O ORBIS
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

MUNICIPAL TAX HARMONIZATION; ECONOMIC ACTIVITIES

ARMONIZACIÓN DEL IMPUESTO MUNICIPAL: ACTIVIDADES ECONÓMICAS



Belsy Tortolero[1]



Freddy Gamarra[2]

RESUMEN
Este trabajo de investigación, es un estudio documental para establecer los criterios técnicos y económicos que coadyuven a minimizar la doble imposición a nivel municipal en Venezuela de éste impuesto, específicamente para: el contribuyente industrial, el contribuyente comerciante eventual y/o ambulante, y para los contribuyentes prestadores de servicios y ejecutores de obras sobre la De allí la escogencia de la Armonización Tributaria que la Ley Orgánica del poder Público Municipal en el artículo 162 ejusdem, y el impuesto sobre actividades económicas. La metodológica se basa en el paradigma cuantitativo, con diseño de investigación documental, nivel descriptivo – explicativo. Concluyendo que los criterios dependen de los factores de conexión establecidos en la misma Ley, y que son los mismos que rigen el impuesto objeto de estudio.
Palabras claves: Armonización Tributaria, Impuesto sobre actividades económicas.

REVISTA indizada, incorporada o reconocida por instituciones como:
LATINDEX / REDALyC / REVENCYT / CLASE / DIALNET / SERBILUZ / IBT-CCG UNAM /EBSCO
Directorio de Revistas especializadas en Comunicación del Portal de la Comunicación InCom-UAB / www.cvtisr.sk / Directory of Open Access Journals (DOAJ) / www.journalfinder.uncg.edu / Yokohama National University Library jp / Stanford.edu, www.nsdl.org / University of Rochester Libraries / Korea Fundation Advenced Library.kfas.or.kr / www.worldcatlibraries.org / www.science.oas.org/infocyt / www.redhucyt.oas.org/ fr.dokupedia.org/index / www.lib.ynu.ac.jp www.jinfo.lub.lu.se / Université de Caen Basse-Normandie SICD-Rèseau des Bibliothéques de L'Universitè / Base d'Information Mutualiste sur les Périodiques Electroniques Joseph Fourier et de L'Institutè National Polytechnique de Grenoble / Biblioteca OEI / www.sid.uncu.edu.ar / www.ifremer.fr / www.unicaen.fr / www.science.oas.org / www.biblioteca.ibt.unam.mx / Cit.chile, Journals in Electronic Format-UNC-Chapel Hill Libraries / www.biblioteca.ibt.unam.mx / www.ohiolink.edu, www.library.georgetown.edu / www.google.com / www.google.scholar / www.altavista.com / www.dowling.edu / www.uce.resourcelinker.com / www.biblio.vub.ac / www.library.yorku.ca / www.rzblx1.uni-regensburg.de / EBSCO /www.opac.sub.uni-goettingen.de / www.scu.edu.au / www.docelec.scd.univ-paris-diderot.fr / www.lettres.univ-lemans.fr / www.bu.uni.wroc.pl / www.cvtisr.sk / www.library.acadiau.ca /www.mylibrary.library.nd.edu / www.brary.uonbi.ac.ke / www.bordeaux1.fr / www.ucab.edu.ve / www. /phoenicis.dgsca.unam.mx / www.ebscokorea.co.kr / www.serbi.luz.edu.ve/scielo./ www.rzblx3.uni-regensburg.de / www.phoenicis.dgsca.unam.mx / www.liber-accion.org / www.mediacioneducativa.com.ar / www.psicopedagogia.com / www.sid.uncu.edu.ar / www.bib.umontreal.ca www.fundacionunamuno.org.ve/revistas / www.aladin.wrlc.org / www.blackboard.ccn.ac.uk / www.celat.ulaval.ca / / +++ /
No bureaucracy / not destroy trees / guaranteed issues / Partial scholarships / Solidarity /
/ Electronic coverage guaranteed in over 150 countries / Free Full text /Open Access
www.revistaorbis.org.ve / revistaorbis@gmail.com

[1] Lic. Contaduría Pública. Especialista en Gerencia Fiscal y Derecho Tributario. Profesora de Pregrado y Postgrado de la Universidad de Carabobo y Universidad José Antonio Páez. Miembro del Centro de Investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria UC. Email: belsyt65@gmail.com
[2] Especialista en Gerencia Fiscal, Profesor de Pregrado y Postgrado en la Asignatura Imposición municipal en la Universidad de Carabobo, Coordinador Académico de Postgrado en la Especialización; Gestión Aduanera y Tributaria en Universidad José Antonio Páez, y miembro del centro de investigación y Desarrollo de las Tendencias y la Cultura Tributaria (CIDTCT)UC. Email: freddygamarra@gmail.com

DOI:http://doi.org/10.5281/zenodo.5166081

O **ORBIS**
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

ABSTRACT
This research work is a desk study to establish the technical and economic criteria that help to minimize double taxation at the municipal level of this tax in Venezuela, specifically for: industrial taxpayer, the taxpayer eventual merchant and / or walking, and to taxpayer service providers and implementers works on Hence the choice of the Tax Harmonisation Law of Municipal Public power in Article 162 of the Code, and the business tax. The methodology is based on the quantitative paradigm, with documentary research design, descriptive level - explanatory. Concluding that the criteria depend on the connecting factors set forth in the Law, and they are the same governing tax under study.
Keywords: Tax Harmonization, Tax on economic activities.

