

MENU PARA LA ARMONIZACION Y COORDINACION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DE ESTADOS Y MUNICIPIOS. ALGUNAS REFLEXIONES

Adriana A. Viliganza

Sumario. I. LA SUPUESTA NECESIDAD DE UN UNICO TEXTO “LEY DE ARMONIZACION Y COORDINACION TRIBUTARIA. II. CASOS DE EJERCICIO DE LA COMPETENCIA PARA ARMONIZAR Y COORDINAR LAS DISTINTAS POTESTADES TRIBUTARIAS, EJERCIDA POR EL LEGISLADOR NACIONAL A PARTIR DE LA CONSTITUCION DE 1999. 1. *Ley especial de asociaciones cooperativas.* 2. *El Decreto ley del servicio eléctrico.* 3. *La Ley Orgánica de Telecomunicaciones.* A. *Breve reseña del conflicto de las telecomunicaciones ante la tributación municipal (IPIC/ISAE).* B. *Posibilidad de ejercicio de la competencia armonizadora y coordinadora del poder nacional en materia de telecomunicaciones.* C. *La distribución de gas (y otros combustibles).* D. *La Ley general de puertos y el ISAE sobre los operadores de servicios portuarios.* E. *EL “aporte” al fisco estatal.* F. *“Inmunidad” tributaria de las empresas de los estados o de la Nación y de los demás entes de su administración descentralizada.* CONCLUSION.

I. LA SUPUESTA NECESIDAD DE UN UNICO TEXTO DE “LEY DE ARMONIZACION Y COORDINACION TRIBUTARIA”

Entre las innovaciones de mayor importancia en materia tributaria Constitucional, que trajo la Constitución de 1999, se encuentra la norma contenida en el numeral 13 del Artículo 156, según el cual:

“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 alícuotas de los tributos estatales y municipales...” (Resaltado nuestro).

La transcrita disposición Constitucional es tal vez el más importante dato que abona en favor de la opinión que en trabajos previos hemos ofrecido¹, en el sentido de que, al menos en lo tributario, la República Bolivariana de Venezuela responde más bien a un modelo de *Estado Unitario con descentralización política*, que a un modelo Federal, habida cuenta que esa norma sin duda consagra una “supremacía” del Poder Nacional sobre la tributación estatal y municipal. En efecto, de la referida norma se desprende la posibilidad de que sea el Poder Nacional el que pueda imponer “principios, parámetros y limitaciones” a los otros dos niveles de gobierno restantes².

Para evitar malos entendidos y susceptibilidades, queremos dejar sentado de una vez que *tal supremacía no debe verse como un obstáculo para la descentralización* y que está claro que el Poder Nacional debe ejercerla con responsabilidad y

¹ VIGILANZA ADRIANA, “El Poder Tributario antes y después de la Constitución de 1999”, en *AAVV V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Editorial Livrosca. Caracas, 2000.

² A nuestro juicio, tal supremacía abarca al Distrito Metropolitano, sin entrar, por ahora, a debatir en cuanto a la naturaleza de dicho ente, para fines tributarios, es decir, si se le debe tratar como un Gobierno municipal de segundo nivel o un Estado, habida cuenta de lo que al respecto prevé la Ley Especial que lo creó.

no como instrumento para “sabotear” las fuentes de ingresos propias de Estados y Municipios, ya previstas en el texto Constitucional o que les otorgase una Ley nacional.

En este orden de ideas, nos parece que la novísima competencia atribuida al Poder Nacional por la Constitución de 1999, se inspira en la técnica de “leyes de base” y “leyes de desarrollo”, conocida en la doctrina española. Esta “semejanza” se hace evidente si comparamos la redacción del citado Artículo 156.13, con el Artículo 150.3 de la Constitución Española, según el cual:

“Artículo 150: 1. Las Cortes Generales, en materias de competencia estatal, podrán atribuir a todas o a alguna de las Comunidades Autónomas la facultad de dictar, para sí mismas, *normas legislativas en el marco de los principios, bases y directrices fijados por una ley estatal*. Sin perjuicio de la competencia de los Tribunales, *en cada ley marco se establecerá la modalidad del control de las Cortes Generales sobre estas normas legislativas de las Comunidades Autónomas*.

2. El Estado podrá transferir o delegar en las Comunidades Autónomas, mediante ley orgánica, facultades correspondientes a materia de titularidad estatal que por su propia naturaleza sean susceptibles de transferencia o delegación. La ley preverá en cada caso la correspondiente transferencia de medios financieros, así como las formas de control que se reserve el Estado.

3. El Estado podrá *dictar leyes que establezcan los principios necesarios para armonizar las disposiciones normativas de las Comunidades Autónomas, aun en el caso de materias atribuidas a la competencia de éstas, cuando así lo exija el interés general*. Corresponde a las Cortes Generales, por mayoría absoluta de cada Cámara, la apreciación de esta necesidad. (Resaltado nuestro).

Comparando la posibilidad que la Constitución española otorgó a las “Cortes Generales” (poder legislativo) de delegar en Comunidades Autónomas materias de la “reserva” legislativa del Estado español pero conservando éste, pese tal delegación, la posibilidad de dictar normas armonizadoras en las materias delegadas, tenemos como punto divergente, para nosotros de gran importancia, el hecho de que nuestro Constituyente omitió la referencia contenida en el precitado Artículo del texto Constitucional Español, en el sentido de que *esa armonización debería ser ejercida “cuando así lo exija el interés general”*. Pese la referida omisión, opinamos que, por lo que se refiere a la competencia para dictar los principios, parámetros y limitaciones a poderes tributarios que corresponden a otros entes territoriales y que son de origen Constitucional, el Poder Nacional debe limitarse a emplearla también en casos en los que lo exija el interés nacional. Fue justamente con esta filosofía en mente, es decir, la de el respeto a los poderes de los entes territoriales distintos del nivel nacional, conjugado con la imperiosa necesidad de dotar de armonía al sistema tributario, que propusimos la redacción del Artículo 144 del Proyecto de Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, que fue aprobado en Primera Discusión por la Asamblea Nacional, en Marzo del 2001. En efecto, en esa ocasión se debió determinar el alcance de la referida competencia nacional sobre los demás poderes tributarios, en cuanto a si ella alcanzaba o no el establecimiento de supuestos de exoneración o exención de tributos correspondientes a los otros dos niveles de Gobierno³

³ “Artículo 144: La ley nacional podrá prever supuestos específicos de exención y/o exonera-

En cualquier caso, la norma del Artículo 156, No. 13 de nuestra Constitución se refiere a la competencia nacional para dictar “la legislación” para establecer principios parámetros y limitaciones a las potestades tributarias de Estados y Municipios. Entonces, para nosotros resulta casi evidente que tal norma no tiene la intención de implicar una sola y única “ley” de armonización y coordinación de esas potestades tributarias.

