula Décima), dijo, respecto lo contemplado en el Artículo 136, ordinal 10°⁷ y la supuesta potestad tributaria exclusiva de la Nación en esa materia, que:

“...no existe duda entonces, en cuanto a que lo relacionado con el régimen y administración de las minas e hidrocarburos, *es materia reservada al Poder Nacional*, debiendo incluirse dentro de esa atribución lo relacionado al *régimen tributario* que les resulta aplicable, ya que *si bien la primera de las normas citadas (ordinal 10° del artículo 136) es en tan medida general que podría acarrear alguna duda acerca de si ese ámbito sólo debe comprender el plan de explotación de estos recursos*, es lo cierto que la norma anteriormente citada (ordinal 8°) no deja dudas en cuanto a que esta reserva incorpora la regulación del régimen tributario aplicable a esas actividades...” (Resaltados nuestros)⁸.

Debe tenerse presente que la expresión del Constituyente de 1999 respecto de que la “potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta (y autónoma) de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal...” también puede leerse casi de manera idéntica en el Voto

7 Decía el ordinal 10° del Artículo 136: “Es de la competencia del poder Nacional:...10° El régimen y administración de las minas e hidrocarburos, salinas, tierras baldías y ostrales de perlas...”

8 Corte Suprema de Justicia, Sala Plena. Sentencia de “Fundapatria”, del 17-08-99. Igual comentario ha efectuado JOSÉ RAFAEL BALDÓ, en su trabajo “La Potestad Tributaria del Municipio y la Potestad Reguladora del poder Nacional”. V Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Editorial Livrosca. Caracas, 2000. p. 416.

salvado de la Magistrado Cecilia Sosa Gómez, en la sentencia dictada por la misma Corte Suprema de Justicia, unos meses antes que la sentencia *Telcel* (17-04-96) con ocasión de una demanda de nulidad por inconstitucionalidad de la Ordenanza sobre Patente de Vehículos Terrestres, Aéreos y marítimos del Municipio Vargas del Distrito Federal, en fecha, según la cual: "...es diferente ser competente para legislar sobre las materias del Poder Nacional y tener competencia Municipal para establecer patentes sobre los vehículos..." (Resaltado nuestro. Sentencia consultada en original). ¿Cómo es que después de haber sostenido esa opinión, la Magistrado no haya salvado su voto con ocasión de la sentencia *Telcel*? Tal vez ello no sea más que otro vivo ejemplo del caos conceptual que ha imperado en esto del reparto del poder tributario, a lo cual nos hemos venido refiriendo.

En cuanto al ordinal 25 del antes Artículo 136 (hoy ordinal 33 del Artículo 156), si bien tampoco tiene un contenido específicamente tributario, para nosotros sería el más apropiado para tratar de justificar exclusividad de tributación nacional sobre determinada materia, actividad o producto. ¿Por qué? Porque cuando dispone que corresponde al Poder Nacional toda materia que por su índole o naturaleza deba ser de competencia nacional, se recoge el principio que sentó la sentencia norteamericana *McCulloch v. Maryland* (1819), esto es, la doctrina de los "poderes implícitos" del ente Federal. Entonces, es allí donde podría haberse construido una teoría de la potestad tributaria exclusiva e "implícita", el Poder Nacional, pero siempre y cuando razones de interés nacional lo justificaran. Y de que se trataría de una potestad "implícita" si no pueden haber dudas ya que, repetimos, ninguno de los ordinales del artículo 136, excepto el 8º, menciona la palabra "tributario" o "tributo", o alguna otra similar.

Pensamos nosotros que hubiera sido más sencillo, y además lo Constitucionalmente correcto, darle salida jurídica a una realidad supuestamente "injusta", como podría haber sido la excesiva carga tributaria de las empresas de telecomunicaciones, bajo principios expresamente previstos en el texto Constitucional (como el de la capacidad económica del contribuyente) o en el caso de los hidrocarburos, bajo el importantísimo pero relegado principio de que el sistema tributario procurará "...la protección de la economía nacional..." (siendo la explotación petrolera e pilar fundamental de nuestra economía) y no sobre la base de interpretaciones rebuscadas, que para nada encajan dentro de una teoría lógica del reparto de poder tributario y que desfiguraron el texto Constitucional de 1961.

Irónicamente, ninguno de aquellos principios superiores, han sido citados en las sentencias en referencia, las cuales han adquirido, inmerecidamente, para nosotros, la reputación de ser las "líderes" en doctrina judicial en este tema. Irónicamente, cuando tocó al legislador Nacional post Constitución de 1999 acometer la regulación positiva de la materia, le dio una salida absolutamente inconstitucional y completamente opuesta a lo que dispone el antes citado Artículo 180 de la Constitución de 1999. Así, cuando se dictó la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en el año 2000, se incluyó un Artículo que dispone: "...De conformidad con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la actividad de Telecomunicaciones no estará sujeta al pago de tributos estatales o municipales" (Resaltado nuestro).

La redacción de ese artículo es verdaderamente insólita. Primero, consagra la aberración de pretender que el Poder Nacional puede excluir, de golpe y porrazo,

toda la tributación estatal y municipal sobre una determinada actividad, sin mayores justificaciones y violando la norma constitucional que obliga la consulta obligatoria a los Estados en materias que les incumben (artículo 206). Pensar que, sin ningún tipo de justificación económica de fondo, pueda el legislador nacional hacer la escogencia de las actividades o materias a excluir del ámbito de la tributación estatal o municipal, equivaldría a no otorgar competencias o potestad tributaria alguna a los Estados y Municipios. Pero entonces, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela lo que dispuso fue, justamente, todo lo contrario: que la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta de las potestades reguladoras que la Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades, queriendo decir que se trata de problemas distintos y que la competencia para regular no excluye la potestad para gravar que pueda corresponder a los Municipios y a los Estados, agregamos nosotros. Porque si bien es verdad que se hubiera podido idear una redacción más feliz para el Artículo 180, lo cierto es que el Constituyente de 1999 está vivo y ha manifestado cuál fue el espíritu del mismo: reflejar el criterio opuesto (“revancha”) al expuesto en la sentencia *Telcel*.

De manera que ante tal “confesión” de los “Constituyentes” y ante el resultado absurdo que traería sostener que la elección de la actividad o materia que se debe *excluir* de la potestad tributaria de Estados y Municipios la puede hacer el legislador nacional, a su antojo, pretender que el Artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones es constitucional sería poco menos que una burla al esfuerzo del Constituyente por poner fin a una interpretación que denota gran desconocimiento del tema del reparto del poder tributario entre los entes políticoterritoriales. Además, es de todos conocido el hecho de que la presión fiscal que supuestamente vivían las empresas de telecomunicaciones sin dudas la creaba el tributo otrora llamado “patente de industria y comercio” más no todos los tributos municipales y menos los Estadales, casi inexistentes para el momento en que se sanciona la referida ley. De hecho, hasta donde sabemos, las empresas de telecomunicaciones siguen pagando impuestos municipales como, por ejemplo, el de inmuebles urbanos y el de propaganda comercial. Francamente, la “salida” que se le dio al problema de la patente de industria y comercio no tiene nada de “armonizadora” ni “coordinadora” y no parece propia de un legislador que es co-responsable de desarrollar la descentralización como política nacional (Artículo 157 de la Constitución).

Pero en todo caso, insistimos, si se trataba de poner coto a la indiferencia con que algunos Municipios inciden en la presión fiscal que soportan ciertos contribuyentes, ello ha podido resolverse sobre la base de principios Constitucionales ideados precisamente con ese fin. Lamentablemente, la solución obvia en cualquier otro sistema de descentralización política y reparto del poder tributario del mundo (establecimiento de *límites, no exclusiones absolutas y eternas* para la tributación Municipal -y Estatal-, por el legislador nacional), no parecía viable en Venezuela, con motivo, créase o no, de otro enorme error conceptual: el de que los Municipios, por *autónomos*, supuestamente gozaban de potestad tributaria *originaria*, en una magnitud o categoría tal que no le estaba dado al legislador Nacional ponerle cotos, parámetros, limitaciones. Esto, en cambio, no era lo que se sostenía con respecto de los Estados dentro de cuya jurisdicción esos Municipios nacían y se reproducían. De manera pues que, sobre la base de esa concepción equivocada, el legislador nacional *casi nunca* se atrevió a ponerle límites a las pretensiones de los Municipios, aún

cuando ellas fueran perturbadoras del desarrollo de la economía nacional y aún cuando aquellos pudieran erosionar fuentes de riqueza que además ya estaban siendo directamente compartidas con ellos, por el Poder Nacional⁹.

Entonces, en lugar de llamar a las cosas por su nombre y emplear principios que estaban claramente concebidos en la Constitución de 1961 (y permanecen en la Constitución de 1999) como rectores del sistema tributario¹⁰, por aquella vía indirecta, y para nosotros hasta distorsionaste, de considerar que la inclusión en el listado de actividades y materias del artículo 136 de la Constitución Nacional confería exclusividad de gravamen al Poder Nacional, se trató de llegar casi al mismo resultado con el inconveniente de que con ello lo que se logró fue la *total exclusión* de la potestad impositiva del Municipio (y de los Estados) sobre las actividades de que se trataba y no una *limitación y con ello se “provocó”* una reacción de rechazo radical ante la situación creada por la jurisprudencia (el artículo 180); rechazo que, de todos modos y como veremos, es más bien *aparente*.

Pasando al segundo párrafo del *Artículo 180* como ejemplo de lo confundidos que podemos permanecer si dejamos que sean sólo los “fantasmas conceptuales” los que nos gobiernen, tenemos que el mismo parece querer evitar que la inmunidad de las “instrumentalidades”¹¹ del Estado se extienda a personas jurídicas de derecho privado que llevan a cabo, *en nombre propio*, actividades correspondientes a la industria petrolera, reservada al Estado a raíz de la nacionalización de esa industria. Así lo apunta, una vez más, el propio ALLAN BREWER CARIÁS (BREWER-CARIÁS 300:1999) y así nos parece a nosotros por cuanto uno de los puntos que se debatió cuando se demandó la nulidad por inconstitucionalidad del Acuerdo del Congreso sobre la llamada “apertura petrolera” fue justamente el de la “no sujeción” de las empresas de la apertura *a la imposición municipal* y como se ve, el párrafo tan sólo se refiere a la inmunidad de la Nación y de los Estados frente a la potestad impositiva *del Municipio*, como si el Poder Nacional y el Estatal no tuvieran ninguna¹² o no pudieran ejercerlas también uno “contra” el otro o cualquiera de los dos “en contra” del Municipio.

Si la apreciación de BREWER es la correcta, a nuestro juicio la norma no sirve para solventar el problema cuya solución supuestamente buscaba. Ello porque resulta que a aquellas empresas que realizan en nombre propio actividades petroleras “reservadas”, previa autorización del Congreso, no se las debe llamar ni “contratistas”

⁹ Sería el caso de las asignaciones económicas especiales creadas por la Ley de Asignación Económicas Especiales para los Estados derivadas de Minas e Hidrocarburos. G.O. No. 36.110, del 18-12-96.

¹⁰ Disponía el Artículo 223 de la Constitución de 1961: “El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas según la capacidad económica del contribuyente atendiendo al principio de la progresividad así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo”. El Artículo 317 de la vigente Constitución de 1999 repite casi textualmente lo dispuesto en el Artículo 223 aquí transcrito.

¹¹ Terminología proveniente de la sentencia *McCulloch vs. Maryland (1819)*, de la Corte Suprema de Justicia Norteamericana.

¹² Nosotros nos encontramos convencidos de que ningún poder tributario originario tienen ahora, ni han tenido desde hace tiempo, los Estados como tampoco los Municipios, pero éste no era el parecer mayoritario. Para estas conclusiones ofrecemos nuestros fundamentos más adelante y sin perjuicio de que a la palabra “potestad” empleada por el Constituyente de la de la connotación de “potestad tributaria derivada”.

del Estado, tampoco son sus “concesionarias” porque son, simplemente, sus “socias” bajo Convenios de Asociación y esa sociedad automáticamente crea una relación jurídica completamente distinta a la de “contratista” o “concesionaria”. Ahora, si lo que la norma se propuso fue acabar con otro desafortunado criterio jurisprudencial de instancia (distinto al planteado en el caso Fundapatria)¹³, que confundió la actividad que llevaba a cabo una empresa que sí era una simple “contratista” de una empresa del Estado, con “actividades reservadas” al Estado en virtud de la nacionalización o reserva al Estado de la industria de los hidrocarburos, ocurrida en 1975, entonces sí cobra una utilidad práctica dicha norma. Sin embargo, para nosotros la norma sigue siendo impropia de un texto Constitucional, al menos por haber tratado el asunto de la “inmunidad” tributaria de una manera tan pragmática e incompleta.

Con el ejemplo del *Artículo 180* y los antecedentes que lo justificaron creemos haber transmitido la preocupación que sentimos frente a la manera cómo se han venido regulando o tratando asuntos de vital trascendencia para la República como lo es el tema del ejercicio del “poder” tributario por parte de los entes político-territoriales. Pero volviendo al punto principal de nuestro estudio, el reparto del poder tributario, creemos que a partir de 1999, el empleo de tesis rebuscadas para poner límites (no exclusiones absolutas) a las potestades tributarias de los “entes menores” (Estados y Municipios) deja de tener sentido. De hecho, ha sido incluido un Artículo en nuestro texto Constitucional que para nosotros es la clave para una correcta interpretación de cómo opera el reparto del poder tributario en la República Bolivariana de Venezuela y debería ser el “puerto seguro” para lograr el fin último que, irónicamente, tanto quienes sostenían la posición de la “potestad tributaria implícita y absoluta del Poder nacional”, bajo el Artículo 136 de la Constitución de 1961, como quienes pretendían “sepultar” aquella posición con el Artículo 180 de 1999, buscaban: *lograr armonizar y coordinar las distintas “potestades” tributarias de los entes territoriales menores.*

La norma, en la parte que nos es relevante, dispone:

“Artículo 156: *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 alcuotas de los tributos estatales y municipales...” (Resaltado nuestro).

Pues bien, vemos en el *Artículo 156* el principal sustento de nuestra tesis fundamental según la cual *en Venezuela sólo al Poder Nacional le corresponde poder tributario originario*, entendido como más adelante lo explicamos. No hay dudas de que la norma transcrita al menos nos impone diferenciar entre “categorías” de “potestades” tributarias y para nosotros queda claro que, entonces, la única potestad *originaria* es la que corresponde a la Nación; las otras “potestades” serán “potestades derivadas”¹⁴, por estar supeditadas, más tarde o más temprano, a limitaciones establecidas por una ley nacional.¹⁵

¹³ Caso *Exgeo, C.A. vs. Municipio Valmore Rodríguez del Estado Zulia*. Sentencia de fecha 14-01-98, consultada en original

¹⁴ La doctrina patria ya reconoce una variante de la potestad tributaria, a la cual se denomina “derivada”, pero la limita a aquellos casos en que el Constituyente, en lugar de asignar un tributo de manera específica a un ente político-territorial determinado, prevé que éste podrá ejercer potestad normativa pero siempre y cuando una ley, dictada por el Poder Nacional, ente con verdadera potestad tributaria originaria, decimos nosotros, lo autorice a ello (EVANS 38: 1998).

Aprovechamos la oportunidad para permitimos adelantar una reflexión adicional: para nosotros, la referencia a la “*legislación*” y no a la “*ley*” para garantizar la coordinación de las distintas potestades tributarias significa que en el espíritu del Constituyente *tal coordinación y armonización no necesariamente se tiene que agotar en un solo y único texto de ley* sino que muy bien pudiese la Asamblea Nacional dictar normas de coordinación en diferentes instrumentos legales, en la medida en que las necesidades se fuesen planteando. En este orden de ideas, habrá que dilucidar innumerables interrogantes como, por ejemplo, si por “límites” se podrá entender hasta la total exclusión de alguna actividad sobre la cual ejercería su “potestad” tributaria el Municipio o el Estado o en cuáles circunstancias será esto posible todo lo cual, y una vez más *en apariencia*¹⁶, nos es absolutamente novedoso.