Introducción.

La situación actual de la doble y múltiple imposición municipal en Venezuela, amerita un estudio cada vez más detallado de las bases constitucionales y legales para aproximar a las Administraciones Tributarias locales a dar cumplimiento de los principios tributarios constitucionales establecidos en nuestra carta magna en los artículos 316 y 317. Y muy especialmente los principios de *legalidad, no confiscatoriedad* y *capacidad económica*; que son los principios más desconocidos por la cámara Municipal de los Municipios al Sancionar la ordenanza de impuestos sobre Actividades económicas con una elevada gravabilidad de las actividades económicas, de servicio o de índole similar imponiendo una pesada carga tributaria para los contribuyentes de impuesto; que obliga a la Administración Tributaria a explorar soluciones menos gravosas como la armonización tributaria municipal; dado que a través de esta estrategia fiscal se establece un sólido equilibrio legal y constitucional para orientar y delimitar los fundamentos teóricos legales que establecen las Ordenanzas municipales que establecen el Impuesto sobre actividades económicas y las Administraciones tributarias locales deben obligatoriamente que aplicar por ser una ley y por tanto cumplir.

Por lo antes expuesto en este trabajo de investigación *pretende realizar un* ***análisis de la armonización tributaria municipal del impuesto sobre actividades económicas***, en el marco de la Ley Orgánica del poder Público Municipal, para establecer los criterios técnicos y económicos que coadyuven a minimizar la doble imposición a nivel municipal en Venezuela de éste impuesto, específicamente para: el contribuyente industrial, el contribuyente comerciante eventual y/o ambulante, y para los contribuyentes prestadores de servicios y ejecutores de obras.

Por lo tanto, el trabajo requiere un análisis de la base legal de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal vigente (2010), y de la constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (1999) basado en el paradigma metodológico cuantitativo, con un diseño de investigación documental, con nivel descriptivo explicativo, con una técnica de ubicación y análisis documental.

O ORBIS
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

No obstante para llevar a cabo este estudio resulto necesario revisar algunos antecedentes sobre trabajos anteriores sobre armonización tributaria municipal, por especialistas como es el caso de; Fermín (2011) en su trabajo titulado *Armonización Tributaria y Prohibición constitucional de los Efectos Confiscatorios de los Tributos*

> La existencia de una doble o múltiple imposición interna no es suficiente, sin embargo, para atribuir efectos confiscatorios al sistema tributario en su conjunto, pues, la confiscación no se produce por el solo hecho de que dos o más gravámenes recaigan sobre una misma manifestación de capacidad contributiva, sino cuando la concurrencia o superposición de figuras tributarias sobre una misma materia gravable, se traduce en una carga fiscal total excesiva que afecta gravemente o lleva al agotamiento o destrucción de la fuente de riqueza. (p.133).

Así mismo en ese mismo tenor también hace un estudio, Nuñez (2011) en su trabajo titulado *Los convenios de estabilidad tributaria como medida de armonización municipal*

> …de acuerdo a los artículos 165 y 220 de la Ley Orgánica del poder Publico Municipal, en aras de la armonización tributaria y para lograr los resultados más equitativos, los municipios podrán celebrar contratos de estabilidad tributaria con contribuyentes o categorías de contribuyentes, a fin de asegurar la continuidad en el régimen relativo a sus tributos, en lo concerniente a las alícuotas, y criterios para distribuir la base imponible, cuando sean varias las jurisdicciones en las cuales un mismo contribuyentes desarrolle un proceso económico único, a los fines de lograr unas reglas de distribución distintas a las previstas en esa ley y en razón de especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades, o que abarquen otros elementos determinativos del tributo. (p.155)

En este sentido y tomando como antecedentes los trabajos de los autores antes citados, podemos afirmar que la armonización tributaria es una estrategia recomendable para minimizar la doble y la múltiple imposición municipal del impuesto sobre actividades económicas, cuando un contribuyente realiza actividades a través de varios establecimiento o bases fijas desde distintos municipios.

O **ORBIS**
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

Caracterización del Impuesto a las Actividades Económicas. Para poder ofrecer una definición del Impuesto a las Actividades Económicas, se hace necesario en primer lugar precisar lo que es un "impuesto", y al respecto Fraga (2005) señala que un impuesto:

> ... es una prestación de dinero que de manera coactiva es exigida al sujeto pasivo por el titular de la potestad tributaria, cuando ocurre el presupuesto previsto en la ley como hecho imponible, y cuyo pago no está vinculado en modo alguno a la obtención de algún servicio u otra actividad prestacional por parte del ente respectivo. (p.11).

Así se tiene que el Impuesto a las Actividades Económicas, se trata de un tributo que se enmarca perfectamente en la categoría de impuesto, debido a que su exigencia de pago a los sujetos pasivos por parte del Fisco Municipal, una vez configurado el hecho imponible de ejercer actividades económicas de tipo industrial, comercial, de servicio o de índole similar, no obedece a una contraprestación directa por parte del Municipio.