Esta opinión nuestra se haya sustentada por lo que ha sido el comportamiento del legislador en este tema, hasta la fecha. En efecto, salvo por el “Decreto con fuerza de Ley de Armonización y Coordinación de Competencias de los Poderes Públicos Nacional y Municipal para la Prestación de los Servicios de Distribución de Gas con fines Domésticos y de Electricidad”, que pese lo sugerido por su nombre, dispuso que la armonización y coordinación tributaria en lo que respecta a la prestación de los servicios de distribución de gas con fines domésticos y de electricidad, debía corresponder a un texto de ley distinto, que tendría por objeto exclusivamente la armonización tributaria en general⁴, en la gran mayoría de los casos, el legislador nacional –Asamblea Nacional o Ejecutivo habilitado- ha introducido en diferentes cuerpos normativos, medidas que deben entenderse como de naturaleza “armonizadora”, aunque en nuestra opinión, no siempre hayan logrado ese cometido.

A nosotros, la idea que quedó plasmada en el referido Decreto ley en el sentido de que debemos esperar que un solo texto legal recoja todos los principios armonizadores y coordinadores de los distintos tributos existentes para los tres niveles políticoterritoriales, nos parece inconveniente. Por ejemplo, ¿cuál puede ser la ventaja de que una Ley que se denomina “*Ley de Armonización y Coordinación de Competencias de los Poderes Públicos Nacional y Municipal para la Prestación de los Servicios de Distribución de Gas con fines Domésticos y de Electricidad*”, haya excluido lo relativo a la *armonización de los tributos* que recaen sobre el servicio de distribución de gas doméstico, cuando sabemos que esta es una de las materias que reclama “a gritos” por su armonización en cuanto a la tributación nacional y municipal⁵ que sobre ella incide?. Es obvio que al no contener esos princi-

ción de tributos estatales, sólo por razones de interés nacional. En estos casos, deberá mediar el voto favorable de las dos terceras partes de los integrantes presentes al iniciarse la discusión de la ley respectiva en la Asamblea Nacional y consulta previa a los Estados, de conformidad con lo previsto en el Artículo 206 de la Constitución de la República.

Parágrafo Único: Las leyes que establezcan beneficios fiscales en materia de tributos estatales determinarán las formulas de compensación que procedan; dichas formulas tendrán en cuenta las posibilidades de crecimiento futuro de los recursos de las entidades locales, procedentes de los tributos respecto de los cuales se establezcan los mencionados beneficios fiscales”.

⁴ El mencionado Decreto Ley⁴, incluyó un artículo del tenor siguiente: “Artículo 12: Los *principios, parámetros y limitaciones* de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos municipales sobre las actividades de distribución de gas con fines domésticos y de la generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica, serán los determinados por *la legislación nacional tributaria que se dicte conforme con lo dispuesto en el numeral 13 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*”. (Resaltado nuestro).

⁵ No tenemos necesidad de preocuparnos por la tributación estatal, puesto que por ahora y hasta que no sea dictada la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, ninguno de los casi

prios, la ley en referencia no cumplió a cabalidad el cometido que proclama su propia denominación, sino que postergó para un momento indeterminado en el tiempo, justamente el aspecto armonizador que era más necesario esto es, el tributario y ello por la errónea creencia de que esa armonización puede ser objeto de una única ley posterior.

Por otra parte, tenemos que salvo por una experiencia de la Confederación Helvética, mucho menos ambiciosa que la que está planteada entre nosotros y mediante la cual se trató de armonizar exclusivamente los tributos directos que correspondían a la “Confederación”, por una parte, y a los Cantones, por la otra, no conocemos ninguna otra experiencia armonizadora en el mundo, que se haya agotado o pretendido agotar en un solo texto legal. Sin duda, esto nos tiene que llamar a la reflexión puesto que no creemos que la ausencia de textos legales de tal calibre en otros ordenamientos jurídicos, ocurra por mera coincidencia⁶.

Por otra parte, ninguna otra norma de nuestra Constitución menciona la necesidad de que sea sancionada esa supuesta “Ley de Armonización y Coordinación Tributaria”. Para nosotros, como hemos dicho, la inclusión de esa facultad en el listado del Artículo 156 y la ausencia de Disposición Transitoria alguna que ordene la sanción de la supuesta “Ley de Armonización y Coordinación Tributaria”, es indicativo de que de lo que se trata de una competencia más, que puede ejercer el legislador nacional en cualquier texto de ley en el cual considere necesario incluir medidas de armonización y coordinación tributaria.

Consideramos que nuestra lectura del Artículo 156, No. 13 de la Constitución otorga mayor flexibilidad a tal labor y que con ella se garantizan mejores resultados técnicos. De hecho, tradicionalmente la Ley de Impuesto sobre la Renta ha autorizado la deducción de los tributos pagados a los otros entes políticoterritoriales para llegar al cálculo de la renta neta gravable. Esta es, típicamente, una medida de coordinación o armonización tributaria que, gracias a Dios, nadie ha entendido que debía excluirse de aquél texto, para quedar a la espera de una “Ley Armonizadora” especial.

Por otra parte, ya fue aprobado en primera discusión un texto de ley que contiene medidas de armonización y coordinación dirigidas a los tributos de los Estados, esto es la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, que sí está prevista en una Disposición Transitoria de la Constitución (Cuarta, No. 6), la cual expresamente señala que dicha ley deberá contener “...los tributos que la compongan, los mecanismos de su aplicación y las disposiciones que la regulen...”, con lo cual es obvio que debe contener los “...principios, parámetros y limitaciones...” del caso. Por otro lado, hemos escuchado en Foros académicos una idea que a nosotros nos luce mucho más razonable, según la cual también existen iniciativas para que se sancione una “Ley de Haciendas Locales o Municipales”, en cuyo caso sería obvio

insignificantes tributos que le han sido asignados por la Constitución es capaz de incidir en esta actividad.

⁶ Lo que existe en otros países son leyes de bases que contiene principios armonizadores y coordinadores, en cuanto a los tributos que corresponden a cada nivel de Gobierno. Es el caso de la “Ley de Bases del Régimen Local” y la “Ley de Haciendas Locales” en España cuyos equivalentes serían la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, si se quiere.

que la definición de los “principios, parámetros y limitaciones” relativos a los tributos municipales, debería también quedar prevista en esa ley. Para nosotros, *sí resultaría viable y conveniente que la discusión de los asuntos relativos a la Hacienda Municipal o al menos sus aspectos tributarios, fuesen abordados en un texto de ley particular*, de preferencia distinto al del Poder Público Municipal. Ello porque la complejidad de nuestro sistema tributario Municipal, sin parangón en iberoamérica (y tal vez, en el mundo)⁷, requiere de discusiones mucho más profundas sobre este particular tema, que las que tememos se éste en capacidad de acometer ahora por la urgencia que existe en sancionar aquel texto legal, habida cuenta la existencia de una Disposición Transitoria de la Constitución que imponía su sanción en un termino ya prescrito.