En este particular queremos hacer una precisión fundamental: la ausencia de potestad tributaria originaria en cabeza de los Estados y los Municipios, *per se*, no debería ser un obstáculo para la descentralización pero sin dudas *hace más necesario que nunca que contemos con un legislador nacional responsable y consciente dispuesto a cumplir la orden que le da el propio Constituyente de “adoptar la descentralización como política nacional”* (Artículo 158 de la Constitución de 1999) y de “*promocionar el desarrollo de la hacienda pública estatal*”¹⁷ (Artículo 167, numeral 5 de la Constitución de 1999), los cuales no podrán ser ignorados, a riesgo de quebrantar la constitucionalidad y legitimidad de cualquier norma que no esté motivada por esos fines. En cualquier caso, debemos ver en el *Artículo 156* una oportunidad no para dar al traste con la autonomía local sino para garantizar un marco de seguridad y estabilidad jurídica, justicia en la tributación y otros muchos hitos o metas que debe satisfacer nuestro sistema tributario, por medio de una legislación que alcance a todos los entes político territoriales por igual.

Como hemos dicho, la Constitución de 1961 estaba plagada de otros defectos técnicos “menores” en la formulación de la materia tributaria, como por ejemplo que en el *ordinal 8º del Artículo 136* se decía que correspondía a la competencia del Poder Nacional, “la *organización*” de ciertos tributos, cuando lo que sin duda se quería decir era que era competencia del Poder Nacional la “*creación*” de ciertos tributos, imprecisión técnica que fue subsanada en el texto Constitucional de 1999 (Artículo 156 numeral 12). Por otra parte, el *Artículo 31*, que listaba los ingresos del Municipio, mencionaba entre ellos a la “*patente* de industria y comercio”, lo cual generó

Este no es exactamente el calificativo que nosotros le damos al término pues para nosotros aún y cuando la Constitución asigne un tributo en particular al ente territorial “menor” no se le está reconociendo a éste potestad tributaria originaria, como veremos.

¹⁵ La actividad de *armonización fiscal* implica al menos una participación del Poder Nacional en el ejercicio del “poder” tributario que corresponde a los otros entes político-territoriales. El problema ha surgido también en el Derecho Comunitario Europeo con respecto del cual se ha dicho que la armonización que en materia tributaria corresponde a la Comunidad supone que la titularidad de las potestades normativas deja de corresponder exclusivamente a los Estados miembros (FALCON y TELA 113: 1998).

¹⁶ Veremos que no lo es tanto. La doctrina ya había aceptado un supuesto de total exclusión de la supuesta potestad tributaria originaria de los Estados por parte del Poder Nacional.

¹⁷ Nos resulta curioso el hecho de que se hable de haciendas *estadales*, con exclusión de las municipales, cuando es evidente, para nosotros, que el modelo que se está siguiendo en este asunto, sin dudas, es el español en donde se habla de la legislación sobre “haciendas *locales*”, en términos más generales y aparentemente más recomendables.

múltiples polémicas en torno a si era Constitucional el “impuesto” que con ese nombre creaban los Municipios o si a éste tan sólo le correspondía la creación de una “tasa” por la emisión de una licencia o permiso para el ejercicio de una actividad industrial o comercial en su jurisdicción. La actual Constitución ya no contiene tal mención a “patente” y la sustituye por la de “...impuestos sobre actividades económicas...” (Artículo 179, No. 2)

Cosa curiosa, aquél aparente defecto técnico podía haber sido subsanado con cierta facilidad si se hubiera tomado en cuenta que la misma Constitución de 1961 disponía en su Artículo 34 que los Municipios “...no podrán gravar los productos de la agricultura, la cría y la pesquería de animales comestibles *con otros impuestos* que los ordinarios sobre detalles ¹⁸(sic) de comercio...”, con lo cual tenía que haberse interpretado, por argumento en contrario, que al Municipio le estaba permitido gravar con “*impuestos ordinarios*” al menos a los “detalles” (sic) de comercio. Tenemos que admitir, sin embargo, que esa mención en el Artículo 34 nos parece más otro “descuido” del Constituyente de 1961, un gazapo que heredó de algún otro texto Constitucional anterior, más que una mención diseñada a propósito para atribuir potestad tributaria, gazapo éste que también ha sido eliminado en la nueva Constitución (Artículo 183)

Como tenemos restricciones para la extensión de nuestra exposición, pedimos disculpas por lo precipitadas que seguramente parecerán nuestras conclusiones. De hecho, hemos comenzado por exponerlas en esta introducción para luego, en la medida de que las restricciones mencionadas nos lo permitan, darles el mayor soporte teórico que nos sea posible. Para subsanar un poco este problema, empleamos abundantemente la herramienta del pie de página por lo cual sugerimos que los mismos no sean obviados.

I. LA POTESTAD TRIBUTARIA “ORIGINARIA” EN VENEZUELA ANTES DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999

Era la opinión predominante de la doctrina nacional que en Venezuela y *bajo la Constitución* de 1961, todos los entes político territoriales detentaban poder o potestad tributaria *originaria*¹⁹. En 1998, nuestro Profesor, EZRA MIZRACHI, haciendo gala de una honestidad intelectual digna de imitación, opinó al respecto lo siguiente: “...*En contra de la opinión generalizada de la doctrina nacional y de la sostenida con anterioridad por el autor, los Municipios no tienen potestad tributaria originaria...*”(MIZRACHI 39:1998). Nosotros vamos más lejos aún para sostener ahora que incluso los Estados de la “Unión” carecían de tal potestad. A nuestro juicio, tanto la opinión de MIZRACHI como la nuestra cobran más fuerza con la entrada en vigencia de la Constitución de 1999 pero insistimos en que las mismas tenían plena validez aún bajo la Constitución de 1961.

¹⁸ La palabra “detal” no existe en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Lo correcto es hablar de ventas “al detalle”.

¹⁹ Así se expresan, entre muchos otros, HUMBERTO ROMERO-MUCI (ROMERO-MUCI 188: 1996); RONALD EVANS (EVANS 41: 1998) y MIZRACHI (MIZRACHI 376: 1972), aunque éste último cambió radicalmente su opinión, como apuntamos (MIZRACHI 39: 1998); ELIEZER RUIZ (153: 1996) y FEDERICO ARAUJO y LEONARDO PALACIOS (ARAUJO y PALACIOS 40: 1995 y PALACIOS 349:1994), éstos últimos refiriéndose concretamente a la potestad tributaria originaria del Municipio.

Antes de seguir ahondando en el tema debemos aclarar que por poder o potestad tributaria entendemos, como MIZRACHI, la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de crear y exigir contribuciones o más técnicamente, tributos, respecto de personas o bienes que se hallen en la jurisdicción del ente territorial determinado, *sin condicionamientos impuestos por un poder superior*²⁰, *distintos a los que imponga la propia Constitución*²¹ y *por ende con la posibilidad de escoger las manifestaciones de riqueza que se estima más adecuada o conveniente para estructurar el impuesto.*

No se nos escapa que cierta doctrina española considera que los términos poder originario, poder derivado, poder ilimitado y poder limitado, supuestamente “...no son aplicables a la actual tipología de las titularidades tributarias...” Así se expresa LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO, para quien “...a nuestro parecer éstas gozan todas de un mismo origen –acuerdos político -sociales- de un mismo fundamento político –social, económico e incluso jurídico y sólo se diferencian en su naturaleza jurídico -formal pues mientras que en el caso del Estado y ciertos entes regionales –Comunidades Autónomas en España y Regiones en Italia– estamos ante una *manifestación del poder legislativo* en el de otros entes territoriales *inferiores* –Municipio y Provincia- estamos...ante el *poder normativo* propio de estas entidades...”. (CAZORLA PRIETO 176: 1981). De allí concluye ese autor que todos los “poderes tributarios” tienen la misma esencia.

Entendemos que esas precisiones pueden llevar a la confusión de creer que por ser “de la misma *esencia*” dichas potestades son todas de la misma “categoría”. Más no es esto lo que se pretende decir pues aún quienes eso sostienen admiten que dichos poderes reconocen límites distintos y aceptan que cada uno de esos poderes “...se plasman jurídicamente en distintos *escalones*. Así, los correspondientes al Estado en sentido estricto obtienen por lo común consagración constitucional a través de los principios constitucionales-tributarios mientras que *los referentes a entes territoriales inferiores pueden regularse conjuntamente en el texto constitucional y en normas de jerarquía inferior o reducirse a estas últimas*. Lo primero se produce en el caso de ciertas entidades territoriales –Comunidades Autónomas y regiones- las cuales, en el supuesto español y en lo que atañe a escalón normativo infraconstitucional, encuentran limitaciones al ejercicio de su poder tributario en una disposición intermedia –en términos de jerarquía normativa- entre la constitucional y la ordinaria –leyes orgánicas. *La regulación de las limitaciones en una ley ordinaria es propia de las entidades locales* las cuales, sin embargo, en el punto de su coordinación con las haciendas regionales o autonómicas también encuentran limitaciones al ejercicio del poder tributario en normas de rango orgánico, en el caso específico español...*la presencia de mayores o menores límites al ejercicio del poder tributario no*

²⁰ Para nosotros, el concepto de poder tributario originario está imbuido de la noción de *soberanía*, pese ciertas posiciones doctrinarias modernas que pretenden negar esta realidad. Al tema dedicamos capítulo aparte.

²¹ Francamente esta referencia a los límites que imponga la Constitución nos resulta innecesaria, por obvia. Como dice PÉREZ-ROYO al referirse a que también la Constitución Española impone límites a la potestad tributaria de la Comunidades Autónomas, “...De entrada hay que decir que la alusión la Constitución tiene un carácter pleonástico. Todos los poderes públicos, sea cual sea su titular y la dirección en que se ejerza, han de hacerlo sometidos a la Constitución...” (PÉREZ-ROYO 48:1997). Sin embargo, la incluimos para evitar tergiversaciones.

afecta a su esencia originaria... y que la circunstancia de que aquéllos no se regulen, como ocurre en ocasiones, en la Constitución, no impide que el poder tributario en sí sea objeto de consagración constitucional...” (CAZORLA PRIETO 175: 1981. Resaltado nuestro)

A nuestro modo de ver, ese tipo de disertación se vuelve casi una discusión bizantina entre nosotros cuando lo que queremos resaltar al identificar el poder tributario con el calificativo de “originario” es que ese poder ya no acepta más limitaciones que las que imponga directamente la Constitución mientras que los poderes “no originarios” son “inferiores” en tanto pueden verse condicionados por el ente que detenta el poder originario. Si bien, pues, aquéllas disertaciones pueden tener un cierto sentido filosófico, nos parecen en extremo peligrosas en la práctica porque seguramente –y por mal interpretadas– nos han conducido a nosotros al error de creer que por supuestamente *originaria*, no podría el legislador ordinario poner coto o limitaciones a la “potestad” tributaria de los Municipios. Se advierte que esto no lo concluyen ni siquiera los autores citados, como se constata de aquéllas palabras de CAZORLA que hemos resaltado.

De manera que, en nuestro criterio, no basta que un texto Constitucional asigne determinados tributos a uno de los entes político-territoriales y hasta le otorgue la facultad de crearlo para que de ello siga que ese ente está, necesariamente, dotado de potestad tributaria originaria. En estos casos se está en presencia de una *asignación constitucional de una fuente de ingresos determinada al referido ente territorial*. (MIZRACHI 39:1998), que tiene relevancia porque a los demás entes político-territoriales no les estaría dado atribuirse esos tributos específicos, so pena de violar la Constitución, pero que no es suficiente para entender que el ente de que se trate también esté facultado para crear y atribuirse otros tributos distintos ni para determinar con absoluta independencia los elementos constitutivos de ese tributo.

En este sentido pues, *tampoco coincidimos con la mayoría de la doctrina nacional en identificar poder tributario originario con la mera atribución de tributos determinados a los ente-político territoriales en la Constitución o dicho en otra forma, no consideramos útil reservar el calificativo de “originario” sólo para referirnos a atribución Constitucional de tributos*. Para nosotros, repetimos, lo que debe caracterizar al poder tributario originario, para darle utilidad al concepto, es que la posibilidad jurídica de *crear* un tributo (poder tributario) se extienda a escoger la manifestación de riqueza que se va a gravar y a no aceptar una potestad superior que la limite o condicione, a excepción de la propia Constitución, como es obvio. Es en este sentido que nos hemos atrevido a afirmar *que en Venezuela, incluso desde antes de la Constitución de 1999, sólo el Poder Nacional goza de ese atributo*.

En este orden de ideas, recordamos que la opinión pacífica de la doctrina nacional era que la potestad tributaria de los Estados, aún cuando supuestamente “originaria”, era una potestad “residual” y “condicionada”²² a lo que decidiera el Poder Na-

²² ROMERO-MUCI nos dice al respecto que los Estados, “...son simbólicos titulares de una potestad *residual* (sic) y *condicionada* –nunca ejercida...” (ROMERO-MUCI 181: 1994. Resaltado nuestro). RONALD EVANS, citando a ITALIANI, dice que “...Los Estados están autorizados para ejercer sus potestades tributarias en materias residuales *hasta tanto la República no limite tal ejercicio mediante la promulgación de una ley nacional*, reservándose para sí determinados tributos...” (EVANS 38:1998. Resaltado nuestro) y agrega más adelante que “...en la práctica los

cional hacer con su propia potestad tributaria, también “residual”²³. Es decir a los Estados les estaba dado crear tributos que no estuvieran asignados a la Nación o a los Municipios²⁴ pero como el Poder Nacional también podía crear otros tributos más allá de aquéllos que el texto Constitucional le asignaba de manera expresa, se concluía a favor de la Nación, en el caso de que ésta decidiera atribuirse uno de esos otros tributos distintos y aún y cuando ese otro tributo ya hubiese sido creado por un Estado, caso en el cual supuestamente quedaría anulado el tributo Estatal.

Sobre la premisa anterior, tenemos que admitir que bajo la Constitución de 1961 tampoco la de los Estados era una potestad tributaria *originaria*, como creemos se debe entender el término. Basta también una simple comparación con los sistemas federales clásicos para entender que esa “superioridad” del ente Nacional frente a los Estados desdibuja el sentido originario del poder tributario y no encuentra precedente en los federalismos tradicionales.

Si en aquéllos regímenes se han impuesto límites el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados, no ha sido por la vía de eliminar esa potestad pura y simplemente, cuando quiera que el Poder Nacional (o “Federal”) se atribuyera para sí un determinado tributo o, mejor dicho, materia gravable o fuente de ingresos tributarios. Tomando el caso norteamericano como el típico ejemplo de federalismo, tenemos que en ese sistema ambas potestades, la de los Estados y la del Poder Federal, pueden coincidir -y lo hacen- para gravar la misma materia gravable (por ejemplo, la renta neta) y el ejercicio de la potestad tributaria de los Estados no reconoce otros límites que los explícitamente derivados de la Sección Décima del Artículo 1 de esa Constitución y los que ha visto la jurisprudencia implícitos en el principio de la protección a la libertad de comercio interestadal (que permite declarar inconstitucional un tributo cuando se interpreta que el mismo viola o lesiona esa libertad, implícitamente reconocida en la llamada “Commerce Clause”) o en el principio del “debido proceso” (“Due Process Clause”)²⁵.

Por lo tanto, *poder tributario originario pero condicionado y residual respecto del poder tributario de otro ente territorial dentro de la misma “unión”*, es para nosotros una contradicción en términos, un fruto más de las confusiones conceptuales que nos han embargado, las cuales ni siquiera nos permitían preservar en el artificio de federalismo que ha acompañado nuestra evolución constitucional, al menos el elemento más básico de federalismo clásico, esto es, el de que los Estados detentan

Estados en Venezuela disponen tan sólo de una potestad tributaria *residual* originaria...” (EVANS 47: 1998. Resaltado nuestro)

²³ La doctrina uniforme veía una potestad tributaria *residual* de la Nación en el hecho de que el ordinal 8° del Artículo 136 del texto constitucional de 1999 dispusiera que era de la competencia del Poder Nacional, “...los demás impuestos, tasas y contribuciones que, con carácter de contribuciones nacionales creare la ley..”