El aspecto material del hecho imponible del Impuesto a las Actividades Económicas lo constituye el ejercicio habitual de una actividad lucrativa, de carácter independiente. La habitualidad en este impuesto implica que el contribuyente realice una actividad económica de manera ordinaria y constante, con permanencia en el tiempo, es decir, que se trate de actividades económicas usuales y que formen parte del giro comercial del contribuyente.

Por su parte, al hablar de actividad lucrativa, es importante señalar que el lucro es un elemento determinante para que una actividad sea calificada como gravable por el Impuesto a las Actividades Económicas, esto desde un punto de vista subjetivo, ya que basta que la actividad ejercida por el contribuyente sea ejecutada con la intención de obtener lucro o beneficio económico, sin considerar si el ejercicio de esa actividad arroja ganancias o pérdidas. De igual forma, es necesario destacar el hecho de que la actividad económica habitual ejercida por un contribuyente, debe ser estrictamente de carácter independiente, es decir, que no sea realizada bajo relación de dependencia o subordinación alguna.

Por último, las actividades lucrativas independientes gravables con el Impuesto a las Actividades Económicas, son las industriales, comerciales y de servicios, las cuales se encuentran claramente definidas en el artículo 209 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, quedando fuera del ámbito de aplicación de este impuesto todas las actividades profesionales no mercantiles como las ejercidas por abogados, contadores, arquitectos, médicos, odontólogos,

entre otros. Tampoco están sujetas a este impuesto las actividades primarias de agricultura, cría y pesca, y la actividad forestal.

El aspecto temporal se refiere al período impositivo, y en el Impuesto a las Actividades Económicas este período es el año civil o calendario, del primero de enero al treinta y uno de diciembre de cada año, siendo gravable los ingresos percibidos durante el año. Sin embargo, y de acuerdo a lo señalado por Fraga (2005):

> ...pueden ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas. (p. 27)

El aspecto espacial es una de las limitaciones a la potestad tributaria de los Municipios, ya que ésta se encuentra circunscrita a su extensión territorial, a lo que Fraga (2005) comenta*:* "... la competencia para gravar determinada actividad viene dada por la vinculación entre el territorio del Municipio y los elementos objetivos del hecho imponible, entre otros, el lugar de la fuente productiva y la ubicación de la capacidad contributiva" (p.33).

Esto implica que, cuando un contribuyente realiza una actividad económica en varios Municipios, nace para cada uno de los Municipios involucrados, el derecho de gravar los resultados económicos de esa actividad, razón por la cual y con el objeto de limitar el poder tributario de los Municipios, las leyes, doctrinas y jurisprudencia fijaron elementos de vinculación, tales como el establecimiento permanente y el lugar de prestación de servicio.

El establecimiento permanente como factor de conexión es aplicable a las actividades económicas de tipo industrial y comercial, y al respecto Fraga (2005) señala que*:* "la cualidad de contribuyente en un Municipio está determinada por la existencia de un establecimiento permanente en jurisdicción del territorio del ente local, en el cual o desde el cual se realiza la respectiva actividad lucrativa*..."* (p. 61).

En el caso del comercio eventual, el factor de conexión es de igual forma el establecimiento permanente en el Municipio donde el contribuyente tiene su sede, indiferentemente de los diversos Municipios en los cuales ejerce su actividad de manera ocasional. Para la actividad de prestación de servicios, la permanencia en una municipalidad se determina por la presencia permanente del contratista o prestador del servicio en una jurisdicción municipal, de manera que el elemento

espacial del hecho imponible en el caso de los servicios, está constituido por la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio. Respecto a los sujetos del Impuesto a las Actividades Económicas, podemos señalar que tal como sucede en toda relación jurídica-tributaria, se hace necesaria la existencia del sujeto activo y del sujeto pasivo.

En el caso del Impuesto a las Actividades Económicas el sujeto activo sobre el cual recaen las cualidades de titular del poder tributario y de acreedor del tributo es “El Municipio”, dado que éste es el ente público que exige el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de su potestad de fiscalizar, determinar, liquidar y recaudar un tributo cuando el contribuyente realiza las actividades que constituyen el hecho imponible, y que por ende dan nacimiento a la obligación tributaria.

El sujeto pasivo en el Impuesto a las Actividades Económicas, es aquella persona natural o jurídica que de manera habitual realiza actividades lucrativas independientes de tipo industrial, comercial o de servicios, en un Municipio determinado, y sobre el cual se verifica el hecho imponible, siendo el deudor del importe tributario.

La base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas representa un elemento estructural de este tributo, tal como lo es para todos los impuestos de tipo variable, en los cuales el importe tributario no se encuentra fijado de una vez por la ley, sino que requiere de la aplicación de una alícuota sobre una base económica.

Así se tiene, que la base imponible del Impuesto a las Actividades Económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el periodo impositivo correspondiente, por un contribuyente que realiza actividades económicas gravables en la jurisdicción de un Municipio.

Los ingresos brutos a efectos de este tributo, son todos los proventos o importes que de manera regular percibe el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con la realización de actividades económicas gravadas.

Potestad Tributaria de los Municipios.