Una alternativa posible, que pudiese fusionarse con la ley sobre hacienda municipal mencionada y que pensamos nosotros sería mucho más útil, se trataría de la sanción de una “Ley de Coordinación y Armonización del Impuesto sobre Actividades Económicas”. Para nadie es un secreto que, en el fondo, el verdadero problema que de manera urgente amerita atención por parte de la Asamblea Nacional, en materia de coordinación y armonización tributaria, es ese impuesto en particular, no sólo en benéfico de un gravamen que sea racional y soportable para los contribuyentes, sino también para que las diferentes jurisdicciones municipales “no se pisen la manguera”, como coloquialmente acostumbramos decir en nuestro país para referirnos a que los “pares” se deben respetar entre sí. En la actualidad, al estar permitido que cada Municipio legisle de manera “independiente” dicho impuesto, el mismo se superpone, en no pocas ocasiones innumerables veces sobre idénticos contribuyentes e idéntico ingreso bruto, produciendo una múltiple imposición que resulta intolerable para el éxito financiero cualquier actividad económica.

Por último, tampoco podemos dejar de mencionar la experiencia que recientemente vivimos en la discusión del Proyecto de Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, en lo relativo a la aplicación supletoria o principal del Código Orgánico Tributario (“COT”) a la tributación de Estados y Municipal. El SENIAT, en sus comentarios al Proyecto de Ley Orgánica de Hacienda Pública Estatal, señaló que consideraba que las normas de coordinación y armonización que existen en ese texto debían ser eliminadas para ser incluidas en un solo el texto del ley, que para el SENIAT debía ser el COT.

Tal y como lo anticipamos, este no fue el resultado último y el nuevo COT no contiene ni una sola norma “armonizadora” o “coordinadora” de los tributos de los entes políticoterritoriales. A nosotros esto no nos resulta equivocado ya que el COT nunca ha estado diseñado como legislación coordinadora de diferentes poderes tributarios y por el contrario, sus normas están dirigidas, como en los modelos que le han servido de inspiración, a regular la actuación de la Administración Tributaria

⁷ Esta conclusión nuestra la pudimos corroborar en el VI Congreso Iberoamericano de Municipalistas que se celebró en la República Dominicana a fines de Octubre y comienzos del mes de Noviembre de 2002, en el cual, por invitación dirigida a la Asociación Venezolana de Derecho Tributario por el catedrático de la Universidad Complutense de Madrid, Prof. GABRIEL CASADO OLLERO, presentamos nuestra ponencia sobre el reparto del poder tributario en Venezuela.

“central”. Con esto no se quiere significar que consideremos que las normas del COT no puedan o no deban resultar aplicables también a las Administraciones Tributarias de los Estados y Municipios, por cuanto al tratarse de normas generales que desarrollan principios Constitucionales consideramos que muy poco daño hacen a la “autonomía” local, pero ocurre que aún y cuando resulten aplicables, no se trata de normas de contenido “armonizador”, pues este no es el objeto del COT.

Lamentablemente, según información de prensa que hemos leído, al parecer la Asamblea Nacional ya ha tomado el camino de abordar la sanción de una “Ley de Armonización”. Aunque no dudamos que la intención detrás de la referida “Ley de Armonización” puede ser buena, para nosotros es un error pretender abordar todas las medidas de Coordinación y Armonización tributaria en un solo texto de Ley. Con ello, se corre el riesgo de que primero, en el afán de abordar todos los ámbitos en los cuales podría hacer falta esa armonización, se acabe no armonizando nada y, por otra parte, que si alguna medida de coordinación o armonización no quedase incluida, se correría el riesgo de que se interpretase que tal medida ya no puede ser prevista en otra ley distinta.

Habiendo establecido nuestro parecer respecto del error que pudiera estar por cometer la Asamblea Nacional, al crear un texto legal cuyo contenido se prevé poco concreto y tal vez hasta contradictorio con respecto a otras leyes que deben necesariamente abordar la misma materia tributaria local o estatal, por existir expresa disposición Constitucional que así lo contempla, pasamos a analizar brevemente casos de normas legales vigentes, en las cuales se ha manifestado el ejercicio por parte del Poder Nacional de su competencia de coordinación o armonización de la potestad tributaria en particular del Municipio. Con este trabajo nos proponemos evidenciar cómo el legislador nacional ya ha hecho uso de su competencia armonizadora y además, los diferentes “estilos” o “filosofías” detrás de cada una de esas normas de coordinación o armonización, que no han sido siempre coherentes y en algunos casos, más bien abiertamente contradictorios.

II. CASOS DE EJERCICIO DE LA COMPETENCIA PARA ARMONIZAR Y COORDINAR LAS DISTINTAS POTESTADES TRIBUTARIAS, EJERCIDA POR EL LEGISLADOR NACIONAL A PARTIR DE LA CONSTITUCIÓN DE 1999

1. *Ley especial de asociaciones cooperativas*

En la Ley General sobre Asociaciones Cooperativas de 1975, existía una disposición que constituye el único caso que, extrañamente, no levantó polémica alguna por la *exclusión total*, por parte del Poder Legislativo Nacional, del antes mal llamado “impuesto de patente de industria y comercio”, hoy más propiamente denominado por el Constituyente de 1999 “impuesto sobre actividades económicas”.

Esa disposición rezaba:

“Artículo 95: Las cooperativas están exentas del pago de patente de industria y comercio”. (Resaltado nuestro).

En Gaceta Oficial No. 37.285, del 18-09-01, fue publicada la “Ley Especial de Asociaciones Cooperativas”, que derogó la referida ley. En esta nueva ley se incluyó un Artículo con redacción muy diferente, aunque apuntando al logro del

mismo objetivo, esto es, al trato fiscal más favorable de las Asociaciones Cooperativas, que es del tenor siguiente:

“Artículo 93: Los Estados y municipios, con el fin de contribuir con la promoción y protección que de las cooperativas hace el Estado, y, en consideración del carácter generador de beneficios colectivos de estas asociaciones, en sus leyes y ordenanzas, establecerán disposiciones para promover y proteger a las cooperativas en coherencia con lo establecido en esta Ley”. (Resaltado nuestro).

Como vemos, el legislador nacional pasó de declarar “exentas” del pago de patente de industria y comercio a las Cooperativas, en 1975, a consagrar como *deber* (la palabra “establecerán” luce imperativa) de los Estados y Municipios, el establecimiento de “medidas para la protección y promoción de las Cooperativas”, dentro de las cuales deben considerarse incluidos los beneficios fiscales. Este cambio de “estilo” pareciera que es un reconocimiento a la autonomía de los Municipios y Estados, en quienes el legislador nacional deja la responsabilidad de darle debida interpretación a cuáles serían esas “...disposiciones para promover y proteger a las cooperativas...”, dentro de las cuales, sin duda, deben caber las tributarias. En este caso, pues, nos encontramos frente a un legislador muy comedido, que al parecer se sintió impedido de dictar, de una buena vez, las medidas que resultarían necesarias, en cuanto a tributos de Estados y Municipios, para la protección y promoción de tales entidades muy al contrario de lo dispuesto en la ley de 1975 sobre la materia.