²⁴ La potestad residual de los Estados se hacía residir en lo dispuesto en el Artículo 17, ordinal 7° de la Constitución de 1961, según la cual era de la competencia de cada Estado “...*Todo lo que no corresponda*, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal...” (Resaltado nuestro).

²⁵ El tema es muy complejo y no nos está dado exponerlo a cabalidad. Para mayores detalles puede leerse a JEROME Y WALTER HELLERSTEIN: “State and Local Taxation”. Quinta Edición. West Publishing, Co. 1988.

poder político o soberanía, a la cual necesariamente viene aparejada la “mejor” de las potestades tributarias (la originaria)²⁶.

En un Estado Federal auténtico es inconcebible sostener no sólo que los Estados estén “limitados” en el ejercicio de su poder tributario por el Poder Federal sino algo más grave aún, *que estén expuestos, simple y llanamente, a un total despojo de su poder tributario, supuestamente originario*²⁷, *por la sola decisión del Poder Nacional*.²⁸

De otra parte, una entelequia igualmente sin precedente conocido en los modelos federales o en los modelos de Estado Unitario, es la de que los Municipios detentan potestad tributaria *originaria*. Sabido es, como demostraremos, que tanto en los regímenes federales como en los Estados Unitarios, los Municipios son “entes menores” que carecen por completo del atributo político de la *soberanía*, que en definitiva y a pesar de ciertas corrientes modernas a las cuales brevemente haremos mención más adelante, es el que sirve de base al poder tributario originario. Ahora bien, *lo que resulta aún más incompresible es que ese poder tributario que se le reconocía a los Municipios, en contraste con lo que decíamos respecto de los Estados, si haya sido considerado de la suficiente “categoría” como para no aceptar ningún tipo de restricción o limitación, ni Estatal ni Nacional*.

Si de forzar la realidad para ver un federalismo inexistente se trataba, en el caso del aparente conflicto o concurrencia entre la potestad tributaria “residual” de los Estados y la de la Nación, deberíamos haber concluido que, entre las dos potestades “residuales”, privaba la potestad tributaria originaria de los Estados, en todo caso.

²⁶ Como dijo ALFREDO ARISMENDI, citado por ROMERO-MUCI, “...nuestra federación ha sido siempre vislumbrada como una entelequia, una *creación artificial*, en contradicción con la realidad nacional, *cuya estructura política y jurídica desvirtúa la esencia misma de su denominación...*” (ROMERO-MUCI 1994: 180. Resaltado nuestro).

²⁷ Repetimos, no nos referimos aquí al hecho de que efectivamente hayan existido (y existan) en nuestra Constitución unas limitaciones específicas al ejercicio del poder tributario supuestamente *originario* por parte de los Estados, al estilo de las implícitas en la “Commerce Clause” norteamericana, previstas en el artículo 18 de la Constitución de 1961 y hoy en día en el Artículo 183 de la Constitución de 1999.

²⁸ Por parecernos útil para ejemplificar lo confuso que estaba el tema para nosotros, citamos a continuación otra opinión muy particular sobre todo en cuanto a la terminología que debía emplearse para resolver el problema de lo “residual” Estatal frente a lo “residual” Nacional: “...La redacción del ordinal 8° del artículo 136 de la Constitución induce a pensar que la *competencia tributaria residual pertenece al poder nacional*, pues le atribuye a los demás impuestos, tasa y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios que con carácter de contribuciones nacionales creare la ley. Sin embargo, *el mismo texto fundamental atribuye a la competencia estatal todo lo que no corresponda, de conformidad con la Constitución, a la competencia nacional o municipal (ordinal 7° del artículo 17)*. Es decir, *le da competencia residual (sic)*. Creemos que esta aparente contradicción puede resolverse introduciendo los conceptos de *competencia residual primaria y competencia residual secundaria*. La *competencia residual primaria* corresponde a los Estados. O sea que mientras el poder nacional no haga uso de la facultad constitucional de atribuirse una materia rentística, esta materia corresponde a los Estados. En cambio, *la competencia residual secundaria corresponde al Poder nacional*, pues mientras una ley nacional no cree un tributo distinto a los establecidos en el ordinal 8° del artículo 136 de la Constitución, los Estados pueden legislar sobre esas materias. Sin embargo, este problema es puramente académico porque *los Estados no tienen prácticamente materia rentística sobre la cual legislar, pues ellas están distribuidas entre el poder nacional y los municipios...*” (ANDUEZA 309: 1981). (Resaltado nuestro)

Asimismo, teníamos que haber admitido que no correspondía a los Municipios un poder originario de imposición sino una simple asignación de ingresos, otorgada sí a nivel constitucional para reforzar la “autonomía” de la que se les quiso hacer gozar. La evolución de nuestros textos Constitucionales demuestra que en un principio y tal y como ocurre en los Estados Federales, los tributos municipales eran *creados por ley dictada por la Asamblea Legislativa del Estado* en cuya jurisdicción se encontraba el Municipio²⁹.

Si en cambio viramos nuestro rostro hacia los Estados Unitarios, más concretamente hacia España, que es donde la antigua Corte Federal y de Casación creyó se encontraba la génesis de nuestra “autonomía municipal”³⁰, vemos que allí está absolutamente claro que los Municipios carecen de soberanía (aunque detenten cierta cuota de poder político) *y si bien tienen potestad normativa, la misma es de rango reglamentario*, es decir, *condicionada y sometida a la legislación estatal ordinaria*, por lo cual, una vez más, no les está dado el poder de escoger los tributos que quieran crear ni crear sus elementos constitutivos con absoluta independencia del poder legislativo ordinario³¹. De hecho, la propia Ley Orgánica de Régimen Municipal dispone que los Municipios se regirán “...por las Leyes Orgánicas y Ordinarias que les sean aplicables conforme a la Constitución...” (Artículo 14, ordinal 3º), con lo cual se reconocía en principio, la posibilidad de sujeción de los Municipios al legislador ordinario; sin embargo, por inexplicable que parezca, se había convertido en “tabú” incluir en esa sujeción la materia tributaria.

De manera que fueron verdaderas “innovaciones” patrias, tanto el estilo de asignación de potestad tributaria originaria “condicionada” a los Estados, como la atribución de potestad tributaria originaria a los Municipios. *A nuestro juicio, ambas ideas deberían desaparecer de una vez por todas del pensamiento jurídico nacional, sobre todo con la promulgación de la Constitución de 1999.*

²⁹ Así, entre otras evidencias que suministraremos más adelante para soportar esta realidad, tenemos que la Constitución de 1881 disponía en su Artículo 13, numeral 12 que: “Art. 13. Los Estados de la Federación Venezolana se obligan a: 12. No prohibir el consumo de los productos de otros Estados ni gravar la producción con *impuestos generales o municipales* mayores que los que haga la que se produce en la localidad...” (Resaltado nuestro).

³⁰ En su sentencia de fecha 02-11-37, la Corte Federal y de Casación, Sala Político-Administrativa dispuso: “...No podría admitirse en el caso de esta solicitud la aplicación de *criterios impregnados del concepto tradicional o histórico de autonomía municipal que pudiéramos haber heredado de España*; porque al implantarse desde nuestra emancipación política el régimen constitucional, las Municipalidades, como partes integrantes que son de los Estados Federales que han venido suscribiendo las bases de la Unión, renunciaron implícitamente a aquél concepto colonial de la autonomía de los Municipios...no se trata de un gobierno libre dentro del Estado, sino de un Poder regulado por el Constituyente y por el Legislativo ordinario...” (Resaltado nuestro)

³¹ Así, la Ley de Bases de Régimen Local Española dispone lo siguiente: “Artículo 105:...2. Las haciendas locales se nutren, además de tributos propios y de las participaciones reconocidas en los del Estado y en los de las Comunidades Autónomas, de aquellos otros recursos que *prevea la ley*...”. Artículo 106. 1. Las entidades locales tendrán *autonomía* para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas Locales y en las leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla. 2. *La potestad reglamentaria* de las entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios...” (Resaltado nuestro).

Por la extrañeza que sabemos despertarán nuestros comentarios y sobre todo para quienes hayan leído a GIULIANI FONROUGE, queremos aclarar desde ya que la opinión de ese autor respecto de que en Argentina todos los entes político-territoriales detentan potestad tributaria *originaria no es la compartida por la mayoría de la doctrina de ese país*³². Lamentablemente, aquel criterio suyo, verdaderamente aislado, al parecer terminó por imponerse en Venezuela, para agregar otra a la lista de nuestras confusiones, al margen de lo que se nos mostraba como realidad en los demás países latinoamericanos³³, tanto en aquéllos de corte federal (Argentina o Brasil, por ejemplo) como en aquéllos de corte unitario (Colombia y Perú) y al margen de nuestra propia evolución Constitucional.

Otro asunto insólito es, justamente, que si bien GIULIANI sostiene ese parecer aislado del que la doctrina venezolana se hizo eco, para dicho autor *la potestad tributaria de los Estados o, mejor dicho, de las Provincias argentinas era, en todo caso, de igual "categoría" que aquélla que correspondía a los Municipios, nunca inferior* y por tanto, no aceptaría transgresiones o limitaciones de otro poder político territorial. Lamentablemente, ni siquiera fue así como lo entendimos en Venezuela.

Para dar mejor sostén a muchas de las afirmaciones que hemos hecho hasta ahora nos resulta indispensable referirnos al escabroso concepto de "soberanía" porque nosotros consideramos que es el único concepto que, en definitiva, nos va a permitir determinar cuál es la forma de un Estado, si federal o unitario y quién dentro de un Estado detenta potestad tributaria originaria. En esta oportunidad no nos corresponde abordar un estudio pormenorizado del federalismo, ni aún solamente en lo fiscal, pero necesitamos exponer ciertas verdades históricas elementales que expliquen el hilo de nuestro razonamiento, para lo cual trataremos de ser muy simples y breves.

II. FEDERALISMO Y DESCENTRALIZACIÓN

Sabemos que en el campo de la política y de la economía, con la palabra "federalismo" se denota un proceso estructural, fluido que "...se desenvuelve bien en una, bien en otra de dos posibles direcciones contrapuestas, pero, por así decirlo, conver-

³² Ver, por ejemplo, como VILLEGAS se refiere a la delimitación de potestades tributarias entre la Nación y las Provincias, obviando por completo a las Municipalidades, al referirse a la distribución de potestades tributarias en su país. (VILLEGAS 214:1992) y apunta, respecto del concepto de "autonomía" municipal, lo siguiente: "...La segunda concepción piensa que la municipalidad, ...tiene autonomía, *entendiendo como tal* la capacidad de dictar sus propias normas dentro del marco normativo general y *sin sujeción a la normativa provincial (concepción de Carlos M. Giuliani Fonrouge...)*..." (Resaltado nuestro) y continúa diciendo: "... *La mayor parte de la doctrina coincide en que la Constitución reconoce de manera directa las potestades tributarias de la Nación y las provincias, y por eso las llama potestades originarias. Las facultades de los municipios, en cambio, no surgen de la misma forma...*" Resaltado nuestro. (VILLEGAS 231: 1992). Reconocemos que en Argentina la Constitución no le *asigna recursos tributarios* a los Municipios de manera directa sino que tan sólo impone a las Provincias la obligación de establecer un régimen municipal autónomo. Aún así, esta diferencia no tiene relevancia a los fines de nuestras conclusiones por las razones que expondremos en el capítulo donde nos referimos al concepto de autonomía municipal.

³³ Con la excepción, tal vez, de Uruguay. Ver AAVV, "Administración y Reforma Tributaria Municipal en América Latina". Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD) y Centro Latinoamericano de Capacitación y Desarrollo de los Gobiernos Locales (CELCADEL). 1987. p.27.

gentes. De una parte, puede ocurrir que comunidades políticas anteriormente independientes vengan a adoptar de consuno determinadas soluciones o decisiones con relación a un núcleo de materias que consideran de interés común, pero de otra, es también concebible que una comunidad política unitaria se transforme en modo tal que vengan a constituirse en su seno nuevas y distintas comunidades políticas, cada una de ellas con su propia capacidad de decisión en al esfera que se le asigna...” (LA PERGOLA 22: 1998).

No obstante, en nuestro estudio y por razones didácticas, partiremos de la noción más jurídica y clásica de federalismo porque aunque se pueda hablar de “federalismo fiscal” en el contexto de un Estado Unitario, es de nuestro especial interés señalar cómo la distribución del poder tributario opera bajo principios distintos en una “Federación” original y en un Estado Unitario Descentralizado, siendo éstas las dos formas tradicionales que adoptan los Estados modernos. En este sentido, LA PERGOLA (quien participó en la redacción de la Constitución Española de 1978) nos dice que federalismo y descentralización son fenómenos equivalentes en cuanto ambos son fenómenos de difusión territorial del poder pero que “...es necesario fijar los límites de esta equivalencia...ello sería posible mediante una clara y coherente visión de conjunto de las divergencias del sistema de descentralización con relación al *sistema normal* de organización federal...” ” (LA PERGOLA 68: 1998). LA PERGOLA nos dice, además, que se deben tener claras las génesis de ambos sistemas y apunta, refiriéndose al concepto de “autonomía” (siendo su afirmación igualmente aplicable a cualquiera de los atributos que dependen de la forma de Estado, como el reparto del poder tributario), lo siguiente:

“...La perspectiva del principio de autonomía cambia por el hecho de que la génesis del sistema sea aquella característica del *foedus* o, en cambio, la de la descentralización política. Aproximarse al problema desde ese ángulo exige un profundo estudio de todos los factores que pueden explicar el origen y la evolución del sistema y éstos se ponen frecuentemente de relieve recurriendo a un análisis efectuado, podríamos decir, a contraluz: el del método comparativo. Así, por ejemplo, podemos a través de la comparación de dos tipos de ordenamientos, más que con cualquier otro sistema, llegar a captar plenamente no sólo las analogías sino también las peculiaridades estructurales que en cada uno de ellos pueden ser el reflejo de su proceso de formación...” (LA PERGOLA, 69:1998).

La exposición de motivos de nuestra nueva Constitución de 1999 señala que “(...)Título (...) En cuanto a la estructura del Estado venezolano, el diseño constitucional consagra un *Estado Federal que se define descentralizado* para expresar la voluntad de transformar el anterior Estado centralizado en un verdadero modelo federal *con las especificidades que requiere nuestra realidad* (...) Capítulo V. Del Consejo Federal de Gobierno (...) Es pues, un órgano producto de la fase más avanzada del *federalismo cooperativo*, superación histórica de lo que ha sido denominado federalismo dual que entendía al Estado como producto de un pacto entre los distintos *entes políticoterritoriales los cuales tendrían una esfera de soberanía no delegada a la Unión y en principio, intangible a la acción del Poder federal...*” (Resaltado nuestro). En vista de esas razones, nuestra República terminó por ser definida como “...un Estado federal descentralizado...”.

A nuestro juicio, justificar que se llame a un Estado “federal descentralizado”, echando mano del fenómeno del federalismo cooperativo, es un contrasentido. Hasta donde sabemos, el asunto del “federalismo cooperativo” nace en los Estados Unidos

de Norteamérica, alrededor de 1939, como movimiento "...puesto a andar con el convencimiento de que el poder central debe intervenir más frecuente y activamente, aún a nivel normativo..." (LA PERGOLA 284:1998). Precisamente, se justifica esa necesidad de mayor poder en el "centro" sólo porque la génesis del Estado Federal es la de la Unión de Estados otrora "soberanos". Pero cuando se quiere "transformar el Estado Centralizado" en algo donde el poder fluya mejor hacia la periferia, ¿qué sentido tiene apropiarse de un fenómeno que mas bien enfatiza la necesidad de "centralización"? Una vez más, estamos mezclando conceptos que tienen una génesis completamente opuesta, el federalismo y la descentralización. De hecho, HANS KELSEN apuntaba que el Estado Federal no es sino "...la forma avanzada de descentralización..." (KELSEN 256: 1969). Entonces, hablar de que algo es "federal descentralizado" es, cuando menos, un pleonasma.