La potestad tributaria es definida por Villegas (2005) define la potestad tributaria como “la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos”. (p. 252)

De esta manera, al llevar esta definición de Potestad Tributaria al ámbito Municipal, se tiene que la Potestad Tributaria Municipal es la capacidad potencial que tienen los Municipios de exigir el pago obligatorio de prestaciones pecuniarias a los individuos de este territorio, y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para el cumplimiento de esta obligación.

Teoría de la Doble o Múltiple Imposición.

Villegas (2005) señala que la doble o múltiple imposición se configura cuando "el mismo sujeto legal tributario es gravado dos (o más) veces por el mismo hecho imponible, en el mismo periodo de tiempo y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario". (p.619).

Enmarcando ese concepto en el problema de la múltiple imposición interjurisdiccional en materia de Impuesto a las Actividades Económicas, se puede decir que ésta nace cuando dos o más Municipios gravan al mismo contribuyente por la totalidad o parte de los ingresos obtenidos, como producto de la realización de sus actividades económicas de tipo industrial, comercial o de servicios, y exigido para el mismo periodo imponible.

Ahora bien, para que se pueda hablar de la presencia de doble o múltiple imposición, es necesario que se cumpla la existencia de ciertos requisitos, según lo cual Villegas (2005) señala que los requisitos para que se configure una doble imposición son:

a) Identidad del sujeto gravado. El destinatario legal del tributo debe ser el mismo.
b) Identidad del hecho imponible. El grávame n debe derivar del mismo hecho generador, siendo ello lo esencial y no el nombre que se le asigna a los respectivos tributos cobrados en distintas jurisdicciones.
c) Identidad Temporal. La imposición doble o múltiple debe ser simultánea, ya que si se grava el mismo hecho imponible pero por diferentes periodos, habrá imposición sucesiva y no doble o múltiple imposición.
d) Diversidad de sujetos fiscales. La doble imposición puede provenir de la coexistencia de dos o más autoridades fiscales en el orden nacional, en países con régimen federal de gobierno (doble imposición interna.)…(p. 619).

Si analizamos el cumplimiento de los citados requisitos para la configuración de la doble o múltiple imposición interjurisdiccional del Impuesto a las Actividades Económicas, se tiene que:

1. La identidad del sujeto gravado se cumple, por tanto, los Municipios gravan a un mismo contribuyente, que ejerce sus actividades económicas en varias jurisdicciones, a través de una sede principal y una o más sucursales o establecimientos permanentes.

2. La identidad del hecho imponible existe, debido a que el Impuesto a las Actividades Económicas grava el ejercicio habitual o temporal de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, en la jurisdicción de un Municipio, y cuando un contribuyente ejerce sus actividades económicas en dos o más municipalidades, éstas exigen el pago del impuesto por la totalidad o parte de los ingresos producto del desarrollo de su actividad económica en esos Municipios.

3. La identidad temporal también se da, dado que de acuerdo a lo establecido por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, el periodo impositivo de este impuesto es anual, y coincide con el año natural o calendario.

4. La diversidad de sujetos fiscales está presente, en razón de que cuando el contribuyente realiza actividades económicas en varios Municipios, estos entes (cada uno con personalidad jurídica propia) exigen la cancelación del impuesto en virtud de su poder tributario otorgado por la Constitución (2009). Como el Impuesto a las Actividades Económicas tiene como hecho imponible el ejercicio de actividades económicas, de manera habitual en una jurisdicción municipal determinada y la materia imponible de este impuesto son los ingresos brutos que reporta esa actividad, cuando esa actividad se desarrolla en más de un Municipio, los conflictos para la atribución del ingresos gravable a las jurisdicciones municipales están presentes, a pesar de lo establecido por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en la cual se estable que los Municipios podrán celebrar convenios tributarios para procurar la armonización tributaria y para evitar la múltiple imposición interjurisdiccional.

Bases Doctrinarias de Armonización Fiscal Municipal.

La doctrina jurídica tributaria ha tratado ampliamente el tema de la armonización, y al respecto Fonrouge (1962: 326) menciona los siguientes sistemas para evitar la doble o múltiple imposición: “ a) separación de las fuentes de recursos; b) impuestos en coparticipación *(shared taxes)*; c) suplementos o

adicionales impositivos; d) subsidios o subvenciones compensatorios; e) concesión de "créditos" por impuestos pagados en otra jurisdicción; f) deducción de tributos pagados."

Por otra parte, Fonrouge (1962) hace una comparación de la forma como ciertos países han abordado el tema de la doble imposición interjurisdiccional a nivel Municipal de manera que, se observa que países como Brasil, México y Estados Unidos en sus intentos por combatir este problema han sido temerosos y se han limitado a arreglos parciales de orden pragmático, por el temor de vulnerar la independencia financiera en menoscabo de la autonomía local, que es la esencia del federalismo. Por su parte en países como Suiza, según señala Fonrouge (1992) se ha elaborado una “Doctrina de la tutela jurisdiccional del ciudadano, asegurándole un derecho constitucional a no ser afectado por doble imposición, reconociendo además el derecho de cada cantón a no ser interferido por otro cantón en el ejercicio de su potestad tributaria” (p.334)

Los Convenios Tributarios; Como Elementos de Armonización Tributarios Municipal.