2. El decreto Ley del Servicio Eléctrico

El Decreto Ley del Servicio Eléctrico (Gaceta Oficial No. 36.791, del 21-09-99) contiene una disposición según la cual ciertas operaciones mercantiles cuya ejecución impuso dicha ley a las empresas que operaban el sector, se declaran exentas de “...los demás tributos establecidos por la legislación tributaria...”, sin distinguir si se refiere a la legislación tributaria nacional, estatal y municipal, por lo cual el artículo en referencia admite interpretaciones. En efecto, en su Artículo 108 dicha ley dispuso:

“Artículo 108: Las empresas que realicen actividades destinadas a la prestación del servicio eléctrico en la fecha de publicación de esta Ley, deberán dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 6° de esta Ley, en un plazo no mayor de dos (2) años, contados a partir de aquella fecha. Las operaciones de constitución de empresas, venta y transferencia de bienes necesarias para la separación de actividades exigida en esta Ley, estarán exentas del pago de impuestos, tasas, aranceles y demás tributos establecidos por la legislación tributaria para tales operaciones, siempre y cuando las mismas se realicen dentro del plazo antes señalado.” (Resaltado nuestro).

Aunque es cierto que pudiera interpretarse que, dado que ningún tributo estatal⁸ o municipal tiene como hecho generador concreto “...la operación de constitución de empresas...”, puesto que tal hecho generador es propio de tributos contem-

⁸ Pensamos que nuestra afirmación ya no puede ser tan tajante respecto de los tributos estatales, sobre todo si se considera que a los Estados les quedó asignado cuanto tributo existía dentro de la Ley de Timbre Fiscal nacional, en virtud del Artículo 167, No. 4 de la Constitución Nacional. En caso de ser cierta esta interpretación, los impuestos previstos en la ley de Timbre Fiscal por aportes y aumentos de capital deberían ser asumidos por los Estados. (Artículo 6 de la Ley de Timbre Fiscal).

plados en la Ley de Timbre Fiscal, Arancel Judicial o Registro Público, sin embargo, no puede decirse lo mismo respecto de "...la venta y transferencia de bienes..." puesto que este bien puede ser considerado hecho generado del IVA, por ejemplo. De manera que no puede negarse que la redacción de la citada norma es defectuosa, pues en ella no se dispone claramente cuáles serían los tributos que quedarían excluidos, lo cual hace surgir muchas interrogantes.

Pero un fenómeno mucho más llamativo se produjo en el año 1999, respecto de la tributación estatal y municipal sobre este mismo servicio. *Mediante una Resolución* conjunta de los Ministerios de Industria y Comercio y Energía y Minas⁹, se dispuso:

"Artículo 6: Las tarifas establecidas en esta resolución han sido calculadas sin tomar en cuenta las tasas, contribuciones y otros impuestos municipales o de los Estados. El monto total que la empresa cancele a cada Municipio o Estado por concepto de dichas tasas, contribuciones y otros impuestos, será facturado a cada suscriptor del servicio eléctrico del respectivo Municipio o Estado, en forma proporcional al monto de su facturación por ese servicio. El monto que cada suscriptor deba cancelar por este concepto, será indicado de manera separada en la facturación por servicio de electricidad".

En esta ocasión, a través de una Resolución, se dispuso que "tributos"¹⁰ estatales y municipales fuesen trasladados al "consumidor final", suponemos que como medida para solventar un típico problema que debe afrontar la competencia armonizadora del legislativo nacional, cual es el de tener que establecer unas tarifas por prestación del servicio que sean uniformes a través de toda la geografía nacional, teniendo que uno de los "costos" de producción para la fijación de esas tarifas serían los "tributos" municipales (y estatales, que aunque casi inexistentes en la actualidad, pudiesen ser creados), cuyas alícuotas son variables en los distintos Municipios (y Estados) del país.

Una vez más, el "mecanismo" de "armonización" es sumamente defectuoso. Para empezar, no se entiende cómo van a ser facturados de manera separada los montos que correspondan "...por concepto de dichas tasas, contribuciones y otros impuestos..." es decir, se extendió la norma para no sólo incluir el antes mal llamado impuesto de "patente de industria y comercio", que sin duda fue tributo que originó la necesidad de contemplar este mecanismo, sino también otros tributos estatales y municipales.

No obstante lo dispuesto en la citada norma, en la actualidad el único tributo que se está "trasladando" a cada suscriptor del servicio en su factura, de manera separada, es el impuesto sobre actividades económicas (ISAE). A pesar de ello, pareciera que en cualquier momento podrían las empresas que prestan servicio eléctrico comenzar a "distribuir" entre sus suscriptores, también el impuesto sobre inmuebles urbanos, el de propaganda comercial y cualquier otro tributo estatal y municipal que deban soportar.

En segundo lugar, para nosotros está muy claro que la referida norma debe leerse como un mecanismo de "traslado" del impuesto que corresponde soportar a

⁹ Resolución Conjunta del Ministerio de Producción y Comercio y Ministerio de Energía y Minas, No. 177/016. Gaceta Oficial No. 5.296, Extraordinaria, del 28-01-99.

¹⁰ Dada la amplitud en la redacción del Artículo, el mismo parece incluir cualquier "tasa", "contribución" o "impuesto" que cobrase el Municipio (o el Estado) a la empresa.

la empresa, hacia sus suscriptores, que al no estar contemplado en ley alguna nos parece que resulta inconstitucional, por violar el principio de la legalidad tributaria. En efecto, este mecanismo le cambia la naturaleza al IPIC/ISAE, el cual desde sus orígenes, como bien nos relata el Profesor MIZRACHI y como dice la vigente Ley de Haciendas Locales Española, es “un impuesto directo”, para transformarlo en una especie de IVA, es decir, un impuesto indirecto al consumo que algunos ya denominan el “IVA energético”. Entonces, de una manera muy sutil se ha sustituido el impuesto municipal, por un impuesto nacional al consumo de energía eléctrica, el monto de cuya recaudación se asigna a los Municipios, todo ello por vía de una “Resolución”. Si bien el Poder Nacional puede en cualquier momento decidir desprenderse de un tributo para asignarlo, sea en su creación, sea en su recaudación, a cualquier otro nivel de Gobierno, esto no puede hacerlo mediante “Resolución”. Además, este mecanismo nos coloca en una supuesto de “doble imposición interna”, puesto que se trataría de establecer un doble gravamen al consumo de idéntico bien o servicio, lo cual si bien pudiese resultar no criticable jurídicamente, lo es en extremo desde el punto de vista de política fiscal, más tratándose de un bien o servicio de utilidad pública. Por todo lo anterior, existe la posibilidad de interpretar válidamente que el tributo que se hace recaer sobre un tercero (consumidores de energía eléctrica), al estar diseñado como el IVA, es un tributo distinto al ISAE y que entonces, por una parte los Municipios pretendan cobrar a las empresas del sector eléctrico adicionalmente, el ISAE correspondiente y por la otra, los contribuyentes consumidores se nieguen a soportarlo.