Pero aún si podemos vivir con esa referencia poco usual en cuanto a la forma de nuestro Estado, lo que sí sería muy grave es no reconocer las diferencias entre ambos procesos, sobre todo en cuanto al reparto del poder tributario se refiere. Por ello, insistiremos en enfocar el problema del reparto de poder tributario desde la perspectiva histórica, con lo cual se facilita la comprensión de lo que nos ha sucedido a través de nuestra historia Constitucional. Para ello, tendremos que seguir contraponiendo el modelo clásico de federalismo, que dicho sea de paso, fue el que inspiró nuestra primera Constitución de 1811, contra el modelo Unitario descentralizado. Concluiremos que, justamente por haberse ido mezclando uno y otro en los textos Constitucionales que han precedido al de 1999, sin ninguna conciencia de lo que a cada uno corresponde, se ha provocado la gran crisis conceptual que notábamos en esta materia, antes del texto Constitucional de 1999, en el cual –pese la mezcla en lo de la forma de Estado- no encontramos ya aquéllas grandes contradicciones.

III. FEDERALISMO Y SOBERANIA

Estamos conscientes de que aunque la inmensa mayoría de los más calificados autores clásicos encontraban el fundamento del poder de imponer tributos de manera unilateral y coercitiva en la noción de soberanía³⁴, numerosas críticas se han formulado al empleo del concepto de soberanía para dar explicación jurídica a ciertos fenómenos como el de quien detenta el poder tributario en un Estado determinado. Como expresión clarísima de tales críticas transcribimos la cita que de JAMES BRYCE hizo el preclaro jurista español, NICOLÁS PÉREZ SERRANO, como sigue:

"...al modo cómo en los territorios comprendidos entre dos fronteras suelen refugiarse quienes huyen de la justicia, así en el terreno situado entre la Etica, el Derecho y la Ciencia Política han penetrado términos vagos y ambiguos que han provocado estériles debates y han causado los estudiosos muy grave perturbación. Y añade que no hay entre los malhechores de aquél género ninguno que haya originado tanto trastorno como la llamada "doctrina de la soberanía", pues las discusiones que provocara han sido tan numerosas y tan aburridas que cualquier lector, aun el de más paciencia, habría de sentirse alarmado si se le invitara a recorrer de nuevo el polvoriento desierto de abstracciones a través del cual

³⁴ En este sentido se pronuncian, entre otros, BERLIRI, BLUMENSTEIN, KRUSE, GIULIANI FONROUGE y AMORÓS, quien, citado por GIULIANI FONROUGE dice preferir "...utilizar la expresión *poder* y no la de *potestad* porque la primera parece más unida a la idea de soberanía, de preeminencia sobre todos, pues en el poder tributario aparece claramente esta concepción...". (GIULIANI FONROUGE: 323: 1990. Resaltado nuestro).

condujeron a sus discípulos no pocas generaciones sucesivas de filósofos de la política...”. (PÉREZ SERRANO 124: 1989)

Ahora bien, creemos que de lo que quieren apartarse quienes rechazan que el fundamento del poder tributario se encuentre en la noción de soberanía es de la idea de la soberanía como se la entendía en el marco de la monarquía absoluta, como poder perpetuo, único, indivisible, ilimitado e inalienable y por ello, en la opinión de autores más contemporáneos “...la moderna teoría hacendística considera superada la noción de poder o soberanía tributaria como fundamento de la imposición...” (PÉREZ-ROYO 47: 1996) y PÉREZ DE AYALA y PÉREZ DE AYALA BECERRIL opinan que “...Hace ya tiempo que la doctrina jurídica, rompiendo con una tradición histórica secular, han señalado que (en contra de lo que se dice o se piensa coloquial y políticamente) la potestad tributaria no tiene por necesario fundamento a la soberanía...” (PÉREZ DE AYALA 31: 1998) y consideran que el fundamento del poder tributario se encuentra más bien en la necesidad de contribuir con las cargas públicas.

No obstante, dichos autores admiten que “...son tres los fundamentos de la potestad de crear tributos...” y entre ellos citan el fundamento político-social y dicen que aunque la pretensión de establecer y recaudar tributos esté económicamente fundamentada en las necesidades financieras de los entes públicos (cargas públicas) ella “...resulta inoperante sin un poder político (propio o ajeno) que respalde y en su caso, defienda, las pretensiones tributarias del ente público ante la sociedad civil...” (PÉREZ DE AYALA 31: 1998. Resaltado nuestro). Para nosotros, al hablarse de “poder político” se está hablando de “soberanía” pero entendida como a nosotros nos tienen acostumbradas nuestras Constituciones: como el máximo poder de auto-determinación el cual reside en el pueblo y que a través de la representatividad se legitima en la sola imposición de tributos por parte del legislador.

Nos resulta obvio que a estas alturas, finalizando el milenio, no se pretenda entender la “soberanía” como aquél poder supremo que se le atribuía a la monarquía absoluta ya que en ningún momento pretendemos desconocer que, como dice RODRIGUEZ BEREJO, “...el Estado, en cuanto persona, es decir, en cuanto sujeto de derechos y obligaciones, de potestades y deberes de situaciones jurídicas en general, no puede considerarse soberano; lo mismo que cualquier otra persona, se halla sometido al ordenamiento, del cual brotan en última instancia dichas situaciones jurídicas...” (FALCON Y TELA 106:1998), pero no es en ese sentido en el que nos parece útil emplear la noción de soberanía. Para nosotros, ésta sigue sirviendo un propósito para justificar la relación de primacía de un poder político-territorial sobre otro, dentro del mismo Estado. Como reconoce SAINZ DE BUJANDA “...La historia de las doctrinas sobre soberanía muestra que casi todas ellas han surgido en momentos de tensión en los que lo que se trataba de determinar era precisamente *el órgano al que, dentro del Estado, había de reconocerse una posición preeminente, es decir, la supremacía financiera...*” (BUJANDA 253: 1962. Resaltado nuestro).

En nuestra humilde opinión, pues, el concepto de soberanía puede resultar aberrante si se lo emplea para justificar la relación que se crea entre el ente que detenta poder tributario y el sujeto pasivo que debe soportar el tributo pero en cambio es perfectamente válida para entender la forma de un Estado, como Unitario o como Federal. Transportándonos rápidamente a los orígenes del federalismo clásico, que es lo que nos interesa para ir dibujando nuestra evolución propia en la materia del

reparto de poder tributario, no hay dudas de que encontraremos allí referencia a la soberanía entendida como hemos expuesto. En este orden de ideas, es un hecho conocido en teoría política que el régimen de Federación parte de la concepción de primacía o fortaleza del Estado miembro de la Unión frente al Poder Federal. En palabras de SHAPIRO, comentando el sistema federal norteamericano "...Los gobiernos estatales era verdaderamente entidades *soberanas*...y aún los redactores de la Constitución esperaban que se mantuvieran preeminentes..." (SHAPIRO 899: 1992. Resaltado nuestro), de manera que *el Estado de la Unión es quien detentaba la soberanía de manera originaria* y el Poder Federal, en principio, sólo veía incrementados sus poderes o competencias en la medida en que le fueran "transferidas" o "delegadas" por parte de esos Estados³⁵.

En la Constitución de los E.E.U.U. (sancionada en 1787) ese principio fue recogido en la Enmienda X (1791) la cual destaca que "...*los poderes no delegados a los Estados Unidos por la Constitución, ni prohibidos por ella a los Estados, están reservados a los Estados respectivamente, o al pueblo*...". (Traducción y resaltado nuestros).

Como vemos, un régimen federal parte del principio de que *el poder político originario o soberanía es de los Estados miembros, quienes acuerdan reconocer ese mismo poder, uno de cuyos atributos es la potestad tributaria, en el ente Federal a través del texto Constitucional y entonces ese poder es compartido por los Estados miembros y el Poder Federal*. Según CASADO, esta manera de compartir el poder tributario es la alternativa que más típicamente se escoge en un verdadero federalismo.

Esta asignación Constitucional de poder tributario de los Estados hacia el Poder Federal quedó plasmada en los EEUU, cuando su Constitución dispone en el Artículo I, Sección 8, primer párrafo el cual dispuso de manera expresa que *el Congreso tendrá el poder de crear y cobrar impuestos*, agregándose que, en todo caso, los impuestos y contribuciones serán uniformes a lo largo de los E.E.U.U. *La referencia expresa a la existencia de ese poder en cabeza del ente Federal se explica precisamente porque el Poder Federal no lo tendría de manera originaria implícita*³⁶.

A los Estados de la Unión, por lo mismo, el texto Constitucional no les confiere de manera expresa el poder tributario y no necesitaba hacerlo por cuanto éste no es más que una de las expresiones de la soberanía de la cual gozan de manera origi-

³⁵ En Argentina este principio lo expresa Villegas como sigue: "...La nación sólo tiene las facultades que resultan de la delegación efectuada por la Constitución, las cuales ya no pueden ser ejercidas por las provincias..." Resaltado nuestro (VILLEGAS 229: 1992)

³⁶ En este sentido, el Profesor CASADO nos explica como en este particular existen básicamente tres alternativas: (i) los Estados miembros retienen la competencia absoluta sobre la totalidad de los impuestos y se establece una contribución fija como aporte para que las autoridades federales hagan frente a sus gastos, o (ii) el estado federal tiene potestad absoluta para crear y exigir todos los impuestos y en consecuencia se establece una asignación fija para los Estados miembros o (iii) los Estados miembros y el Poder Federal se dividen la potestad de crear y cobrar tributos. Según Casado, esta tercera alternativa es la más típica de un federalismo (Casado 418: 1978). Nosotros no conocemos ningún caso de federalismo del tipo señalado por Casado en segundo lugar pero consideramos que de existir y para seguir considerándolo un caso de federalismo, donde son los Estados quienes existen en primer lugar y luego surge el ente Federal, creado por voluntad de éstos, debe quedar expresamente definida en el texto Constitucional la "transferencia" y no delegación si el poder de crear tributos lo pierde el Estado miembro, al Poder federal de la potestad tributaria.

naria, teniendo ese poder de manera implícita y amplísima. Lo que sí dispone de manera expresa la Sección 10 del Artículo 1 de la Constitución de los E.E.U.U. es que *ningún Estado podrá, sin el consentimiento del Congreso, "...crear impuestos a las importaciones o exportaciones*, excepto cuando sea absolutamente necesario para ejecutar sus leyes de inspección, en cuyo caso el resultado neto de esos impuestos será para el uso del Tesoro de los E.E.U.U. y todas esas leyes estarán sujetas a la revisión y Control del Congreso...".

La interpretación que surge del estilo Constitucional empleado es que la referencia expresa sólo a las limitaciones que admite el poder tributario es justamente lo que soporta la idea de que los Estados disponen de un *poder tributario originario, implícito, absoluto y completo* el cual sólo acepta las limitaciones que expresamente los Estados se acordaron dar en el pacto Constitucional. Ese reparto por igual de la potestad tributaria entre los Estados de la Unión y el Poder Federal explica *por qué ambos poderes, Federal y Estatal, concurren en gravar una misma materia imponible*, o en la terminología de SAINZ DE BUJANDA, un mismo "objeto" del tributo, entendido como el hecho real que explica la existencia del tributo (BUJANDA: 1962.347), como por ejemplo, la renta neta³⁷.

GIULIANI FONROUGE, por su parte, explica como en materia del reparto de potestad tributaria en los Estados Unidos se recurre a una clasificación tripartita de "poderes" tributarios. Así se habla de "*poderes inherentes*" (inherent powers), "*poderes enumerados*" (designated powers) y "*poderes delegados*" (delegated powers), correspondiendo los primeros a los Estados "...por ser inherentes o *connaturales a su soberanía originaria...*" (resaltado nuestro); los segundos, al gobierno federal, "*...porque su soberanía emana de la Constitución*, que enumera o "designa" sus facultades..." (resaltado nuestro) y los último a las municipalidades, por ser simples instrumentos de gobierno con funciones específicas que sólo disponen de los poderes "delegados" por los Estados. (GIULIANI 333: 1990. Resaltado nuestro). Cuando GIULIANI dice que la soberanía del poder federal emana de la Constitución a lo que se refiere es a que de no habersele otorgado en el pacto federal, la tendría por "derecho natural".

Al referirse al federalismo Argentino, dice GIULIANI lo siguiente: "...En nuestro régimen institucional, no se concibe el Estado sin el gobierno federal, las provincias y los municipios..., dotados todos del atributo originario del poder de aplicar contribuciones. *Solamente podría aceptarse una diferencia de magnitud y no de categoría...*" (GIULIANI FONROUGE 334: 1990). De manera que si algo caracteriza a los federalismos fiscales es que los entes territoriales comparten poder tributario de la misma "categoría"³⁸.

³⁷ Ello explica por qué en E.E.U.U. los contribuyentes norteamericanos han aceptado siempre las cargas fiscales impuestas por los Estados de la Unión además de las Federales ("precio del federalismo"), aún y cuando ese poder de crear tributos no haya quedado plasmado expresamente en el texto Constitucional y también explica por qué la Corte Suprema de Justicia norteamericana no encuentra otra herramienta para poner coto a ese poder como no sea la llamada "Cláusula de Comercio" y en algunos casos la Cláusula del "due process" (proceso debido).

³⁸ Ya hemos señalado que no nos parece correcto aplicar en Venezuela la citada afirmación de GIULIANI FONROUGE en cuanto a que los Municipios tengan el atributo de la potestad tributaria originaria, lo cual, como también hemos dicho, no representa el criterio dominante en Argentina. Al respecto, sostiene Villegas que, de reconocérsele potestad originaria a los Muni-

En Venezuela, nuestra primera Constitución de 1811 "...además de las influencias del liberalismo político de la Revolución Francesa, recibió la directa influencia de la Constitución Norteamericana en la configuración del Estado como un Estado Federal..." (BREWER-CARIAS 22: 1985)³⁹. Resaltado nuestro. *Pero nuestro poder constituyente en un momento histórico dado perdió de vista esta influencia y se "olvidó" de cuál es el origen del poder tributario en una federación, origen que justificaba la técnica de "enumerar" o mencionar de manera expresa la potestad tributaria que correspondía al "Poder Nacional", pero no a los Estados, quienes tenían ese poder implícitamente, por ser entes supuestamente entes soberanos.*

El Constituyente de 1961, como otros antes que él, siguió el sesgo del federalismo norteamericano al enumerar la potestad tributaria que correspondía a la Nación aunque con un estilo un poco confuso porque no sólo le "designó" tributos específicos (numeral 8 del antiguo artículo 136) sino que terminó por designarle también la potestad tributaria *residual*, que nosotros llamaríamos, mejor, "implícita"⁴⁰. En la asignación expresa en el texto Constitucional de tributos a cargo del Poder Nacional podía haberse visto la intención de delimitar las materias rentísticas sobre las cuales podía el Poder Nacional ejercer la potestad tributaria, frente a la potestad tributaria "residual" ("implícita") de los Estados, pero la "fórmula residual" que allí mismo se agregó, para nosotros, lamentablemente, da al traste con esta interpretación.