Ahora bien, Villegas (2005). Señala que en Argentina, se han empleado diversos procedimientos para evitar la doble o múltiple imposición de los tributos propios de las Provincias (análogo a los Municipios en Venezuela), tales como: Unificación de impuestos internos; distribución del impuesto a los créditos y de otros gravámenes; y convenio sobre impuesto al ingresos bruto (asimilable al Impuesto a las Actividades Económicas en Venezuela).

El ámbito de aplicación del convenio sobre impuesto al ingreso bruto de Argentina, se refiere a aquellas actividades ejercidas por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, sean de industrialización, comercialización, dirección o administración, asiento principal, compras y ventas, y prestación de servicios. Este convenio multilateral fija la forma en que se deben distribuir los ingresos entre los fiscos provinciales involucrados, estableciendo diferentes maneras de distribución dependiendo de si los ingresos son generales o particulares de alguna de las provincias, y estableciendo un tratamiento diferencial para ciertas actividades especiales.

Para comprender la razón de la existencia de convenios tributarios, es necesario definirlos, y al respecto Evans (1999) señala que “los convenios tributarios para evitar la doble tributación sirven para delimitar el alcance de la potestad tributaria de los Estados...” (p.47), concepto que al llevarlo al plano municipal, implica que los convenios tributarios tienen como función delimitar el

alcance de la potestad tributaria de las municipalidades. Los convenios tributarios para evitar la doble o múltiple imposición, surgen cuando varios entes, con potestad tributaria propia, exigen a un contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en cada una de sus jurisdicciones, lo que implica la existencia de convergencia de sus potestades, y que ante la negación de cada uno de ellos de ceder total o parcialmente sus derechos de gravar, se hace necesario recurrir a la figura de los convenios, en los cuales los gobiernos llegan a acuerdos acerca de la forma en que se repartirán las materia imponibles.

El convenio multilateral celebrado entre las Provincias de Argentina, para evitar la múltiple imposición del impuesto al ingreso bruto, surgió por problemas similares a los presentes en el caso venezolano, razón por la cual resultaría útil tomar esa experiencia de derecho comparado (en cuanto a la filosofía de las soluciones aportadas por el Convenio) para afrontar el asunto de establecer reglas de solución a los conflictos de múltiple imposición interjurisdiccional entre las municipalidades en Venezuela.

Respecto a la adaptación de convenios multilaterales celebrados en otros países, Weffer (2005) señala que: Es indudable que la traslación de un modelo de mecanismo de armonización es totalmente inadmisible por inadecuado, pero sería útil partir de los fundamentos jurídicos y metajurídicos que han dado forma a la doctrina existente en países de desarrollo comparable, para de esta manera y por la vía más adecuada, iniciar junto a un proceso de reforma fiscal, la racionalización y armonización del sistema tributario venezolano.

Bases Legal para Establecer los Convenios de Armonización Tributaria Municipal en Venezuela

A fin de conocer los fundamentos legales en los cuales se encuentra enmarcado el Impuesto a las Actividades Económicas, tributo objeto del presente estudio, a continuación se señala el marco legal contenido en la Constitución Bolivariana de Venezuela (2009); y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010);

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

La Constitución de nuestra República, contiene los estatutos que rigen el funcionamiento del país y, en su artículo 133 se señala que “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos, mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley”, con el fin de hacer efectiva esa contribución o colaboración de los ciudadanos. El artículo 136 establece la distribución del

Poder Público del país al señalar que "El Poder Público se divide en el Poder Municipal, Poder Estadal y el Poder Nacional…".

> **Artículo 156.** Es de la competencia del Poder Público 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 estadales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial(…) El artículo 179 señala las Potestades Tributarias atribuidas de los Municipios, y los numerales 2 y 3 se refieren a los ingresos de tipo tributario de las municipalidades:

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010). Esta Ley establece los principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal, su autonomía, organización, funcionamiento, gobierno, administración y control fiscal administrativo tributario.

> **Artículo 138.** Son ingresos ordinarios del Municipio:
> (...) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; las contribuciones especiales por mejoras sobre plusvalía de las propiedades generadas por cambio de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística y cualesquiera otros que le sean asignados por ley.(…) *(Subrayado propio)*

Artículo 161. En la creación de sus tributos los municipios actuarán conforme a lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En consecuencia, los tributos municipales no podrán tener efecto confiscatorio, ni permitir la múltiple imposición interjurisdiccional o convertirse en obstáculo para el normal desarrollo de las actividades económicas. Asimismo, los

municipios ejercerán su poder tributario de conformidad con los principios, parámetros y limitaciones que se prevean en esta Ley, sin perjuicio de otras normas de armonización que con esos fines.

El artículo 162 señala la posibilidad que tienen los Municipios de celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político-territoriales, a fin de evitar la doble o múltiple imposición:

> **Artículo 162.** Los municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades políticos territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional. Dichos convenios entrarán en vigencia en la fecha de su publicación en la respectiva Gaceta Municipal o en la fecha posterior que se indique.

Criterios técnicos y económicos para la Armonización de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas de sujetos pasivos que ejercen actividades económicas en jurisdicción de dos o más municipios.