Consideramos que el haber empleado el mecanismo de traslado a los consumidores del costo del IPIC /ISAE que en teoría corresponde ser soportado por las empresas del sector eléctrico, fue el resultado de desconocer el alcance de la competencia que ahora muy claramente tiene el legislador nacional, en virtud del Art. 156.13 de la Constitución de 1999, para establecer medidas de armonización y coordinación tributaria en cualquier texto de ley en que se requiera y que en uso de esa competencia, pudiese haber establecido una alícuota uniforme para el IPIC/ISAE sobre el servicio eléctrico, aplicable en todos los Municipios del país, en lugar de haber implementado el odioso mecanismo del traslado del IPIC/ISAE, con lo cual se dio a luz a un verdadero “engendro” tributario.

El caso del servicio eléctrico no es distinto del de cualquier otra actividad o producto cuyo precio se encuentre regulado por el Ejecutivo Nacional y que por tanto, tenga problemas para admitir un “costo” variable como el IPIC/ISAE Municipal. Además, es evidente que estando “regulados” esos precios, tampoco es justo dejar en completa “libertad” la tributación municipal sobre la actividad o servicio de que se trate. En este sentido, una medida armonizadora de indiscutible necesidad y de fácil implementación sería la de incorporar en el texto de ley que se considere más conveniente (sea cada uno de los textos donde se regule el servicio o sea otro texto específico para la Armonización del ISAE, una norma, ya conocida en un instrumento jurídico foráneo relativo al mismo tributo local en comentarios, como es el caso del “Decreto Número 1333 de 1986, de la República de Colombia, que contiene una norma¹¹ según la cual el impuesto de industria y comercio se li-

¹¹ La norma textualmente dispone: “ Artículo 424.- LIQUIDACION. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente

quidará "...con exclusión de: devoluciones-ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios...". Consideramos nosotros que en nuestro ordenamiento jurídico no estaría permitido "excluir" del todo el IPIC/ISAE sobre servicios o bienes regulados pero sí establecer las alícuotas del mismo para que sea uniformado a nivel nacional.

Volviendo al "mecanismo" que ha transformado al IPIC/ISAE en un impuesto al consumo específico de la electricidad, con recaudación asignada a los Municipios, aparte de lo inconstitucional que nos parece, su regulación resulta absolutamente incompleta. En efecto, no se dispone que los consumidores "estén obligados" a soportar el referido importe del tributo, y como en definitiva se trata de un impuesto ajeno, si dicha obligación de soportar, que como hemos dicho, sólo podría estar prevista en la ley, no existe en el mundo jurídico, mal puede ser exigida. Además, tampoco se le dice a las empresas la oportunidad en que deberán hacer entrega a los Municipios de lo "percibido" por concepto del impuesto, algo que, por cierto, si se prevé en la Ley del Servicio Eléctrico para las "*contribuciones especiales anuales de los usuarios del servicio eléctrico*", contempladas en el *Artículo 22.2*. Aunque se suponga que esa oportunidad sea la que establezca la Ordenanza para el pago del IPIC/ISAE, podría producirse un beneficio para las empresas por el uso de dinero perteneciente a los Municipios, cuando según la Ordenanza correspondiente, el impuesto deba ser pagado anualmente, siendo que la facturación y percepción del tributo a los terceros, es mensual. Tampoco se prevé la causación de intereses de mora por retardo en "enterar" el tributo, ni sanciones por no hacerlo. Téngase en cuenta que las empresas del servicio eléctrico no están actuando, en este caso, como agentes de percepción o de retención, ya que el dinero que obtienen de terceros es para pagar su deuda propia y por eso, no resulta clara la aplicación de las normas del COT que regulan ese tipo de responsable tributario. Obviamente, una vez más, todas las disposiciones necesarias para corregir estos problemas, deben tener rango legal. Por último, tampoco se prevé un mecanismo para "compensar" a la empresa, en los casos en que pese no haber recibido el dinero correspondiente al tributo (facturación morosa), debiera enterarlo.

Si bien pensamos que el comentado mecanismo se instauró para no "afectar" a los Municipios, también cabe preguntarse si estos no hubieran preferido que al impuesto se le fijase una alícuota uniforme en todo el territorio nacional, para posibilitar su inclusión en las fórmulas de fijación de las tarifas, antes que se hiciera evidente el cobro del tributo a los suscriptores del servicio, al estar identificado en la correspondiente factura.

3. *La Ley Orgánica de Telecomunicaciones*

La historia del conflicto entre empresas de telecomunicaciones y el tributo municipal "IPIC/ISAE" es muy interesante. Revela casi como ningún otro caso la burla,

anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior (Decreto. 1333 de 1986, art. 195), con exclusión de: devoluciones-ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios

la manipulación que se hace del derecho, supuestamente para darle “armonía” a la tributación municipal en el país. Dada la trascendencia del asunto, nos permitimos incluir en este trabajo una breve referencia a su histórica evolución puesto que sin tales datos no podría apreciarse el punto que nos interesa resaltar.

A. *Breve reseña del conflicto de las telecomunicaciones ante la tributación municipal (IPIC/ISAE)*

Desde al menos el año 1962, la empresa CANTV argumentaba que por tratarse la actividad de telecomunicaciones de una actividad cuya *regulación* era competencia del Poder Nacional, por mandato del Artículo 136 de la Constitución de 1961, dicha actividad no podía ser gravada por municipalidad (o Estado) alguno. La Corte Suprema de Justicia de aquella época, muy acertadamente desechó ese argumento, disponiendo:

“...La competencia que al Poder Nacional otorga la Constitución en lo relativo a telecomunicaciones *se justifica, principalmente, por razones de seguridad, control y estabilidad del servicio y no por motivos económicos y financieros*, quedando siempre a salvo el derecho de la Municipalidad en cuanto a patentes industriales y comerciales...” (Resaltado nuestro).

Si bien en la década de los años 1970 la misma Corte Suprema de Justicia declaró que CANTV no estaba sujeta a pagar impuestos municipales, en aquélla ocasión lo hizo sobre la base de otro argumento muy distinto al de la competencia del Poder Nacional sobre telecomunicaciones. En esa oportunidad, se basó la Corte en considerar que, por ser la CANTV una empresa propiedad 100% del Estado Venezolano, era “inmune” a la tributación municipal. Obviamente, al perder la CANTV ese “status”, dada su privatización, hubo de “echar mano” al viejo argumento descartado en 1962 acerca de la exclusividad en la tributación sobre telecomunicaciones del Poder Nacional.

Desafortunadamente, en el año 1996, en el Amparo interpuesto *por Telcel Celular, C.A. contra el Municipio Maracaibo del Estado Zulia*, dicha Corte se apartó del criterio expresado en la década de los 60, arriba transcrito, y desde entonces hemos visto con asombro como se ha ido creando una fortísima matriz de opinión, según la cual se supone que cualquier actividad que la Constitución establezca como competencia del Poder Nacional, se escapaba del poder tributario Municipal. Tan fuerte ha sido la matriz de opinión que en fechas muy recientes, este criterio ya ha sido acogido por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (la última de esas sentencias, del 19 de junio de 2002).