En cuanto a los Estados, podíamos haber seguido pensando que, al estilo de los E.E.U.U., conservaban potestad tributaria de manera implícita porque el texto Constitucional omitió toda referencia expresa a la existencia de tal poder tributario, como lo hace la Constitución de los E.E.U.U.. Sin embargo, *aquí fue la doctrina quien introdujo la noción que consideramos incompatible con la idea original del federalismo, al sostener que frente la potestad "residual originaria" de la nación, la de los Estados era verdaderamente "residual" -limitada en alcance a la creación de los tributos que no hubiese creado el Poder Nacional- y además, condicionada a que éste no crease tales tributos. Justamente todo lo contrario de los que debía ocurrir en un verdadero federalismo.*

¿De dónde sacó la doctrina nacional tal interpretación?. Obviamente de una idea subconsciente de preeminencia del Poder Nacional sobre los otros dos "poderes" territoriales, que es la que ha quedado plasmada ahora de manera expresa en la Constitución de 1999. ¿Y por qué esa idea subconsciente?. Por que ha ella nos ha llevado observar la "evolución" del "federalismo" en nuestra historia constitucional, a lo cual nos referimos enseñada.

prios, "...los poderes provinciales no podrían establecer límite a la potestad tributaria municipal, lo cual podría ser de caóticas consecuencias..."Resaltado nuestro. (VILLEGAS 232: 1992)

³⁹ BREWER también nos dice que "...El primer país que adoptó el federalismo como forma de Estado en el mundo moderno, después de su implantación en los Estados Unidos de Norteamérica fue Venezuela..." (BREWER-CARIAS 102: 1992).

⁴⁰ Vale la pena anotar como hecho curioso que en Colombia el término potestad tributaria "residual" se reserva para expresar que se trata de un poder que depende por entero de la ley. Así CUSGUEN OLARTE dice que "...La facultad impositiva de las entidades territoriales es residual, pues sólo puede ser ejercida plenamente una vez el respectivo tributo ha sido autorizado por el legislador (CUSGUEN 52:1999).

IV. EL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS BAJO LA CONSTITUCIÓN DE 1961

Era tanta la incredulidad del país acerca de nuestra supuesta forma de “Estado Federal” que justamente el acto con el cual se bautizó al “nuevo federalismo” (COMBELLAS 68: 1992), esto es, la “*Ley de Descentralización*”⁴¹ de 1989, constituyó la prueba fehaciente de que antes de sancionarse ese instrumento legal (y aún después, sostenemos nosotros) no teníamos en Venezuela convicción alguna de que en realidad éramos un Estado Federal, aunque fuera solamente en lo fiscal porque, claro ésta, era obvio que tal supuesto federalismo no trascendía para alcanzar las más importantes notas que debían acompañar al poder político de los Estados en una Federación, a saber, la posibilidad de penalizar y la posibilidad de juzgar actos acontecidos dentro de la respectiva jurisdicción, mediante tribunales propios.

Es así como en su *Artículo 11* de la *Ley de Descentralización* claramente dispuso que “...a fin de promover la descentralización administrativa...se *transfiere* a los Estados la competencia exclusiva en las siguientes materias...” (resaltado nuestro) y se listan varias materias de contenido tributario dentro de las cuales se incluyó “...4°. La *organización*, recaudación, control y administración de los impuestos específicos al consumo, no reservados por la Ley al Poder nacional...”. Pues bien, el legislador de la Ley de Descentralización (quien para algunos ni siquiera actuaba como simple legislador sino como poder constituyente (LUZARDO 192: 1992, entre muchos otros) asumió que ninguna potestad tributaria tenían los Estados respecto de la imposición al consumo, por ejemplo, y por tanto había que *transferírselas* mediante ese acto para que dispusieran de ella.

Curiosamente, *si había un punto en el cual la doctrina patria parecía ser uniforme era en que los Estados gozaban de una supuesta potestad tributaria originaria implícita para establecer ciertos tributos, entre los cuales se citaba a los impuestos generales y específicos al consumo* (sobre aquéllos productos no reservados por ley al Poder Nacional)⁴². ¿Para qué entonces hubo de serles transferida tal potestad en 1989?⁴³

Esa “transferencia” únicamente se explica por el hecho de que, a pesar de que pregonábamos un supuesto federalismo fiscal, no sólo estábamos todos de acuerdo en que la potestad tributaria de los Estados no era de la misma “calidad” de la nacional, sino que terminamos por creer que sólo el Poder Nacional era quien detenta-

⁴¹ “Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público”. G.O. No. 4.153 Extraordinario, del 28-12-89.

⁴² Así opinaban, entre muchos otros, LUZARDO BAPTISTA, RODOLFO (LUZARDO 186: 1991), HUMBERTO ROMERO-MUCI (ROMERO-MUCI 181: 1994).

⁴³ Para complicar aún más las cosas, hubo quienes interpretaran que bajo la Constitución de 1961 y la referida ley, no les fue *transferida* a los Estados potestad tributaria alguna sino tan solo *competencia* tributaria (RAMÍREZ HERRERA 281: 1996), es decir, facultad para la *recaudación* de los tributos más no para su creación, opinión ésta que se fundamentaba en la circunstancia de estar limitado el artículo 137 de la Constitución de 1961, el cual le sirvió de fundamento a la Ley de Descentralización, a la descentralización *administrativa* y no *política* y por lo mismo que una ley, aún cuando orgánica, no era el acto jurídicamente capaz de producir un “cambio” en el reparto Constitucional de potestad tributaria, para lo cual se requería una *enmienda* o quizás hasta una reforma de la Constitución, con lo cual, dicho sea de paso, coincidimos plenamente. (LINALES 69: 1995).

ba tal potestad tributaria originaria, por lo cual había que “transferírsela” a los Estados. Bonito federalismo fiscal nos habíamos creado.

Lo que pretendemos mostrar con estos comentarios un tanto sarcásticos es lo que apuntábamos al inicio de nuestra exposición, esto es, que no existe mucha diferencia entre la manera cómo habíamos leído el texto Constitucional de 1961 y la manera cómo la nueva Constitución de 1999 terminó por exponer la realidad subyacente a aquéllas interpretaciones.

Estamos tentados a concluir que, más bien, la novísima previsión Constitucional contenida en el *Artículo 157, numeral 13* de la Constitución Nacional, mediante el cual se señala como de la competencia del Poder Nacional “...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...” (resaltado nuestro) es más respetuosa de la supuesta potestad tributaria originaria de los Estados, comparada con la visión generalizada antes de 1999, porque si bien permite al Poder Nacional imponer “*principios, parámetros y limitaciones*” a aquélla potestad, por lo menos dejó un ramo rentístico que el Poder Nacional no podrá abrogarse en detrimento del Estado, como es el caso de los ramos de papel sellado, timbres y *estampillas* (sic). Artículo 164, numeral 7 Constitución de 1999.

Habrán quienes sostengan que gracias a la *Ley de Descentralización* ese ramo rentístico ya había sido transferido a los Estados, y posiblemente (nunca se sabrá) de manera irrevocablemente a menos que mediara reforma Constitucional. Así opinarían quienes veían en la Ley de Descentralización, dictada con fundamento en el Artículo 137 de la Constitución del 61⁴⁴, un mecanismo de reforma Constitucional. No obstante, esa tesis no era pacífica⁴⁵ y existía siempre la posibilidad de sostener lo contrario, es decir, que bastaba un acto de naturaleza legal posterior para volver a sustraer de la competencia rentística de los Estados cualquiera de las que les fueron “transferidas” en 1989. Ahora, por el contrario, ese rubro rentístico tiene su fundamento en la Constitución y por tanto ya no hay dudas de que habrá que proceder a reformarla o a enmendarla para cambiar esta situación. Entendemos que se trata de un rubro rentístico de exiguo rendimiento pero en teoría, al menos, propio de los Estados por disposición Constitucional expresa.

De manera pues que aunque a fuerza de maniobras interpretativas nos aferráramos a la idea de un federalismo fiscal, en la primera oportunidad que nos dio la historia para ratificar esa visión nos “traicionó el subconsciente” y se nos escapó nues-

⁴⁴ Disponía el artículo 137 de la Constitución de 1961: “El Congreso, por el voto de las dos terceras partes de los miembros de cada Cámara, podrá atribuir a los Estados o a los Municipios determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la *descentralización administrativa*” (Resaltado nuestro).

⁴⁵ Para LINARES BENZO “...la idea de una cesión irrevocable y absoluta de materias de la competencia nacional a los Estados por intermedio del mecanismo del artículo 137 repugna a la noción misma de la Constitución, que tiene como una de sus notas esenciales la *superrigidez*, es decir, la necesidad de un sistema especial y extraordinario de modificación que implica siempre la participación de instancias distintas al Congreso de la República, y que se resuelve en los procedimientos de reforma y de enmienda (artículos 245 – 249). En otras palabras, el único modo de alterar el ordenamiento Constitucional es recurriendo a esos procedimientos...” (LINARES 109: 1995)

tra verdadera visión sobre el asunto, es decir, entender que por cuanto nada tenía de real aquella supuesta potestad tributaria implícita de los Estados, había que transferírsela o para otros, que la ley fue necesaria para que les resultara posible a los Estados la pura recaudación de tributos que, entonces, debían seguir siendo *creados* por el Poder nacional.

La propia Corte Suprema de Justicia, reflexionando sobre el particular y tratando de ser consistente con la idea de una supuesta potestad originaria de los Estados, afirmó respecto del referido *Artículo 11* de la ley de Descentralización⁴⁶ que “...*más que una nueva atribución o transferencia de un ramo rentístico a favor de los Estados, realmente constituye una limitación o una modalidad de delimitación de la cuota de poder tributario originario* otorgado de manera residual por la Constitución de la República a favor de las entidades estatales, en materia de imposición al consumo...” (Resaltado nuestro)⁴⁷. Pero no deja de ser significativo, por decir lo menos, el hecho de que el legislador (o un “especial poder constituyente”, según otros) no se expresara de esa manera y en lugar de hablar de “delimitación” de competencias o potestades, en ese artículo específico se refirió a “transferencia”.

Pues bien, es en gran parte por lo hasta aquí expuesto que hemos dicho desde el comienzo de nuestra exposición que en esta materia navegábamos en un mar de contradicciones y que, además, la supuesta potestad tributaria *originaria* de los Estados en Venezuela era inexistente bajo el texto Constitucional de 1961. Esta sería la única manera de conciliar la existencia de potestad tributaria originaria residual de la Nación, con la actitud del legislador de 1989 y la interpretación doctrinaria que pregonaba la preeminencia del Poder Nacional ante el ejercicio supuestamente concurrente de *poder* tributario con los Estados. Además, el análisis histórico que desarrollaremos en el próximo capítulo, nos llevó a esa conclusión. De ese análisis *concluimos que lo que nos ocurrió fue que de la idea de potestad tributaria originaria implícita de los Estado, consagrada en la Constitución de 1811, pasamos a la idea de potestad tributaria enumerada (como la que corresponde al Poder Federal en los federalismos auténticos y para usar la terminología norteamericana), en la Constitución de 1881, y acabamos por no atribuirles a los Estados potestad tributaria alguna a nivel Constitucional, como en 1961.*

Reconocemos que lo lógico hubiera sido al menos aceptar la concurrencia del Poder “Nacional” con el Poder Estatal para la selección de materias gravables y salvar las superposiciones impositivas vía las limitaciones que al ejercicio del poder tributario seguíamos consagrando de manera expresa en los textos Constitucionales, al más clásico estilo de los E.E.U.U. Pero para coordinar o armonizar esas dos potestades no escogimos la vía “tradicional”, incluso a nuestro alcance en el propio texto Constitucional de 1961, sino que, para variar, nos fuimos por un camino totalmente desconocido en la doctrina internacional, el de la supuesta “potestad tributaria residual y condicionada” de los Estados, haciendo justamente necesario que la *Ley de Descentralización* saliera al paso, la cual, aunque basada en una disposición Constitucional que a nuestro juicio no tenía pretensiones de ser mecanismo de re-

⁴⁶ Es significativo, por decir lo menos, el hecho de que el legislador (quien en ese momento actuaba como poder constituyente, según algunos) no se expresara de esa manera y en lugar de hablar de “delimitación” de competencias o potestades, se refirió a “transferencia”.

⁴⁷ Sentencia de la Corte Suprema de Justicia en Pleno, de fecha 8 de julio de 1998. Caso *Asociación Civil Aeroclub Valencia*. Consultada en original.

forma Constitucional y por lo tanto tampoco de ser fuente de potestad tributaria para los Estados o los Municipios, pretendió acabar con un problema que, una vez más, sólo la doctrina había creado, al establecer una preeminencia del poder tributario nacional en detrimento del poder fiscal de los Estados.

V. BREVE RESEÑA HISTÓRICA ACERCA DEL PODER TRIBUTARIO DE LOS ESTADOS EN VENEZUELA

Nuestra primera *Constitución, de 1811*, resulta muy similar en redacción comparada con la Constitución norteamericana. Esa Constitución denominó a la nación “Estados de Venezuela y en su “Preliminar” (Preámbulo) dispuso:

“...*En todo lo que por el Pacto Federal no estuviere expresamente delegado a la Autoridad general de la Confederación, conservará cada una de las Provincias que la componen su Soberanía, Libertad e Independencia...*” (Resaltado nuestro)⁴⁸.

Coincidió así tal disposición con lo que previó la Enmienda X de la Constitución norteamericana.

Asimismo, en su *Artículo 119* dicha Constitución estableció que:

“...Ninguna provincia particular puede ejercer acto alguno que corresponda a las atribuciones concedidas al Congreso y al Poder Ejecutivo de la Confederación, ni hacer ley que comprometa los contratos generales de ella”.

Por su parte, el *Artículo 122* agregaba que era necesario el consentimiento del Congreso “...para poder establecer derechos de tonelada, importación y exportación al comercio extranjero en sus respectivos puertos y al comercio interior y de cabotaje entre sí, puesto que las leyes generales de la Unión deben procurar uniformarlo en la libertad de toda suerte de trabas funestas a su prosperidad...” (Resaltado nuestro).

A partir de allí, no volvemos a encontrar referencia a la “soberanía” de las denominadas “provincias” hasta la Constitución de 1864, como era de imaginarse. Sin embargo, aún en la *Constitución de 1830*, de corte unitario, se dispuso que era “competencia de las Diputaciones provinciales”, “...establecer impuestos provinciales o municipales en sus respectivas provincias para proveer a sus gastos y arreglar el sistema de su recaudación e inversión...”.

La *Constitución de 1864* en su *Artículo 12*, dentro del Título denominado “Bases de la Unión”, dispuso:

“*Los Estados*⁴⁹ que forman la Unión venezolana reconocen recíprocamente sus autonomías, se declaran iguales en entidad política y conservan en toda plenitud la soberanía no delegada expresamente en esta Constitución” (Resaltado nuestro)

Esta redacción permanece casi sin variantes en las Constituciones de 1874, 1881 y 1891. En estas Constituciones también se mantiene la fórmula de establecer expresamente los límites para los Estados al ejercicio de ese poder soberano de imponer tributos, *más no de asignarles ingresos tributarios específicos*⁵⁰.

⁴⁸ Esta así como todas las citas que siguen de las Constituciones Venezolanas, han sido tomadas de BREWER-CARIAS, ALLAN. “Las Constituciones de Venezuela”. Ediciones de la Universidad Católica del Táchira. 1985.

⁴⁹ Por primera vez aparece la referencia a “Estados” en lugar de “Provincias”.

⁵⁰ En la Constitución de 1864 esos límites eran:

Esta fórmula de limitaciones expresas permitiendo inferir poder tributario original, residual pero amplio (“implícito”), se mantuvo idéntica sólo hasta la Constitución siguiente de 1874. En la Constitución de 1881 surgió un tipo de redacción que contrasta con la fórmula federal “tradicional” norteamericana, seguida hasta 1874. En la Constitución de 1881, a pesar de que se mantuvo la idea de que los Estados son iguales entre sí y “...las Constituciones que se dicten han de ser armónicas ...con los principios federativos que establece el presente pacto, y la soberanía no delegada reside en el Estado...”, se incorporó una norma de muy dudosa intención aunque cuando interpretada literalmente lo que hace suponer es que se trataba de una norma para asignarle al Poder Federal parte del producto de la recaudación de los Estados, con lo cual se debía presumir que los Estados seguían detentando el poder tributario originario y sólo debían “compartir” parte de lo recaudado con el Poder Federal.