Al efectuar una revisión del articulado de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) , que establece los parámetros legales para la delimitación territorial del poder de imposición de los Municipios, conjuntamente con la doctrina tributaria que aborda el aspecto espacial y los factores de conexión del Impuesto Sobre Actividades Económicas, se evidencia la importancia otorgada al aspecto espacial, considerado a los fines de evitar las posibles situaciones impositivas que podrían violar el principio de no confiscatoriedad establecido en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2009) como resultado de la múltiple imposición que suele recaer sobre aquellos contribuyentes que realizan sus actividades lucrativas en jurisdicción de varios Municipios.

De esta manera Brewer 2005) hace un análisis doctrinario de la Ley Orgánica del Poder Publico Municipal 2005, en base al derecho sustantivo y comenta de una manera amplia los principios constitucionales relativos al Poder Público Municipal, y observa que la jurisprudencia emanada del Máximo Tribunal venezolano, y la doctrina más respetada en nuestro país, se ha mostrado a favor de un factor de conexión que define y limita la potestad tributaria de los Municipios, en cuanto a la realización de actividades ejecutadas por un contribuyente en más de una municipalidad, surgiendo entonces la tesis del establecimiento permanente.

En este sentido el Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Constitucional, en fecha 4 de marzo de 2004, Sentencia 286 como respuesta al Recurso de

O **ORBIS**
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

Interpretación de la Alcaldía del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia, establece que:

> Debe recordarse que, en materia tributaria municipal, constituyó un avance jurisprudencial la introducción de la figura del establecimiento permanente, la cual significó un cese o mitigación de la múltiple imposición interna sobre actividades inter jurisdiccionales, precisamente porque esa noción lleva aparejada la consecuencia de que lo que termina por ser relevante no es, en todos los casos, el Municipio en el cual se ejerce la actividad, sino aquél desde donde ella se ejerce, entendido esta última expresión como atributiva de potestad impositiva a la jurisdicción en la cual el contribuyente fije una presencia física estable, desde donde ejerza la actividad (el "establecimiento permanente") (…) Reitera la Sala el criterio sostenido en sentencia del 6 de octubre de 2003, en el sentido de que la aceptación de dicho factor de conexión no significa pretender desconocer el lugar donde efectivamente se ejecuta una actividad económica como el más relevante a los fines de reconocer poder tributario a un Municipio, frente a otros que también lo disputen, pues cuando ese lugar pueda ser atribuido a una jurisdicción municipal determinada y, de la misma manera, el ejercicio de la actividad no deje dudas acerca del lugar donde se la está ejecutando –en el caso de ciertos servicios o construcción de obras, por ejemplo- ese lugar de la ejecución de la actividad deberá ser el primordial a la hora de atribuir derecho de imposición a un municipio determinado…

Sin embargo, pese del consenso evidenciado en la sentencia citada anteriormente, sobre la adopción del establecimiento permanente o presencia física de un contribuyente en jurisdicción de un Municipio, como factores de conexión para poder gravarlo, algunos Municipios crearon dentro de sus ordenamientos jurídicos, la figura de contribuyente transeúnte, muy a pesar de que esta figura es contraria al principio de territorialidad, y ante la ausencia de pronunciamiento de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) respecto a esta categoría de contribuyentes , muchas municipalidades siguen aplicando la figura de contribuyente transeúnte.

Respecto a este tema, Vigilanza et al (2006) señala en extracto de sentencia de la Corte Suprema de Justicia, en Sala Política Administrativa, de fecha 6 de marzo de 1996, caso Gray Tool Company de Venezuela, el pronunciamiento de esta Sala, quien señala que:

O **ORBIS**
Revista Científica Electrónica de Ciencias Humanas / Scientific e-journal of Human Sciences /
PPX200502ZU1935 / ISSN 1856-1594 / By Fundación Unamuno / Venezuela
Cita / Citation:
Belsy Tortolero y Freddy Gamarra (2014).
Armonización del impuesto municipal: actividades económicas
www.revistaorbis.org.ve / núm 27 (año 9) 147-165; Edición Exclusiva Universidad de Carabobo

> (…) de hecho, toda actividad económica de carácter industrial, comercial o de prestación de servicios, puede tener carácter permanente, pero especialmente las dos últimas pueden ser ejercidas eventualmente, y por tal razón, estar sujetas a regulación tributaria, por los entes municipales donde se ejecutan sus operaciones económicas (…) (…) ***en efecto, contrario a lo que a simple vista pudiera parecer, la figura del contribuyente transeúnte por sí mismo no atenta contra el principio de la territorialidad,*** simplemente es contentivo de una categoría de contribuyente cuyo rasgo particular es el tener una presencia física en el ámbito territorial del Municipio, pero por un período eventual (…)" (p. 77) (Resaltado Nuestro)

Posteriormente, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en fecha 9 de octubre de 2003, caso Shell Internacional Petroleum, emite Sentencia Nº 2.704, en la cual respalda el pronunciamiento anterior, al señalar que: "…La sola previsión del gravamen sobre unos denominados contribuyentes transeúntes no implica inconstitucionalidad, por cuanto toda actividad generadora de ingresos debe quedar sujeta a la imposición municipal, sin exclusiones, salvo que el propio texto constitucional lo disponga expresamente…"

Así se observa que la figura de contribuyente transeúnte es argumentada por los municipalistas, quienes se basan en el hecho de que para el ejercicio de actividades comerciales o prestación de servicios, no es necesaria la existencia de una oficina o centro de negocios, ya que estas actividades pueden realizarse con la existencia o no de un establecimiento permanente, cosa que no ocurre con la actividad industrial. Por esta razón se hace necesario prever un tratamiento distinto para esta categoría de contribuyentes, y por ende establecer normas de armonización que permitan evitar la pretensión de imposición de varios Municipios, sobre la misma cantidad de ingresos brutos percibidos por esta categoría de contribuyentes.