Resaltamos que por el mismo argumento, no sólo las telecomunicaciones han dejado de estar gravadas, sino también el transporte, el turismo, la minería, y el caso más insólito, las actividades que se ejecuten en territorios cubiertos por aguas (en este caso, por la vía de decisiones de los Tribunales Superiores en lo Contencioso Tributario), porque se dice, entre otras cosas, que como corresponde al Poder Nacional la competencia para regular “...la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos y aguas...”, entonces toda actividad económica que se realice sobre las *aguas* sólo puede ser regulada por el Poder Nacional. Es evidente la falta de congruencia en el argumento pues, de ser acertado, ello significaría que también las actividades ejecutadas en los “suelos” y “bosques” debería

quedar no sujetas a impuestos, con lo cual a los municipios sólo les restaría poder gravar las actividades que se ejecutasen en el aire o tal vez, en el espacio, si es que llegase ese día. En este orden de ideas, se trata del mismo argumento que en el caso de las telecomunicaciones, pero centrado en el asunto de la competencia nacional para regular “la conservación, uso y aprovechamiento” de las “aguas”. No nos ha sido posible evitar emplear un dejo irónico, dada la banalidad de los argumentos que han implicado que los Municipios dejen de percibir ingresos bastante considerables.

Si bien, como puede observarse, el debate planteado con las actividades de telecomunicaciones no es nuevo, lo que sí es novedoso es un Artículo del texto Constitucional que es evidente que fue diseñado para evitar el argumento que brindó la “no sujeción” a dicha industria, en 1996. Se trata del Artículo 180, primera parte, cuya interpretación también solicitamos en el Recurso sobre el Lago. Dicho Artículo dispone:

“Artículo 180: La potestad tributaria que corresponde los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyen al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias” (resaltado nuestro).

Aunque la redacción de la citada norma es bastante clara, el Constituyente pudo haber dicho lo mismo, de manera más directa, como por ejemplo:

“Que el Poder Nacional sea competente para regular ciertas materias, no significa que sólo ese nivel de gobierno las pueda gravar”.

O también podría haber dicho lo que se dijo en el Voto Salvado del caso de la demanda de nulidad de la Ordenanza que creaba la “Patente sobre Vehículos” del Municipio Vargas del entonces Distrito Federal, casualmente dictada en fecha 13-03-96, es decir, en el mismo año de la sentencia *Telcel*, en la cual, sin embargo, todos los Magistrados opinaron exactamente lo contrario a lo que allí se dijo y citamos:

“(...) es diferente ser competente para legislar sobre las materias del Poder Nacional (sic) y tener competencia para establecer patentes sobre vehículos (...)”. (Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala Plena, Consultada en original).

Tal vez de haberse expresado de cualquiera de esas maneras, la Asamblea Legislativa Nacional, en junio de 2000, con los mismos integrantes que constituyeron la Asamblea Nacional Constituyente que aprobó el Artículo 180 de la Constitución, hubiera entendido mejor el punto y se hubiera negado a incluir el Artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, según el cual:

“Artículo 156: “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).

Evidentemente, este Artículo junto con otras consideraciones de índole Constitucional relativas a las autonomías territoriales y a la forma en que se reparte el poder tributario, convierte al Artículo 156 de la ley Orgánica de Telecomunicaciones en inconstitucional.

Para colmo de males, recientes decisiones de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia han repetido el “criterio *Telcel*”, en decisiones de fecha 23 de mayo de 2002 y 19 de junio de 2002, casos *CANTV vs Municipio San*

Cristóbal del Estado Táchira y Municipio Autónomo Juan José Mora del Estado Carabobo. En ambos casos la Constitución aplicable era la de 1961 y aunque el argumento que sirvió de sustento al Artículo 156 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones no era viable, a nuestro juicio, ni aún bajo esa Constitución, suponemos que el resultado no será el mismo, cuando toque aplicar la Constitución de 1999.

El haber relatado esta historia esperamos sirva para recalcar el sin fin de contradicciones en los criterios manifestados por los mismos actores en diferentes momentos (Corte Suprema de Justicia y Asamblea Legislativa Nacional), y nos permite evidenciar el caos jurídico al vaivén del cual ha “bailado” este problema, que consideramos ya es hora de que sea abordado con verdadero criterio técnico.

B. *Posibilidad del ejercicio de la competencia armonizadora y coordinadora del Poder Nacional en materia de telecomunicaciones*

Como se ha expuesto, una vez más, un problema que crea el IPIC/ISAE sobre las telecomunicaciones, que sin duda, dada la manera como es concebido el poder tributario de los municipios, creaba el engorrosísimo problema de la múltiple imposición sobre el mismo ingreso bruto, se pretende solventar mediante una tajante no sujeción a cualesquiera otros tributos, lo cual incluye las tasas por el uso de bienes del dominio público municipal, el impuesto sobre inmuebles urbanos y cualquier otro de competencia municipal o estatal. Francamente, si bien el ISAE ameritaba una coordinación o armonización (no una eliminación), ninguna justificación existe para la absoluta exclusión ni de éste ni de todo tributo municipal o estatal

En todo caso, es evidentemente que el legislador de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, no se parece en nada al que abordó la sanción de la “Ley Especial de Asociaciones Cooperativas”, sin mencionar que, obviamente, la trascendencia económica de la actividad y lo que significaría en aportes para el Municipio, en uno y otro caso es muy distinta. Como hemos expuesto, la norma en referencia pretende tener sustento en una equivocada apreciación de la jurisprudencia de época relativamente reciente, según la cual si la regulación de una materia es competencia del Poder Nacional, sólo ese poder la puede gravar. Lo interesante es que ni la flamante “Ley de Armonización y Coordinación de Competencias de los Poderes Públicos Nacional y Municipal para la Prestación de los Servicios de Distribución de Gas con fines Domésticos”, ni la Ley del Servicio Eléctrico, hayan asumido la misma tesis, cuando es el caso que también está atribuido al Poder Nacional “...el régimen general de los servicios públicos domiciliarios y, en especial *electricidad, agua potable y gas*” (Artículo 156, No. 29).

Tan crasa falta de coherencia sin duda se debe a la falta de visión de conjunto de la problemática del impuesto municipal sobre actividades económicas. Entendemos que como en el caso de las telecomunicaciones, existen varios tributos que se calculan sobre ingreso bruto, al igual que el IPIC/ISAE, cuyos beneficiarios son CONATEL, el Tesoro Nacional y el Fondo para el Servicio Universal, entonces se haya pensado que la tesis de la “exclusión” es Constitucionalmente “viable”. Lo malo es que si bien se ha pensado así en este caso, no ocurre en otros, sin embargo idénticos desde el punto de vista de la justificación jurídica, como cuando existen impuestos específicos al consumo de licores, cigarrillos y gasolina. En nuestro cri-

terio, una vez más ha privado el empirismo y la supuesta “armonización” se logró por la peligrosa y discriminatoria vía de hacer a un grupo privilegiado de empresas privadas que actúan con ánimo de lucro “no sujetas” a toda tributación estatal y municipal.