Sin embargo, esa interpretación, que parte de las palabras empleadas por el constituyente, tal vez no sea la acorde con la realidad del momento y la norma en cuestión parece haber sido, más bien, el origen del completo y total “despojo” de potestad tributaria originaria que sufrieron los Estados venezolanos. De hecho, respecto de la Constitución de 1881, la doctrina patria se ha expresado como sigue: “...inició el proceso de centralización formal del federalismo...con la “reserva” al Poder Federal del montante de la tercera parte de la renta de tránsito, productos de mina y tierras baldías y salinas, se inicia el proceso de vaciamiento de competencias tributarias de los Estados, lo cual continúa posteriormente hasta materialmente extinguirse...”. (BREWER 75: 1985. Resaltado nuestro). También, “...En esta Constitución de 1881...se despoja a los Estados tanto de gran parte de sus competencias y de sus ingresos como, nuevamente, de sus nombres y territorios...” (LUZARDO BAPTISTA 80: 1992). Resaltado nuestro). Veamos la redacción de la norma comentada.

“Artículo 12: Los Estados de la Federación Venezolana se obligan:...

...32. A tener como renta propia de los Estados las dos terceras partes del total que produzca en todas las Aduanas de la República el impuesto que se cobra como contribución al tránsito: las dos terceras partes de lo que produzcan las minas, terrenos baldíos y salinas administradas por el Poder Federal; y a distribuir esa renta entre todos los Estados de la Federación, con proporción a la población de que cada uno tenga.

33. A reservar al Poder Federal el montante de la tercera parte de la renta de tránsito, productos de las minas, tierras baldías y salinas, para ser invertido en el fomento del país...” (Resaltado nuestro).

Por primera vez aparece el estilo de enumerar expresamente las “rentas propias” que correspondían a los Estados lo cual hace que nos preguntemos: ¿sería entonces la intención del Constituyente excluir de los Estados la posibilidad de crear otras fuentes distintas de ingresos, incluidos las de orden tributario?. Aunque esto no parece acorde con reconocerles carácter de entidades “soberanas”, lo cual sigue presente en ese texto Constitucional, ¿por qué el viraje con relación a cómo hasta en-

1. No sujetar a contribuciones antes de haberse ofrecido al consumo los productos que hayan sido gravados con impuestos nacionales.
2. No imponer contribuciones sobre los efectos y mercancías de tránsito para otro Estado.
3. No establecer aduanas para cobro de impuestos, pues sólo habrá las nacionales.
4. No gravar el consumo de los productos de otros Estados con impuestos diferenciales.

tonces y con inspiración federalista norteamericana, se omitía cualquier referencia expresa a las materias impositivas atribuidas a los Estados por considerarlos dotados de potestad tributaria implícita?

Es allí cuando planteamos ocurrió una “inversión” en la manera de distribuir la potestad tributaria originaria, en comparación con el federalismo fiscal norteamericano o clásico. Recordemos que al Poder Federal fue al que la Constitución de los EEUU, de 1781, le “designó” potestad tributaria de manera expresa y no a los Estados. Claro está, tal designación no fue de tributos en particular sino del poder tributario en sí. En esta Constitución de 1881, en cambio, se les comienza a “designar” tributos expresos a los Estados mientras que al Poder Federal no se le “designa” expresamente ninguno.

De manera que aunque la simple interpretación gramatical nos llevaría a nosotros a la conclusión de que de lo que se trataba era, sencillamente, de garantizarle al Poder Federal una parte de lo recaudado por el Estado⁵¹, el peso de la doctrina citada nos hace dudar de la exactitud de esta opinión. Ahora bien, pese a lo enrevesado de la redacción empleada en ese texto Constitucional y las posibles interpretaciones, lo que sí *salta a la vista es el cambio adoptado al señalar expresamente unas rentas específicas a los Estados.*

Nuestras dudas acerca de la veracidad de la interpretación gramatical propuesta o más bien de su “sinceridad” al hacernos ver en los Estados entidades aparentemente “soberanas” con respecto a la potestad tributaria que detentaban frente a la del Poder Federal, desaparecen porque al leer la *Constitución de 1893* claramente llegamos a la conclusión contraria.

Así, el artículo 13, inciso 32 de esa Constitución, aunque dispuso ahora que los Estados se obligaban a tener como renta propia el total que produzcan en todas las Aduanas de la República el impuesto que se cobre como “contribución de tránsito”, en el inciso 34 de ese mismo artículo señaló algo sumamente “alarmante”, no presente en las Constituciones anteriores, como sigue:

“ 34. Si alguno o algunos de los impuestos a que el inciso 32 se refiere fueren suprimidos o reducidos por ley, deberá el Congreso establecer la manera de devolver a los Estados la parte de renta que se suprime...” (Resaltado nuestro).

Pues bien, si el “Congreso” (Poder Federal) debía establecer la manera de devolverle a los Estados la parte del “impuesto al tránsito” que la “ley” les pudiese haberles reducido o suprimido (“ley federal”, se entiende), ¿qué clase de soberanía fis-

⁵¹ Nuestra conclusión se basa en que, si a pensar de que los Estados, en el inciso No. 13 del mismo artículo, se comprometían “...A no establecer Aduanas marítimas ni terrestres para cobro de impuestos, pues sólo habrá las nacionales...”, pero luego “... se obligaban a “... tener como renta propia las dos terceras partes del impuesto que se cobra como contribución al tránsito...” se tendría que entender, por lógica, que ese impuesto de “contribución al tránsito” era distinto a los impuestos de aduanas y estaba dentro del elenco de los tributos que correspondía al Estado establecer, pues sólo así sería posible que los Estados pudieran “...reservar al Poder Federal...” la tercera parte restante de lo que se “obligaban” a “conservar” (entendíamos nosotros) como renta propia. Como, lamentablemente, no hemos encontrado literatura que nos ayude a comprender la naturaleza y alcance de la “contribución de tránsito” no podemos afirmar que ese tipo de tributo estuviese siendo creado y recaudado por los Estados, en ejercicio de su supuesta potestad tributaria originaria o implícita, por lo que no podemos pretender que la interpretación gramatical, aunque lógica, sea la que verdaderamente aplicaba.

Adriana Vigilancia García

cal tenían entonces los Estados? ¿Sería por ello que en esta Constitución ya no se hace referencia a la “soberanía” sino a la “autonomía” de los Estados ?.

En efecto, en la *Constitución de 1893* se introdujo este cambio significativo porqué a pesar de conservarse la denominación de “Estados Unidos de Venezuela”, ya no se habla en ella de “soberanía” sino de “autonomía” de los Estados con la redacción siguiente:

“Artículo 13. Los Estados que forman la Unión Venezolana son autónomos e iguales en entidad política y se obligan...” (Resaltado nuestro).

Ahora bien, la *Constitución de 1901*, fue más allá y aún cuando persisten en su texto las referencias a las típicas limitaciones de los Estados, entre otras, la de crear aduanas y gravar el consumo de productos en forma diferenciada dependiendo si se producen dentro o fuera de su localidad, etc., *limitaciones estas que sólo tienen sentido, insistimos, cuando se presume que existe en los Estados un poder tributario implícito y amplio comprendido por todo aquello que no se les prohíbe de manera expresa, se va más allá y se dispone que los Estados se obligan:*

“...28. A tener como única renta propia:

a) 1º Lo que produzca en todas las aduanas de la República la contribución que se cobra con el nombre de impuesto territorial, que en lo sucesivo se denominará impuesto de tránsito.

2º El total de lo que produzcan las minas, los terrenos baldíos y las salinas.

Esta renta se distribuirá quincenalmente por el Ejecutivo Federal entre todos los Estados proporcionalmente al número de habitantes, pero. para este efecto ara el Estado cuya población no alcance a setenta mil habitantes, se fija esta cifra como base de población para la distribución proporcional de la Renta.

b) El producto del papel sellado de acuerdo con sus respectivas leyes y los impuestos sobre sus productos naturales provenientes de terrenos baldíos.

Si alguno o algunos de los impuestos citados en esta base fueren suprimidos o reducidos por la ley, el Congreso deberá establecer la manera de devolver a los Estados la parte de renta que se suprima o reduzca...” (Resaltado nuestro)

Adicionalmente, el inciso 29 del Artículo 6 dispuso que los Estados se obligan:

“...29. A facultar al Congreso de la Unión para crear y organizar la renta establecida en los números 1 y 2 de la base anterior...” (Resaltado nuestro)

La única fuente de ingreso tributario que los Estados no se comprometieron a “facultar” al Poder Federal para su creación fue *“...el producto de papel sellado de acuerdo con sus respectivas leyes y los impuestos sobre sus productos naturales provenientes de terrenos baldíos...”* (Artículo 6, base 28, No. 2)

De manera que la potestad supuestamente originaria del Estado para crear tributos quedó limitada a aquéllos dos rubros, en cuyo caso ya no estaríamos en presencia de una potestad tributaria originaria sino más bien, en la terminología de MIZRACHI, ante *asignaciones constitucionales de fuentes de ingreso.*

Paradójicamente, continuaban en esa Constitución las referencias a las limitaciones de los Estados para crear contribuciones sobre productos nacionales destinados a la exportación, impuestos sobre productos extranjeros gravados con derechos nacionales *“...o exentos de gravamen por la ley...”* (ley “federal”, sin dudas), ni gravar productos de otros Estados con impuestos mayores o menores que los que pa-

guen sus similares de la localidad, ni establecer aduanas, "...pues solamente habrá las nacionales...", *todas ellas expresiones casi inútiles e incompresibles si los Estados ya habían acordado tener como renta "única" las determinadas en el texto Constitucional y ceder al Poder Federal la facultad hasta de crearlas a excepción del papel sellado y los impuestos sobre productos naturales provenientes de terrenos baldíos*⁵².

La referencia a la obligación de los Estados de tener como renta "única" propia aquéllos renglones que señalara el texto Constitucional fue eliminada en la Constitución siguiente, de 1904, pero nada más en ella nos puede hacer pensar que se pensó en cambiar la "precaria" situación de los Estados en cuanto a potestades tributarias, a no ser, irónicamente, el regreso de la referencia a la "soberanía" de los Estados, contemplada en el artículo 12 de ese texto, el cual dispuso que los Estados "...conservan en toda su plenitud la soberanía no delegada en esta Constitución..." (Resaltado nuestro)

Las referencias a la conservación por parte de los Estados de su soberanía junto con la práctica de seguirles imponiendo limitaciones para crear tributos, aún cuando se les dice que se obligan a tener como renta propia determinados renglones cuya creación y organización en muchos casos habían de ceder al Poder Federal, continúa inalterada hasta el texto Constitucional de 1922, inclusive. Bajo tal esquema, como la referencia a que los Estados tendrían como "única" renta aquéllas listadas en el texto Constitucional quedó eliminada, *es posible teóricamente seguir sosteniendo que los Estados conservaban soberanía fiscal implícita pero ello no guardaría relación con el hecho de que el Constituyente se tomase la molestia de seguirles designando fuentes tributarias de ingreso de manera específica*. Por otra parte, todavía no habíamos adoptado en esa Constitución la "fórmula residual" que es el supuesto origen de la llamada potestad tributaria residual.

La *Constitución de 1925* introduce un nuevo estilo. El artículo 15 *ejusdem* dispuso ahora que:

"...Los Estados convienen en *reservar a la competencia federal*..."

"...14. Todo lo relativo al régimen de Aduanas para el cobro de derechos de importación, que percibirá íntegramente el fisco Nacional, lo mismo que los de tránsito de mercancías que pasen para el extranjero, viniendo también del extranjero. En las Aduanas seguirá cobrándose, además y mientras no lo elimine la ley, la contribución actualmente denominada Impuesto Territorial, que ingresará al Tesoro Nacional. La exportación es libre y no podrá establecerse ningún impuesto que la grave..."

"...17. Todo lo relativo a la organización, cobro e inversión de los impuestos de estampillas o timbres fiscales, cigarrillos, tabaco, registro, herencia, fósforos, aguardientes y licores y todos los demás que con carácter de impuestos nacionales estableciere la ley..."(Resaltado nuestro)

"Artículo 17. Es de la competencia de los Estados..."

"...4º. *Organizar* sus rentas, que serán..."

⁵² Las referidas limitaciones a lo sumo servirían para rechazar por inconstitucional algún tipo de impuesto si, pese a su denominación de impuesto de papel sellado o de impuesto a los productos de terrenos baldíos, implicara, en la práctica, un impuesto a bienes destinados a la exportación, o establecer aduanas o gravar esos bienes con impuestos más altos o más bajos que los establecidos para los producidos fuera de su territorio. Esta interpretación fue plasmada en el Artículo 17 No. 2 de la Constitución de 1925.

...2) El impuesto de papel sellado...

3) El impuesto de consumo y las demás contribuciones que establezcan las Asambleas Legislativas, con las restricciones siguientes:

Los Estados no pueden crear Aduanas...ni sobre las demás materias rentísticas que constituyan impuestos federales, ni sobre aquéllas que son de la competencia Municipal, según el artículo 18.

No pueden pechar el tránsito de ganados, artefactos o producciones de otros Estados ni las cosas, cualquiera que sea su procedencia, que pasen para otro Estado.

a) No pueden pechar los ganados, frutos, artefactos...

b) No pueden exigir para el cobro de sus impuestos la intervención de la administración federal.

c) No pueden crear impuestos pagaderos en trabajo personal ni su equivalente en dinero.

5° El ejercicio de *todos los demás derechos correspondientes a su categoría de entidades autonómicas*, que se han reservado conforme al artículo 12 de la presente Constitución...” (Resaltado nuestro).

No hay dudas de que aunque esta Constitución de 1925 “plagada” de expresiones que seguían comprometiendo la potestad tributaria originaria de los Estados, *la posibilidad clara dada a los Estados de “organizar”⁵³ las demás contribuciones que establezcan las Asambleas Legislativas, con las restricciones señaladas por la propia Constitución, permitiría concluir que regresó a los Estados la potestad tributaria originaria implícita.*

Asimismo, el calificar a los Estados como “entidades autonómicas” (ordinal 5° del No. 4 del Artículo 17), aún cuando nos parece más acertado y cónsono con el estilo de autorizarles sólo “la organización” de sus rentas, no parece corresponderse con lo dispuesto en su Artículo 12 en cuanto a que los Estados “...conservan en toda su plenitud la soberanía no delegada en esta Constitución...”.

La redacción y estilo de la Constitución de 1925 se mantuvo sin alteraciones hasta la Constitución de 1945. En la *Constitución de 1947* encontramos una nueva variante puesto que en ella desaparece el epígrafe correspondiente a las “Bases de la Unión”, el cual era tradicional hasta entonces y bajo el cual se englobaba lo relativo a las potestades tributarias Estatales y Federales. En esta Constitución, en cambio, pasan a reservarse títulos específicos para el “Poder Municipal”, el “Poder de los Estados” y el “Poder Nacional”.

En el Título correspondiente al “Poder de los Estados” *ya no encontramos designación alguna de potestades tributarias en concreto conferidas a éstos y sólo conseguimos en su texto la referencia a una competencia residual genérica* (no específicamente tributaria o rentística) para “...*todo lo demás...*” no reservado expresamente por esta Constitución o las leyes a la Nación o a las Municipalidades (Artículo 120, No. 8. Resaltado nuestro).

Llama la atención el cambio en la redacción operado con respecto a la disposición de la Constitución de 1925, en cuanto a que correspondía a los Estados “...*las demás contribuciones que establezcan las Asambleas Legislativas...*”, para pasar a

⁵³ El empleo de la palabra “organizar” en lugar de “crear” para referirse a las rentas que son “competencia” (vocablo que también consideramos impropio) de los Estados es, a nuestro juicio, simplemente una falta de tecnicismo como el que apuntamos existía en la Constitución de 1961, Artículo 136, ordinal 8°.

hablar de que corresponde a los Estados “...todo lo demás...”, *sin contenido rentístico o tributario específico*, que no corresponda al Poder Nacional o al Municipal.