Por esta razón, resulta necesaria la formulación de criterios técnicos y económicos para la distribución de la base imponible del Impuesto Sobre Actividades Económicas de los contribuyentes que ejercen actividades lucrativas en jurisdicción de dos o más Municipios, a fin de complementar los factores de conexión establecidos por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, a saber, el establecimiento permanente para las actividades de industria y comercio, y el lugar de prestación o ejecución en el caso de prestación de servicios y construcción de obras.

La situación de múltiple imposición interna entre Municipios, en materia de Impuesto Sobre Actividades Económicas no es un escenario único y aislado que se presenta en Venezuela, sino que por el contrario es una realidad que aqueja a varios países en el mundo, como por ejemplo España y Argentina -por citar dos de los casos más reconocidos entre las naciones de habla hispana - quienes han logrado aplicar procedimientos para la atenuación de esta problemática, mediante el establecimientos de criterios técnicos y económicos para la distribución de la base imponible de este impuesto, entre las jurisdicciones municipales en las cuales un contribuyente desarrolla su actividad industrial, comercial o de servicios.

Al respecto, resulta útil hacer una comparación de la forma como ciertos países han abordado el tema de la doble imposición interjurisdiccional a nivel Municipal, observándose así que países como Brasil, México y Estados Unidos se han limitado a arreglos parciales de orden pragmático, por el temor de vulnerar la independencia financiera en menoscabo de la autonomía local, que es la esencia del federalismo. Por su parte en países como Suiza, según señala Fonrouge (1962) se ha elaborado una “Doctrina de la tutela jurisdiccional del ciudadano, asegurándole un derecho constitucional a no ser afectado por doble imposición, reconociendo además el derecho de cada cantón a no ser interferido por otro cantón en el ejercicio de su potestad tributaria” (p.334).

Haciendo uso de la técnica de derecho comparado, se tiene que en Argentina se firmó el Convenio Multilateral entre Provincias, en fecha 18 de agosto de 1977, cuyo ámbito de aplicación es el Impuesto al Ingreso Bruto -tributo asimilable al Impuesto Sobre Actividades Económicas en Venezuela-, y se refiere a aquellas actividades ejercidas por un mismo contribuyente en dos o más jurisdicciones, sean de industrialización, comercialización, dirección o administración, asiento principal, compras y ventas, o prestación de servicios. Este convenio multilateral fija la forma en que se deben distribuir los ingresos entre los fiscos provinciales involucrados, estableciendo diferentes maneras de distribución dependiendo de si los ingresos son generales o particulares de alguna de las provincias, y estableciendo un tratamiento diferencial para ciertas actividades especiales. No obstante, Casas (2002) señala que el convenio multilateral argentino:

> Es un instrumento único y exclusivamente ideado para establecer reglas de distribución de base imponible entre jurisdicciones con idénticos derechos a gravarla, atendiendo no sólo a la jurisdicción donde se produce el ingreso, (...) sino atendiendo también a las jurisdicciones en las cuales se ubique el “gasto”, porque en esas jurisdicciones también hay ejercicio de actividad económica. (p. 46)

Se tiene así, que entre los criterios técnicos y económicos considerados para el desarrollo de pautas de distribución de base imponible en materia de Impuesto a los Ingresos Brutos–tributo asimilable al Impuesto Sobre Actividades Económicas en Venezuela-establecidos en el Convenio Multilateral entre Provincias de Argentina, se encuentran algunos que pueden ser aplicados por los Municipios en Venezuela, y que sin duda contribuirían a solucionar el problema de la múltiple imposición interjurisdiccional en materia de Impuesto Sobre Actividades Económicas para la distribución de la base imponible entre los respectivos Municipios involucrados.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Tomando como base los criterios técnicos y económicos, adoptados por las Provincias Argentinas para el desarrollo de pautas de distribución de la base imponible, conjuntamente con los criterios técnicos y económicos señalados por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, se propone las siguientes conclusiones y recomendaciones:

1) Si el contribuyente es industrial.

Que los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por la realización de actividades económicas en dos o más Municipios, se distribuyan entre todas las jurisdicciones involucradas, en la siguiente forma:

a) Un cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción, con excepción de los costos de materia prima, los importes cancelados por concepto de publicidad, tributos, intereses y los honorarios o sueldos a directores que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial.

b) Un veinte y cinco por ciento (25%) en proporción a la utilización económica de los activos fijos, en base al valor de la inversión en los activos fijos destinados a cada establecimiento permanente, para la realización de la actividad económica.

c) El veinte y cinco por ciento (25%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares.