Resulta tragicómico constatar que, no obstante la amplitud de la norma, al abarcar todos los tributos de los Estados y Municipios, las empresas que ejercen la actividad siguen pagando todos los demás, excepto el IPIC/ISAE. Un caso más para el “folclor” tributario del país.

C: La distribución de gas (y otros combustibles)

Ya se mencionó anteriormente como la Ley de Armonización y Coordinación de Competencias de los Poderes Públicos Nacional y Municipal para la Prestación de los Servicios de Distribución de Gas con fines Domésticos y de Electricidad, no contiene ninguna norma para armonizar o coordinar la tributación municipal sobre este servicio, con los impuestos nacionales o estatales que sobre el mismo pudieran recaer, de manera específica. Al igual que en el caso de la electricidad, existe en la Ley de Hidrocarburos Gaseosos¹² que regula, entre otros, el mercado interno y la distribución del gas, una norma que permite al Ejecutivo fijar las tarifas del servicio que se preste a “consumidores finales”. Inexplicablemente, ni en esta ley ni en la Ley de Hidrocarburos se hace referencia alguna al sin duda problemático IPIC/ISAE sobre la distribución de gas, ni tampoco el Ministerio de Energía y Minas ha dictado una Resolución como la que está vigente para el caso del servicio eléctrico.

La razón para ello tal vez se encuentre en el hecho de que, en esta materia, el asunto se complica por la existencia de un “impuesto al consumo general” sobre hidrocarburos, de la competencia del Poder Nacional. Aunque no está muy claro en la Ley de Hidrocarburos, es posible entender que el “Impuesto al Consumo General” contemplado en esa ley aplique también al gas, sustancia que, para todo lo demás, está regulada en la Ley de Hidrocarburos Gaseosos. Como en el caso de ese “impuesto general al consumo” se trata de un impuesto que, supuestamente (porque tampoco está claro. Lamentablemente, no podemos detenernos en esta oportunidad para explicar por qué) corresponde ser pagado por el consumidor final y calculado sobre el precio de venta, de alguna manera tiene entonces como base de cálculo también el ingreso bruto. Pero aquí es obvio que el mecanismo de traslado aplicado en el caso del servicio eléctrico parecería que no funcionaría porque habría una superposición de gravámenes al consumo, el nacional y el municipal, que serían ambos trasladables al “consumidor final”.

Una vez más, los mismos actores (MEM), los mismos problemas, diferentes acercamientos. En este caso pues, se optó por un silencio legislativo absoluto acerca de cómo habrán de coordinarse o armonizarse ambos tipos de impuestos o si,

¹² Gaceta Oficial N° 36.793 del 23 de septiembre de 1999.

Artículo 12: El Ministerio de Energía y Minas queda facultado para determinar los precios de los hidrocarburos gaseosos desde los centros de producción y procesamiento, atendiendo principios de equidad. Los Ministerios de Energía y Minas y de la Producción y el Comercio, conjuntamente, fijarán las tarifas que se aplicarán a los consumidores finales y a los servicios que se presten de conformidad con esta Ley.

simple y llanamente, como tratan de argumentar las empresas del sector que hacen distribución y expendio, tal vez por encontrar que ellas están en la misma situación jurídica que las telecomunicaciones, el tributo municipal no aplica ni a la distribución ni al expendio, porque al Poder Nacional corresponde la regulación del mercado interno de los combustibles. Para nuestro folclor tributario, hasta donde conocemos, en la actualidad los expendedores de gasolina sí están pagando el tributo municipal IPIC/ISAE pero básicamente porque los Municipios han aceptado, en este caso, pechar la “renta bruta” (diferencia entre el precio de compra a PDVSA u otro distribuidor y precio de venta al público) y no el ingreso bruto (totalidad del precio al público). Entonces, en lugar de “legalizar” la situación y proveer una norma de armonización en este sentido, preferiblemente en la Ley de Hidrocarburos (para que tenga alcance nacional y no se dependa de la “buena intención” de cada Municipio) y al menos para el expendio de gasolina y demás combustibles, se optó por dejar a estos contribuyentes a su suerte.

D. *La Ley General de Puertos y el ISAE sobre los operadores de servicios portuarios*

La Ley General de Puertos contiene dos interesantísimos Artículos, en los cuales por primera vez se “atrevió” el “legislador nacional (Poder Ejecutivo Habilitado)” a fijar alícuotas a los tributos municipales, en concreto, al IPIC/ISAE. Dichos Artículos disponen:

“Artículo 50: Ente Administrador como Sociedad Mercantil. Cuando el ente administrador del puerto adopte la figura de una sociedad mercantil, deberá crear una reserva de capital no inferior al 30% de la utilidad del ejercicio respectivo a ser aplicada a gastos de inversión y mejoramiento de la infraestructura portuaria. *Dicha sociedad mercantil estará obligada a tributar al municipio donde esté ubicado el puerto, el impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de indole similar, en los términos que establezca la ordenanza respectiva, así como cualquier otro tributo municipal, de conformidad con la ley. La Alícuota del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de indole similar no excederá del doce y medio por ciento (12,5%) de los ingresos brutos, y su producto sólo podrá ser utilizado por el Municipio en obras de inversión y mejoramiento de la infraestructura y los servicios municipales”.* (Resaltado nuestro).

“Artículo 51: Ente Administrador como Instituto Autónomo: Cuando el ente administrador del puerto adopte la figura de un instituto autónomo, *aportará al fisco estatal, mediante dozavos, una cantidad no superior al veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos. Dicho instituto autónomo estará obligado a efectuar al municipio donde esté ubicado el puerto, un aporte no menor del doce y medio por ciento (12,5%) anual de sus ingresos brutos. Dicho aporte sólo podrá ser utilizado por el Municipio en obras de inversión y mejoramiento de la infraestructura y los servicios municipales, a cuyos fines deberá suscribir un convenio con la Alcaldía respectiva.* Estos montos serán aplicados al estado de ingresos y egresos del ejercicio respectivo. Del excedente si lo hubiere, después de aplicados los aportes arriba mencionados y los aportes al fisco nacional, se deberá crear una reserva de patrimonio no inferior al 30% de este excedente, a ser aplicada a gastos de inversión y mejoramiento de la infraestructura portuaria. *El remanente, luego de hecha la reserva de patrimonio, deberá ser transferido al fisco estatal”.* (Resaltado nuestro).

De las normas citadas nos choca la inconsistencia de disponer que cuando el ente administrador del puertos adopte forma de sociedad mercantil el monto del IPIC/ISAE “no excederá” del 12.5%, mientras que si ese ente adopta la figura de Instituto Autónomo, el referido impuesto “no será menor” del 12.5%. ¿En qué cabeza cabe tal distinción? ¿Cuál es el soporte económico-jurídico para hacerla?. Debe tratarse, sin duda, de alguna clase de error.