Al Poder Nacional, en cambio, se le dice que le corresponden “...las demás rentas no atribuidas a los Estados o a las Municipalidades *que con carácter de impuestos nacionales* creare la ley...” (Resaltado nuestro) La referencia a “que con carácter de *impuestos nacionales*” da a entender, además, que la ley podía crear rentas con carácter de impuestos Estadales o Municipales.

Entonces, frente a la redacción tradicional vigente desde 1881 mediante la cual se “invirtió” el modelo norteamericano y se comenzó a hacer designaciones expresas de fuentes de ingreso a los Estados; la ausencia de tales designaciones expresas en la Constitución de 1947 y la ausencia de una fórmula residual de contenido tributario específico, como la que estaba prevista desde la Constitución de 1925 hasta la Constitución de 1945 ¿no resultaba lo lógico interpretar que cuando la Constitución de 1961 decía que correspondía al Poder Nacional las demás rentas “*no atribuidas*” a los Estados o a las Municipalidades, debía entenderse no atribuidas *en esta Constitución* y que entonces, *el único que conservaba poder tributario implícito era el Poder Nacional* ?. Los Estados habrían perdido no sólo la potestad tributaria originaria o implícita sino también la potestad “designada”; y sólo le correspondería potestad *derivada* si la legislación Nacional creara tributos, con carácter de contribuciones *estadales*”.

En la *Constitución de 1953* desaparece por completo cualquier vestigio de potestad tributaria de los Estados puesto que no sólo no hace ninguna referencia a cuál es el ámbito “rentístico” de aquéllos sino que *tampoco se incluye este texto Constitucional la típica frase genérica supuestamente atributiva de potestad tributaria residual*, es decir, no se siguió ni el estilo de 1925 (potestad *tributaria* residual) ni en el estilo de 1947 (potestad residual genérica). Además, se le otorga al Poder Nacional competencia para “...la *creación*, recaudación, inspección y fiscalización de los impuestos, contribuciones, tasas y demás rentas no atribuidas a los Estados o a las Municipalidades...” con lo que es obligatorio concluir que si el texto Constitucional ninguna *contribución tasa o rentas* le asignaba a los Estados (ni siquiera mediante el empleo de una forma residual, con o sin contenido tributario específico) la potestad tributaria originaria implícita sólo correspondía al Poder Nacional (o al Municipal, si fuera el caso).

En la *Constitución de 1961* esta situación penosa para los Estados, en apariencia se ve “mejorada” pues regresa la referencia a que es de la competencia de los Estados, “...*Todo* lo que no corresponda, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal”. (Artículo 17, ordinal 7°. Resaltado nuestro), pero respecto del Poder Nacional, vuelve a repetirse el estilo de 1947 y a éste se le atribuyen “...*los demás impuestos, tasa y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios que con carácter de contribuciones nacionales* creare la ley...” (Artículo 136, ordinal 8°).

Es de resaltar que respecto de los Estados *no se empleó la fórmula residual de contenido tributario expreso*, al estilo de la Constitución de 1925, según la cual correspondía a los Estados “... *las demás contribuciones* que establezcan las Asambleas Legislativas...”, sino tan sólo la atribución muy genérica de que corresponde a los Estados “todo lo que no corresponda”, de conformidad con esta Constitución, a

la competencia de la Nación o de los Municipios, en cualquier terreno y no específicamente en lo tributario. Por ello, hubiera resultado perfectamente lógica y válida la interpretación según la cual habiendo sido asignada de manera expresa la potestad tributaria residual al Poder Nacional, ya esta materia no entraría en el “todo lo que no corresponda” a los Estados. Entendemos que las interpretaciones contrarias lo que se propusieron fue “salvar la patria” para hacerla ver de alguna manera “federal”; sin embargo, ya vimos como ese intento no fue consistente en sí mismo, por lo que comentamos con respecto a la Ley de Descentralización.

En conclusión de lo hasta aquí expuesto, reconocemos que la inmensa mayoría de la doctrina veía en aquél *ordinal 7° del artículo 17* de la Constitución Nacional una fuente de potestad tributaria originaria (implícita) pero residual para los Estados y pretendía conciliar lo “implícito residual” estatal con lo “implícito residual” nacional, aduciendo, sin soporte Constitucional ni ideológico que conociéramos, que sencillamente, si el poder nacional ejercía su poder implícito y creaba un tributo dentro de la “zona gris” de la potestad residual del Estado, a este le estaba ya vedado el establecimiento de dicho tributo y si ya lo hubiere creado, resultaba anulado⁵⁴. Sin embargo, nosotros creemos haber encontrado suficientes evidencias teóricas e históricas para concluir que tal orden de prelación no existía bajo la Constitución de 1961 y que, más bien, *bajo las Constituciones de 1947 y 1961 los Estados no tenían ninguna clase de potestad tributaria originaria, ni implícita, ni designada ni “residual”*⁵⁵ y como mucho les habría podido corresponder una potestad derivada si el Poder Nacional les asignara algún tributo mediante ley⁵⁶.

Paradójicamente, nuestra conclusión no lleva a un resultado distinto de aquél al cual se llegaba con el punto de vista de la doctrina mayoritaria pues ésta también dejaba en la Nación la suerte de la potestad tributaria de los Estados. Además, esta opinión se ve soportada por el hecho de que la *Ley de Descentralización* se empleó no para “delimitar competencias” administrativas sino también para “transferir” potestad tributaria del Poder Nacional hacia los Estados, según muchos, ya que fueron objeto de esta “transferencia” incluso materias tributarias que, supuestamente, correspondían a los Estados por derecho propio sobre el argumento de la supuesta potestad tributaria residual, como es el caso de los impuestos específicos al consumo.

⁵⁴ El Profesor RACHADELL, comentando la Constitución de 1961 y antes de la promulgación del la Ley de Descentralización apuntaba: “...si un Estado crea una contribución sobre un arbitrio rentístico no atribuido en la actualidad al Poder Nacional o a los Municipios, el tributo será válidamente establecido, *pero una ley nacional posterior puede privar al Estado en cuestión de la competencia sobre esa materia, por lo cual no hay seguridad alguna para el ejercicio de la potestad tributaria estatal...*” (Resaltado nuestro).

⁵⁵ Sería por ello que concluía RACHADELL que “...en la actualidad los Estados no tienen ingresos tributarios...”. (RACHADELL 196: 1986).

⁵⁶ En este sentido, el profesor RACHADELL ya distinguía entre la potestad tributaria *residual* y la *implícita* cuando, al referirse a la potestad tributaria de los Estados bajo la Constitución de 1961, decía: “...Los Estados disponen de la competencia residual, pues el artículo 17 de la Constitución establece que ‘...Es de la competencia de cada Estado...’^{7°} Todo lo que no corresponde, de conformidad con esta Constitución, a la competencia nacional o municipal...’. *Aquí se plantea una cuestión interesante pues si bien los Estados tienen los poderes residuales, el Poder Nacional tiene los poderes implícitos, como antes se señaló. De ahí surge la siguiente interrogante: ante una materia no atribuida expresamente ¿cuál domina?, ¿el poder residual o el poder implícito?...*” (RACHADELL 195: 1986) Resaltado nuestro.

Hemos encontrado un solo autor patrio que ya haya manifestado nuestra misma zozobra ante los evidentes contrasentidos en materia de reparto de poder tributario de la Constitución de 1961, que por el peso de su obra, le brinda un tremendo apoyo a nuestras críticas. Se trata del maestro FLORENCIO CONTRERAS, quien respecto de este tema dice:

“...Pero –advirtámoslo incidentalmente- *hay una de esas paradojas pienso yo que posiblemente por falta de técnica legislativa, un contrasentido, en la Constitución en materia de competencia residual. La competencia residual genérica está atribuida por la Carta a los Estados. Cuando se determina la competencia de cada Estado [la Constitución dice: ‘...y todo lo demás que no corresponda a la competencia nacional o a la competencia municipal’. Pero la competencia residual en materia tributaria –al menos así lo considero yo- está atribuida al Poder Nacional, con lo cual se robustece mucho más el Poder Nacional...De modo pues que la competencia residual en materia tributaria aparece atribuida a la competencia nacional, cuando lo lógico –pienso- debería haber sido lo contrario, para ser consecuentes con la atribución de la competencia residual genérica a los Estados. No he alcanzado a comprender el contrasentido del dispositivo...*” (CONTRERAS 19:1969. Resaltado nuestro).

Visto el cúmulo de posiciones irreconciliables con las que se venía manejando el tema de la potestad tributaria “originaria” de los Estados y entrando en un nuevo milenio con la nueva Constitución de 1999 creemos que *es hora de poner fin a tal caos y reconocer de manera clara que ni a los Estados ni a los Municipios les corresponde potestad tributaria originaria, ni expresa (por las explicaciones que hemos efectuado respecto de la utilidad del criterio de “originario”), ni residual.*

Así, el *Artículo 159* del nuevo texto Constitucional dispone que “Los Estados son entidades *autónomas e iguales en lo político...*” (Resaltado nuestro. ¿Quiere decir esto que no se trata de entidades autónomas en lo administrativo y en lo rentístico?). Luego, el *Artículo 164 ejusdem* dispone que “Es de la competencia exclusiva de los Estados:...4. la organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales...”. (Resaltado nuestro). Por último, en el *Artículo 167* se dispone que: “...Son ingresos de los Estados:...*Los demás impuestos, tasa y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estatales...*” (Resaltado nuestro).

De manera que si aún alguno pretendiese interpretar lo establecido en el *Artículo 164*, numeral 4 como soporte a un vestigio de potestad tributaria *originaria* “residual” para los Estados, por la referencia en ese artículo a que es de la competencia de los Estados “la organización” de ramos tributarios propios, según lo dispongan sus “leyes estatales”, creemos que francamente esa interpretación no cabría por cuanto a ella se opondría no sólo el empleo de la palabra “organización” y no “creación” sino además, la claridad con que el artículo 167 dispone que esa sujeta potestad tributaria queda supeditada a los que disponga la ley nacional. Peor aún nos parecería seguir insistiendo en que el ahora *Artículo 157* de la Constitución, antes 137, el cual dispone que “...La Asamblea Nacional, por mayoría de sus integrantes, podrá atribuir a los Municipios o a los Estados determinadas materias de la competencia nacional, a fin de promover la *descentralización...*”, es fuente de asignación de potestad tributaria alguna, habida cuenta de que la posibilidad de asignación o transferencia de rubros tributarios a Estados y Municipios ya está hecha de

Adriana Vigilanza García

manera expresa en los otros Artículos del texto Constitucional que hemos comentado (Artículo 167 y Artículo 179).

Problema medular será determinar hasta qué punto puede y debe seguirse sosteniendo el criterio según el cual el Poder Nacional puede privar a los Estados de impuestos de los que los haya dotado por ley, sin que para ello se requieran mayores justificaciones. Lamentablemente, las limitaciones que nos han sido impuestas no nos permiten desarrollar el tema en esta ocasión. Resaltamos sí que el punto es de tal trascendencia que nos parece ha debido de ser tratado de manera expresa en la propia Constitución, como se lo hizo en la Constitución de 1893, en la cual se previó que si "...alguno de los impuestos asignados a los Estados fueren suprimidos o reducidos por ley, deberá el Congreso establecer la manera de devolver a los Estados la parte de renta que se suprima....".

VI. AUTONOMÍA MUNICIPAL Y FEDERALISMO FISCAL

Desde hace mucho tiempo nos preocupaba el hecho de que la inmensa mayoría de la doctrina patria⁵⁷ asignara potestad tributaria *originaria* al Municipio en Venezuela o dicho en otras palabras, la connotación que se le daba al término "originario"

con respecto a los Municipios. A nosotros, esta atribución de potestad tributaria originaria o "suprema" con respecto al Poder Nacional o al Estatal, no nos hacía ningún sentido, ni frente al tradicional modelo federal ni frente los modelos Unitarios de gobierno, incluso con sus doctrinas sobre descentralización. En este sentido y como ya hemos dicho, nos resultaron tremendamente oportunos y esclarecedores los comentarios y afirmaciones del Profesor MIZRACHI (MIZRACHI 1998: 40), Igualmente, nos ha llamado poderosamente la atención la referencia al margen que se hizo en Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, de fecha 05-10-70, ponencia del Magistrado Martín Pérez Guevara, Vicepresidente, en la cual se dijo:

"...Por otra parte aunque fue en 1947 cuando el constituyente vino a reconocer, por primera vez, en un precepto expreso de la Constitución la potestad de que están investidas las Municipalidades para hacer de la expedición de patentes de industria y comercio una fuente legítima de ingresos, desde mucho antes los entes locales gozaban de esa potestad *de acuerdo con la legislación de los Estados* y en razón de ello existen en nuestro ordenamiento jurídico disposiciones que evidencian la intención del Legislador de evitar que al establecer un impuesto nacional sobre la producción y el consumo de determinado artículo pudiera interpretarse que se pretendía restringir o cercenar la competencia de los Municipios para establecer y cobrar el impuesto sobre patentes de industria y comercio...."⁵⁸. (Resaltado nuestro).

De manera que, según el Magistrado citado, la tradición Constitucional era que correspondía a la legislación de los Estados "delegar" la potestad de crear impuestos como la "patente de industria y comercio", en los Municipios. Al respecto, MIZRACHI (MIZRACHI 40:1998) nos comenta que "*...La Ley Orgánica del Poder Municipal de 1862..., sometía a la previa aprobación del Gobernador de la Provincia la creación de impuestos municipales...Como se desprende de la evolución legislativa, los Municipios nunca tuvieron potestad tributaria originaria y salvo bajo la vigen-*

⁵⁷ Ver pie de página No. 18.

⁵⁸ ROMERO-MUCI: *Jurisprudencia Tributaria Municipal*. Editorial Jurídica Venezolana Caracas 1998. p. 144.

cia de la ley de Rentas Municipales de 1857, tampoco la potestad de crear los impuestos que la ley califica como Rentas Municipales...” (Resaltado nuestro).

Por su aspecto anecdótico, muy acorde con la reciente exaltación que de la figura del Libertador Simón Bolívar se ha venido haciendo, la cual nos llevó hasta al cambio del nombre de la República para denominarla en la Constitución de 1999 “República *Bolivariana* de Venezuela” y por su íntima relación con lo expuesto por MIZRACHI, nos interesa en este punto citar un singular decreto dictado por nuestro Libertador en 1828⁵⁹ en el cual no sólo hace unas afirmaciones dignas de ser transcritas por lo tristemente actuales que parecen, sino porque además se evidencia de ellas que de alguna manera, las municipalidades se habían atribuido prerrogativas rentística que seguramente no les correspondían, con prescindencia de la *anuencia* de los Gobernadores de Provincias, la cual era requerida. Disponía el referido Decreto lo siguiente:

“ Considerando...

...1° Que las Municipalidades bajo su forma actual son una verdadera carga para los ciudadanos y producen muy pocas utilidades al público;...

...3° Que es absolutamente necesario reformar las Municipalidades dándoles nueva organización, de modo que sean más útiles *con menor gravamen de los ciudadanos* y que entretanto deben suspender a éstos de los perjuicios que ellas les causan, cuya medida producirá también la ventaja de que se conozcan con exactitud sus propios arbitrios, oído el dictamen del Consejo de Estado...

Decreto:

...Art. 5° Las rentas municipales serán recaudadas y custodiadas previa la competente fianza por la persona o personas *que los Gobernadores de las Provincias nombren para Tesoreros*...

...6° Durante el receso de las municipalidades *los Gobernadores de las Provincias examinarán por sí o por medio de personas de toda su confianza*:

1. *Cuáles son los ramos de propios y de arbitrios*, unos y otros con la debida separación.

2. Si se cobran o no, y si han producido lo que debieran.

3. *Cuál ha sido su origen y si la inversión que se les deba es o no legítima*...

...6. De qué mejoras serán susceptibles los propios y arbitrios de cada Municipalidad *en la administración, manejo e inversión de sus rentas; las que propondrán al Gobierno Supremo para que las decrete*...” (Resaltados nuestros).