2) **Si el contribuyente es un comerciante eventual y/o ambulante.**

La actividad comercial de venda de sus productos en jurisdicciones distintas al Municipio sede de su establecimiento permanente, a través de representantes de

ventas, comisionistas o cualquier otra representación que dé lugar a la forma de contribuyente eventual o ambulante; se plantea la distribución de los ingresos entre los Municipios involucrados, de la siguiente manera:

a) Un setenta y cinco por ciento (75%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicado el establecimiento permanente del contribuyente, y

b) un veinte y cinco por ciento (25%) de los ingresos a las jurisdicciones donde esté ubicado el establecimiento permanente de los adquirientes de los bienes objeto de la transacción, siempre que las ventas sean efectuadas a personas jurídicas con establecimiento permanente en esas otras jurisdicciones, quienes le efectuarán la retención de impuesto en base al veinte y cinco por ciento (25%) del valor de los productos adquiridos.

c) En caso de que las ventas en otras jurisdicciones sean realizadas a personas naturales, no se aplicará la retención de impuesto y la totalidad de los ingresos serán gravados en el Municipio sede del establecimiento permanente del contribuyente comercial.

3) **Para los contribuyentes prestadores de servicios y ejecutores de obras.**

Que los ingresos brutos de los contribuyentes dedicados a la prestación de servicios o ejecución de obras, sean atribuidos en la proporción a la siguiente manera:

a) En el Municipio donde el contribuyente posea su sede administrativa, u oficina, se atribuirá el veinte por ciento (20%) de los ingresos, y le corresponderá el ochenta por ciento (80%) de los ingresos a la jurisdicción donde se presten los servicios o se realicen las obras.
b) En el caso de los contribuyentes prestadores de servicios, el pago del ochenta por ciento (80%) de los ingresos atribuidos a los Municipios donde el contribuyente realiza sus actividades de manera eventual o ambulante, serían cancelados por vía de retenciones efectuadas por las personas jurídicas receptoras del servicio; no obstante, cuando el servicio sea contratado por personas naturales, la totalidad de los ingresos se gravará en la jurisdicción municipal donde el contribuyente posea su oficina o sede administrativa.

c) Para las actividades de ejecución de obras, el contribuyente tributará directamente a los Fiscos Municipales respectivos, en base al ochenta por ciento (80%) de los ingresos obtenidos en cada jurisdicción.

Estos tres criterios de naturaleza técnica y económica, resultarían un excelente complemento a los factores de conexión establecidos por la Ley Orgánica del Poder Público Municipal como rectores de la materia del Impuesto Sobre Actividades Económicas, el establecimiento permanente y el lugar de ejecución de obras, ya que serían considerados en distinto grado de importancia, dependiendo del tipo de actividad realizada por el contribuyente. Así se tiene que resultaría más relevante el establecimiento permanente como factor de conexión para los contribuyentes que ejercen actividades de tipo industrial o comercial, que comercializan sus productos a través de sucursales, agencias, personal bajo relación de dependencia o por medio de terceros. Por su parte, para los contribuyentes dedicados a la prestación de servicios y ejecución de obras, resultaría más relevante a la hora de determinar el impuesto a pagar en cada una de las jurisdicciones donde efectúan sus actividades de servicios o ejecución de obras, el lugar de ejecución, ya que el mayor porcentaje de ingresos sería gravado por las municipalidades donde se realiza la actividad, otorgando una pequeña porción de ingresos a los Municipios donde se ubican las oficinas administrativas de este tipo de contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

Brewer, A. González, F. Hernández, J. Fraga, L. Rachadell, M. Vigilanza, A. y Urosa, D. (2005). **Ley Orgánica del Poder Público Municipal Comentada**. Colección Textos Legislativos N34 2da Edición, Editorial Jurídica Venezolana. Caracas.

Casas, J. (2002), **Como Se Han Manifestado Los Principios Comunes del derecho Tributario en Argentina**, en Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario, Editorial Temis, Bogotá, Colombia.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999, 30 de diciembre). G**aceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 5.453** Extraordinaria. Marzo 24, 2000. Caracas.

Evans, R. (1999). **Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional,** Editorial, Mc Graw Hill, Abril 1999, Caracas, Venezuela.

.Fermín, F. (2011), **Armonización Tributaria y Prohibición Constitucional de los Efectos Confiscatorios de los Tributos**, (Pag, 129): 148); X jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tema II, A.V.D.T, Caracas, Venezuela.

Fonrouge, G. (1962). **Derecho Financiero.** Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina.

Fraga, L. Viloria M y Sánchez; (2005). **El Impuesto Municipal a las Actividades Económicas en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal**. Fraga, Sánchez & Asociados. Colección Estudios 4, Caracas, Venezuela.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela Nº 6.015** Extraordinaria. Diciembre 28, 2010. Caracas.

Nuñez, R. (2011), **Los convenios de Estabilidad Tributaria Como Medida De Armonización Municipal**, Pag, 149: 187; X jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tema II, A.V.D.T, Caracas, Venezuela.

Vigilanza, A. Palacios, L. Octavio, A. Vásquez, B. Mizrachi, E. Planchart, A. Andrade, B. Márquez, J. Rosales, W. y Weffe, C. (2005). **Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela.** Fondo Editorial A.V.D.T. Caracas, Venezuela.

Villegas, H. (2005). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Argentina: Editorial Astrea.

Weffer, C. (2005). **La Racionalidad de la Armonización Tributaria**, Revista de Derecho Tributario Número. 108, Legis Editores, Caracas Venezuela.