Suponiendo que en ambos casos quiso establecerse un “techo” para la alícuota del ISAE del 12.5% , ¿cómo se calculó dicho tope? o en otras palabras, ¿cuál fue el criterio empleado para llegar a él?. A simple vista, el mismo luce exageradamente alto. Muy pocos Municipios del país han llegado a establecer una alícuota de esta magnitud. Pero resulta aún más absurdo este “tope” si se toma en cuenta la mayoría de los ingresos del “ente” sería lo cobrado por tasas (“Derecho de Arribo”, “Derecho de Muelle”, “Derecho de Embarque y Desembarque”, “Derecho de Uso de Superficie”, “derecho de Depósito”, “Derecho de Estacionamiento de Vehículos” y Maquinarias y “Derecho de Registro”), es decir la base de cálculo del ISAE sería siempre otro tributo, sin perjuicio de que dichos entes puedan recibir otros ingresos por concepto, por ejemplo, de arrendamiento de áreas, pero estos se nos vislumbran como minoritarios.

Además, si se toma en cuenta que el monto de la tasa debe guardar relación con el costo del servicio y debe ser suficiente, por expresa disposición de esa ley (Artículo 49), para cubrir, entre otros, los gastos operativos de administración y mantenimiento, la depreciación de sus bienes e instalaciones, el costo de la inversión que requiera el puerto “...según el Plan de Desarrollo de la Infraestructura Portuaria, para adecuarlo a los altos niveles de eficiencia y competitividad en su respectiva área de influencia...” ¿cómo se acepta que recaiga un gravamen sobre el ingreso que debe estar calculado en función de ese costo?

E. El “aporte” al fisco estatal

Dejando a un lado la Constitucionalidad de la Ley de Puertos, en vista de que entra a regular exhaustivamente una competencia que desde 1989 habían asumido muchos Estados y que está consagrada como “exclusiva” de los mismos por la Constitución (“...La conservación, administración y aprovechamiento de carreteras y autopistas nacionales, así como de puertos y aeropuertos de uso comercial, en coordinación con el Ejecutivo Nacional...” Artículo 164.10), resulta extraño, por decir lo menos, que se disponga que cuando el ente Administrador asuma la forma de Instituto Autónomo aportará al fisco estatal, mediante dozavos, una cantidad no superior al veinticinco por ciento (25%) de los ingresos brutos. Aparte de que la redacción resulta absurda, al disponer un aporte que “no será superior” del 25% de los ingresos brutos (con lo cual, se entiende, el aporte podría ser de 0,00001% de esos ingresos), tal disposición parece chocar con lo que sería la finalidad de creación de un Instituto Autónomo: un ente con autonomía funcional y patrimonio propio para atender sus propios fines, lo cual se vería sin duda entorpecido por este tipo de aportes al Ejecutivo Estatal.

F. “Inmunidad” tributaria de las empresas de los Estados o de la Nación y de los demás entes de su administración descentralizada

Como hemos dicho si la administración del puerto la sume el Estado en el cual éste se ubica, sea a través de una sociedad mercantil que éste constituya o sea a través de un instituto autónomo; en ambos casos, la pretensión de que dichos entes tributen al Municipio se tropieza con una norma Constitucional: la segunda parte del Artículo 180, según el cual:

“Artículo 180: (...) Las *inmunidades frente a la potestad impositiva de los Municipios*, a favor de los demás entes político territoriales, *se extiende sólo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos*, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración Nacional o de los Estados” (Resaltado nuestro).

Desde su aparición en el texto Constitucional, nosotros hemos criticado esta norma, en su totalidad. La primera parte, porque nos parecía innecesaria, si se tiene en cuenta que lo que pretende es eliminar lo que fue una interpretación errónea de la Constitución de 1961, efectuada por la extinta Corte Suprema de Justicia, ya que por ninguna parte esa Constitución decía o pretendía decir que si al Poder Nacional le correspondía regular una materia, sólo ese Poder podría gravarla. La segunda, porque no responde a la tendencia más moderna, según la cual y en principio, las personas jurídicas de Derecho Público no son inmunes a la tributación, sino que hay que declararlas exentas, exoneradas o no sujetas, caso por caso. Téngase en cuenta que en el caso del IVA, por ejemplo, bajo el cual hasta el poder Nacional debe soportarlo, a menos que se encuentre en alguno de esos tres supuestos (la ley del IVA contempla varios casos de exención o no sujeción de entes públicos). Por fortuna, como la norma fue redactada teniendo en mente el caso *CANTV* (quien además de alegar lo de ejercer una actividad regulada por el Poder Nacional, para “escapar” a la tributación municipal, también alegó en otro momento que como concesionaria de un servicio de interés público, debía ser tan “inmune” como la propia República, ante los impuestos municipales), no se estableció una regla recíproca respecto del poder tributario de la nación y de los Estados, para con los Municipios, es decir, sólo se previó que fuesen los Estados y la Nación (más las “personas jurídicas estatales” que ellos creen) quienes resultasen “inmunes” ante los tributos de los Municipios, pero no que los Municipios o los Estados fuesen inmunes a la tributación Nacional, aunque ya hay quienes sostienen que dicha norma debe ser interpretada sobre la base de la “reciprocidad”. De ser ello cierto, a partir de la vigencia de la Constitución de 1999, tanto los Estados, como los Municipios (y la propia Nación), han debido de estar no sujetos al IVA impuesto del cual son contribuyentes de hecho y también de derecho en el caso de las importaciones.

CONCLUSION

El caos de contradicciones existentes en torno a la tributación local en nuestro país empieza, lamentablemente, por el propio texto Constitucional. Si bien el Poder Legislativo Nacional (Comisión Legislativa, Asamblea Nacional y Ejecutivo Habilitado) podrían haber mitigado el caos, utilizando su competencia armonizadora y coordinadora, nos parece obvio que no se lo ha hecho, porque si bien se ha ejercido ya esa competencia, no ha sido de manera pensada o articulada.

No es nuestra intención ser críticos malsanos, pero de no relatar de manera tan cruda nuestra realidad tributaria en materia de “armonización” de la tributación municipal, en particular, no lograríamos nuestro objetivo, que es alertar antes de que terminemos por convertir a nuestro país en una maraña indescifrable de normas tributarias de injerencia local, que actué como repelente de las inversiones y sólo sea para el mundo vivo ejemplo de lo que no se debe hacer. Tampoco hemos podido agotar estos temas, ya que hacerlo ameritaría demasiado tiempo y espacio y en esta ocasión, no disponemos de más de ninguno de los dos. Sin embargo, es tal nuestra angustia ante la necesidad de que la materia tributaria sea abordada de manera más seria, que hemos preferido adelantar estas reflexiones a fin de lograr que tanto el mundo de los expertos como el de los políticos, reaccionen, sobre todo antes de que se aboquen a la sanción de la supuesta “Ley de Armonización Tributaria”.

Lo deseable sería que fuese nombrada una Comisión de Expertos a la que se le atribuya un examen exhaustivo del sistema tributario venezolano, que pueda dejar a un lado posiciones y coyunturas políticas y sea capaz de producir recomendaciones en la materia, en el marco de la legalidad y la constitucionalidad.