De manera que por algún tiempo estuvo clara la *dependencia de los “arbitrios” municipales de una decisión del Gobernador de la Provincia o de las Asambleas Legislativas de los Estados*, lo cual resultaba absolutamente apegado a la tradición federal. Veamos ahora con un poco más de detalle nuestra evolución Constitucional para determinar cuándo comenzamos a alejarnos del modelo federal en lo que respecta a la asignación de poder tributario respecto de los Municipios:

La primera Constitución que se refirió al “poder municipal” y de una manera francamente absurda, fue la *Constitución de 1857*, según la cual “: El Poder Público se divide para su administración en Legislativo, Ejecutivo, Judicial y *Municipal (sic)*...” (Artículo 6 Resaltado nuestro).

Da clara explicación a tal “invento” de un cuarto Poder (el “Poder Municipal”) MOLES CAUBET, quien al respecto y basado en la obra de GIL FORTOUL, dice que la

⁵⁹ Decreto de fecha 17 de noviembre de 1828, consultado en BREWER-CARIAS, ALLAN, *Op. Cit.* p. 307.

Constitución de 1857 "...introduce una iniciativa desconcertante nada menos que inventando un nuevo poder soberano, sujeto de funciones soberanas, como los demás Poderes, el legislativo, el Ejecutivo y el Judicial...La Constitución de 1857 se inspira directamente más bien en la obra de BENJAMÍN CONSTANT, Cours de Politique Constitutionnelle, (1817 – 1820). CONSTANT, mejor hombre de letras que tratadista político, pretende producir el equilibrio entre libertad y autoridad –la clásica antinomia- con el contrapeso de un cuarto Poder: el Poder Municipal..." (MOLES CAUBET 500:1983). BREWER-CARIAS da otra explicación al asunto y ve en ello una de las maniobras en contra de los poderes de las Provincias. Al respecto dice que "...La lucha del poder central contra las apetencias regionales-federales-caudillistas se pretendió resolver a favor del poder central asfixiando el poder de las Provincias y creando el Poder Municipal..." (BREWER-CARIAS 1985:53).

En dicha Constitución se establece como atribución de los Concejos Municipales "...Establecer impuestos municipales en sus respectivos cantones para proveer a sus gastos y arreglar el sistema de recaudación e inversión..." (Artículo 87 ordinal 5º). Sin embargo, bajo el imperio de esa Constitución el Congreso Nacional decretó la "Ley sobre Rentas Municipales" a la que se refiere MIZRACHI, en la cual estableció claramente no sólo cuáles podían ser esas rentas sino también los parámetros y limitaciones bajo los cuales podían ser creadas⁶⁰.

En la Constitución de 1858 continúa la referencia al "Poder Municipal" disponiéndose que "El Poder Público se divide en Nacional y Municipal" (Artículo 9) aunque se da una especie de equivalencia entre ese poder y el de las Provincias y es con respecto de la "Legislaturas" de las Provincias que al parecer se establecía el poder de crear tributos (Artículo 128 No. 11 y 129. No encontramos la referencia al la posibilidad de los Municipios de crear impuestos que existía en la anterior Constitución). Debe tenerse en cuenta que esta constitución pretendió imponer una fórmula mixta entre poder local y poder central en la cual al decir de BREWER, "...salieron fortalecidas la Provincias..." (BREWER-CARIAS, 1985: 56)

El asunto aparece un poco más claro en la Constitución de 1881, cuando se dispuso que "...Los Estados de la Federación Venezolana se obligan a:.....12. No prohibir el consumo de los productos de otros Estados ni gravar la producción con impuestos generales o municipales mayores que los que haga la que se produce en la localidad..." (Artículo 13. Resaltado nuestro). De manera que en 1881 estaba clara aquella "dependencia" rentística de los municipios respecto de los Estados o, en otras palabras, la ausencia de potestad tributaria originaria en los Municipios.

Ahora bien, a partir de la Constitución de 1893 se comienza a hablar de la "autonomía municipal" a nivel Constitucional. Se dispuso así que los Estados que formaban la Unión Venezolana se obligaban "... A reconocer en sus respectivas Constituciones la autonomía del Municipio y su independencia del poder político del Estado en todo lo concerniente a su régimen económico y administrativo" (Art. 13 No.2. Resaltado nuestro).

Es en esa disposición constitucional donde vemos el "germen" de la confusión que para nosotros ha existido en torno a la asignación de potestad tributaria origina-

⁶⁰ La Ley del 25 de Mayo de 1857 puede ser leída en "Leyes y Decretos Reglamentarios de los Estados Unidos de Venezuela". Tomo XV. Editorial Sudamericana S.A. Buenos Aires, 1944. p. 959.

ria a los municipios, en el marco de un régimen supuestamente federal. Ese germen es, en nuestra opinión, la *errada concepción del concepto de autonomía municipal*, a lo cual nos referiremos para finalizar este capítulo.

En la *Constitución de 1901*, cambia la redacción del artículo atributivo de autonomía municipal y se agrega que “...*el Municipio podrá establecer un sistema rentístico*, sujetándose a las disposiciones que contienen las bases 11, 12, 13 y 14, *sin que se considere de modo alguno comprendido en la obligación a que se contrae el número 28 de este artículo...*” (Resaltado nuestro)⁶¹. Vemos en esa disposición Constitucional la primera muestra clara del “vuelco” que decimos ocurrió en relación con el modelo federal (o Unitario) de gobierno. En verdad que al disponer el texto Constitucional que los Municipios *podrán “establecer” su sistema rentístico*, sin más limitaciones que las que reconocen los Estados de la Unión (bases 11, 12, 13 y 14), parecería que se les hizo una “delegación” de la potestad tributaria originaria del Poder Federal (Nacional) porque hasta entonces aquél ente menor había carecido absolutamente de ella. Consideramos que tal posición resultaba carente de toda lógica si se piensa que en la misma Constitución se imponía a los Estado “...tener como *única* renta propia...” los rubros que expresamente les atribuía el texto Constitucional.

Dicha norma fue mantenida en términos muy similares hasta la *Constitución de 1925* donde ocurrió otro cambio trascendental y se limitó la autonomía municipal a la *independencia del poder político* del Estado “...en lo concerniente a su *régimen administrativo...*” (Resaltado nuestro). Dicha referencia a la independencia del Municipio del poder político de los Estados “...en lo concerniente a su *régimen administrativo...*” permaneció idéntica hasta la Constitución de 1936, donde, sin embargo se agregó “...en todo lo concerniente a su *régimen económico y administrativo...*” (resaltado nuestro). Ahora bien, otro cambio significativo en la concepción de la “autonomía” Municipal ocurrió en la Constitución de 1947, en la cual se dispuso:

“Artículo 111: La nación garantiza la autonomía de las Municipalidades, y en tal virtud:

a) Los Concejos Municipales no podrán ser intervenidos en el ejercicio de sus funciones por las autoridades nacionales o estatales, y las ordenanzas, acuerdos o resoluciones que ellos dicten no podrán ser vetados, ni en modo alguno impugnados sino ante la autoridad judicial competente, en los casos y mediante los trámites que señale la ley...

...c) *Toda autoridad respetará la autonomía fiscal de las Municipalidades* y, en consecuencia se abstendrá de invadir la competencia que corresponde a ésta para *organizar y administrar sus rentas* y de recabar de dichas rentas todo o parte de los ingresos que recaude la Municipalidad...” (Resaltado nuestro)⁶².

⁶¹ Las bases 11, 12, 13 y 14 se refieren a la imposibilidad para los Estados (y desde entonces, para los Municipios) de imponer contribuciones sobre los productos nacionales destinados a la exportación (10); a no imponer contribuciones sobre los productos nacionales destinados a la exportación (11); de establecer impuestos sobre los productos extranjeros gravados con derechos nacionales o exentos de gravamen por Ley, ni sobre los ganados, productos, efectos o cualquier clase de mercadería, vayan o no de tránsito para otro Estado o que se transporten por su territorio antes de ofrecerse al consumo en él (12); a no prohibir el consumo de los otros Estados, ni gravar su consumo ganados, artículos y demás producciones con impuestos mayores o menores de los que paguen sus similares de la localidad (13) y a no establecer aduanas para el cobro de impuestos de importación (14).

⁶² BREWER-CARIAS, *Op. Cit.* p. 897.

Sin que podamos extendernos demasiado en consideraciones teóricas, nos parece que el concepto de autonomía, aún en lo económico o en lo fiscal, no implicaba cesión de potestad tributaria originaria en el Municipio. Para soportar esta opinión nos vino muy a propósito la definición que de ese término ofrece MANUEL OSSORIO, en su “Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales”, donde expresa:

“Autonomía: Estado y condición del pueblo que goza de *entera independencia política*. Potestad de que, dentro del Estado, pueden gozar los municipios provincias, regiones u otras entidades de él *para regir intereses peculiares de su vida interior, mediante normas y órganos de gobierno propios* (Dic. Acad.). Pero en este último sentido, *la autonomía supone la unidad de los entes autónomos dentro del Estado único. Se trata simplemente de una descentralización administrativa y política, que no debe confundirse con lo que en un Estado federal representan las provincias o Estados miembros, que no son autónomos sino independientes salvo en las facultades a que hayan renunciado para delegarlas en el Estado Federal.*” (OSSORIO y FLORIT 112: 1998. Resaltado nuestro)

Por increíble que parezca, en esa definición se resume toda nuestra exposición y nos autoriza una vez más a decir que reconocer potestad tributaria *originaria* a los municipios ha sido una “aberración” histórica puesto que estos entes, en Venezuela, nunca han gozado de *soberanía* sino de *autonomía*, la cual los habilita para la elección de sus propios gobernantes y para decidir acerca de materias propias de la vida local, por ejemplo, cómo invertir los ingresos del Municipio y a cuáles necesidades darles prioridad, *más no les otorga una entera independencia legislativa* que les faculte para definir con entera libertad los elementos de los tributos que como propios les asigne la Constitución o de aquéllos que les asigne la ley nacional, ni para establecer principios y sanciones penales propias así como tampoco para crear sus propios recursos para el debate de las contenciones que se puedan presentar entre ellos y los contribuyentes.

Además, una razón pragmática muy sencilla nos lleva a sostener con más ahínco aún la necesidad de que se tenga muy clara la extensión de la noción de “autonomía”, no sólo para respetar las teorías tradicionales sobre formas de Estado sino porque luce como lo más aconsejable en la práctica: El problema de múltiple imposición que se crea a raíz de entender, por ejemplo, que el impuesto sobre las actividades económicas (antes “patente de industria y comercio”) se causaba *dondequiera* que la actividad se realizara, trascendiendo con respecto de un mismo contribuyente a varias jurisdicciones, si bien quedó mitigado con aquél principio jurisprudencial de que lo importante no es *donde* se ejerza la actividad sino *en y desde dónde* (establecimiento permanente)⁶³, hubiera sido sin duda mucho más manejable si quedase restringido a 23 jurisdicciones (número actual de Estados) y no multiplicado por 335 jurisdicciones (número actual de Municipios). Simplemente por tener claro esté principio, en Argentina fue posible que 21 Provincias se reunieran y celebraran un “Convenio Multilateral” para tratar de corregir y regular los problemas de múltiple imposición que se ocasionaban a raíz de su impuesto a los ingresos brutos⁶⁴. Casi imposible, en cambio, hubiera resultado poner de acuerdo a 335 Municipalidades en asuntos tan engorrosos y complicados como los que esta materia plantea.

⁶³ Sentencia de La Corte Suprema de Justicia, Sala Político-Administrativa, del 20-03-86. Caso *Ensambladora Carabobo vs. Concejo Municipal del Distrito Valencia del Estado Carabobo*. ROMERO-MUCI, *Op. Cit.* p. 299

⁶⁴ Ver BULIT GOÑI: *El Convenio Multilateral*. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1998.

Sin duda la perspectiva de tener que enfrentar a Municipios dotados de un poder tributario supuestamente “originario” fue lo que llevó a VILLEGAS a comentar que tal idea “tendría consecuencias caóticas” en la Argentina; con esas consecuencias caóticas nos hemos visto obligados a convivir en la Venezuela post Constitución de 1961, lo cual nos lleva a rogar que tanto el nuevo legislador nacional como el nuevo Tribunal Supremo sepa darle su justo sentido al concepto de autonomía municipal y nos releve de aquella aberrante concepción que la manipulación política o simplemente nuestro propio desconocimiento del tema, nos impuso⁶⁵.

CONCLUSIONES

1. La vieja pugna entre federalistas y centralistas sin duda tiñó de confusión nuestras disposiciones Constitucionales en materia de reparto del poder tributario. Dicha pugna parece perder sentido día tras día, sobre todo cuando hemos venido “importando” otras doctrinas propias de los Estados Unitarios, como lo es la de la *descentralización*. “Federación” y “descentralización” parecen coincidir en fines pero no en medios, al menos no en materia de reparto de poder tributario. Sin embargo, si persistimos en “mezclar” ambas doctrinas seguiremos llenándonos de “híbridos” teóricos, defectuosos e incomprensibles que antes que una protección podrían erigirse en un atentado contra los mismos valores democráticos que tanto federación como descentralización desean proteger. La calificación que se hace en la Constitución de 1999 de la República Bolivariana de Venezuela como un Estado “federal descentralizado” (Artículo 4), nos parece un pleonasma y el fiel reflejo de aquellas confusiones.

2. Como corolario de lo anterior tenemos que el único nivel de Gobierno que goza de poder tributario *originario*, entendido como aquél que no acepta más límites que los establecidos en la Constitución, es el Poder Nacional.

3. Creer que los Municipios gozan de poder tributario originario, como lo hemos definido, ha sido un error histórico que ha traído gravísimas consecuencias, principalmente, un constante estado de inseguridad jurídica y de desestímulo a las inversiones en actividades interjurisdiccionales.

4. La posibilidad de “coordinar y armonizar” el sistema tributario que otorga al Poder Nacional el Artículo 156, numeral 13 de la Constitución Nacional, a nuestro modo de ver puede ser ejercida en diferentes textos de ley. La Constitución dice que le corresponde al Poder Nacional “la legislación” para lograr esa coordinación y armonización, sin limitar el número de textos de ley que comprendan tal “legislación”.

5. Si gracias al Artículo 156 de la Constitución de 1999 ya no estamos en capacidad de seguir insistiendo en que el legislador ordinario no puede imponerle límites a la “potestad” tributaria del Municipio (y de los Estados), no parecería apropiado seguir atribuyendo rango *legislativo* a las Ordenanzas Fiscales Municipales y más bien, deberíamos pasar la página y de una vez consagrar la potestad *normativa* de los Municipios como de rango Reglamentario, como en España. Lamentablemente, a esto parece oponerse el Artículo 175 de la misma Constitución, por lo cual lo hemos considerado entre las “reminiscencias” de la confusión.

⁶⁵ Ver nota de pie de página No. 38.

Adriana Vigilancia García

6. La noción de poder o potestad tributaria residual en cabeza de Estados y Municipios, debe ser desechada.

RECOMENDACIONES

1. La materia del reparto de poder tributario debe tenerse muy clara antes de que se aborde la elaboración de las nuevas leyes que la Constitución ordena sean dictadas básicamente, la Ley de Haciendas Locales y la Ley de Régimen Municipal, pero también la reforma del *Código Orgánico Tributario*. La Asociación Venezolana de Derecho Tributario debe procurar participar activamente en las discusiones de los proyectos correspondientes para velar por la coherencia de los mismos con el resto del ordenamiento jurídico y de ellos entre sí.

2. La reforma del Código Orgánico Tributario *deberá prever que ese instrumento se aplique de manera directa a Estados y Municipios* y podría ser el texto de ley más apropiado para incorporar ciertas normas de armonización y coordinación de potestades tributarias, como por ejemplo, una definición lógica de “establecimiento permanente” y de “territorialidad” a fines locales, esclarecer que los tratados internacionales que firme la República en materia tributaria podrán incluir limitaciones a tributos propios de Municipios y Estados o determinar los supuestos de exención de dichos tributos y otros asuntos similares. La AVDT podría formular recomendaciones concretas en cuanto a la redacción de tales normas.