UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA
DECANATO DE POSTGRADO
ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO

"COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DEL MUNICIPIO BOLIVAR DEL ESTADO TACHIRA VINCULADAS AL EJERCICIO DEL EXPENDIO DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS".

AUTOR: PEDRO JOSÉ RINCÓN SÁNCHEZ

TUTOR: MARISELA RONDON PARADA.

UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA
DECANATO DEL POSTGRADO.
ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO.

APROBACION DEL TUTOR.

En mi carácter de tutor del Trabajo Especial de Grado, presentando por el ciudadano abogado PEDRO JOSÉ RINCÓN SÁNCHEZ, titular de la cédula de identidad Nro. V- 14.782.661, para optar al grado de especialista en Derecho Tributario, cuyo título es: "COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DEL MUNICIPIO BOLIVAR DEL ESTADO TACHIRA VINCULADAS AL EJERCICIO DEL EXPENDIO DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS.", considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de San Cristóbal, a los días 22 del mes de octubre del año 2.010.-

MARISELA RONDON PARADA
V-11.109.000

DEDICATORIA

DEDICO ESTE TRABAJO DE
INVESTIGACION MUY
ESPECIALMENTE A

DIOS TODOPODEROSO,

A MIS PADRES POR EL APOYO INCONDICIONAL QUE ME HAN BRINDADO

UNIVERSIDAD CATOLICA DEL TACHIRA
DECANATO DEL POSTGRADO.
ESPECIALIZACION EN DERECHO TRIBUTARIO

RESUMEN

"COMPETENCIAS TRIBUTARIAS DEL MUNICIPIO BOLIVAR DEL ESTADO TACHIRA VINCULADAS AL EJERCICIO DEL EXPENDIO DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS."

Autor: Pedro José Sánchez Rincón.
Tutor: Marisela Rondon P.
Año: 2010

Con la Reforma de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, en el 2005, se transfiere la competencia a los Municipios para el otorgamiento de las autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, posteriormente en fecha de 2007, se produce en este aspecto una reforma eliminando esta competencia aquellos, creando confusión en la aplicación de las normas. Se presenta en el presente trabajo un análisis de las competencias, asignadas a los niveles del Poder Público Nacional, Estadal y Municipal, para regular la autorización para el expendio de bebidas alcohólicas. De esta forma, verificar como se ha desarrollado las mismas, y el efecto sobre los derechos de los administrados. Se realizó una revisión de tipo bibliográfico, usando fuentes de carácter documental, y, por ser fundamentalmente jurídica, se estudian fuentes legales como: La. Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Ley de Impuestos sobre el Alcohol y Especies Alcohólicas y su Reglamento y la Ley del Poder Público Municipal, entre otras, así como de tipo jurisprudencial y doctrinarias. El análisis de la información determina, que si bien la Ley de Impuesto Sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y su Reglamento, regulan el desarrollo de la potestad tributaria del Poder Nacional, establece al mismo tiempo el régimen administrativo aplicable al expendio de bebidas alcohólicas; el cual se le ha revocado en la reforma del 2007 a los Municipios, sin embargo, el expendio esta sometido a la regulación de la Ley de Timbre Fiscal, competencia asignada a los Estados, corresponde a estos el ejercicio pleno de la potestad de imposición sobre el ramo de timbre fiscal. Se sugiere la armonización y unificación del ejercicio de tales competencias con la finalidad de garantizar los derechos de los contribuyentes, y la delimitación por vía jurisprudencial de las competencias relacionadas con esta materia.

Descriptores: Impuesto-Expendio-Especies - Alcohólicas - Competencia.

INTRODUCCION.

Dentro del ordenamiento jurídico Venezolano, el aspecto impositivo relacionado con el expendio de bebidas alcohólicas, no ha sufrido sustanciales reformas, sin embargo, como toda actividad económica o comercial sometida a regulación impositiva, debe ser revisado o analizada bajo los principios fundamentales del texto fundamental, por el hecho que las modificaciones del año 2007, de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas (LIAEA) afectan en cierto sentido el aspecto tributario. De esta forma, al habérsele transferido a los Municipios la competencia para el otorgamiento de las licencias para el expendio de bebidas alcohólicas, se ha presentado la situación que cada Municipio ha regulado la materia de acuerdo a su criterio, presentando en muchos casos situaciones de doble tributación o exceso en el ejercicio de las competencias asumidas en este ramo.

El Municipio Bolívar del Estado Táchira, ha sancionado su Ordenanza que regula la emisión autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, en virtud de las disposiciones establecidas en la reforma de la LIAEA, por otro lado el Estado Táchira ejerce su competencia para regular la materia sobre timbres fiscales otorgada por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, mediante la Ley de Timbre Fiscal, materia que incide desde el punto de vista tributario en el expendio de bebidas alcohólicas. En este sentido, surge una problemática que deriva en el ejercicio de la competencia por parte del Municipio Bolívar para el otorgamiento de las autorizaciones para ejercer la actividad comercial de expender bebidas alcohólicas.

En virtud de ello, se establecieron los siguientes objetivos de la investigación: a.- Determinar el contenido de la Potestad Tributarial, desde la perspectiva constitucional. b.- Establecer la regulación de la Ley de Timbre Fiscal del Estado

Táchira, con relación al expendio de bebidas alcohólicas. c.-Determinar la regulación que establece la Ordenanza para el Ejercicio del Expendio de Bebidas Alcohólicas del Municipio Bolívar del Estado Táchira, en materia tributaria y d.- Analizar las competencias tributarias derivadas del otorgamiento de las autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas.

.La importancia del presente estudio radica en la escasa investigación que sobre el mismo se ha realizado, así como en la necesidad de delimitar el ejercicio de la potestad tributaria por parte de los órganos del Poder Público, sin que se produzca la vulneración de los derechos y garantías del contribuyente, así como la probabilidad de servir de base para otro estudio que se pretende realizar en cuanto al tema.

CAPITULO I
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Problema

Los problemas de déficit financiero en el Estado Venezolano, durante los reciente años, han generado que los Municipios desarrollaran el ejercicio de su potestad tributaria, la cual se encuentra regulada tanto en la Constitución como en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Sin embargo para el 4 de octubre de 2005, en la Gaceta Oficial Nro.38.286, se publica la Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas (LIAEA), en la cual se establece que las autorizaciones para el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas serán otorgadas por las Alcaldías (Artículo 46).

Esto modificó sustancialmente este régimen por cuanto antes de la señalada reforma toda la materia relacionada con el expendio de licores pertenecía al Poder Nacional, quien asignó esta competencia al Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT). Este ejercía dentro del marco de sus competencias propias de naturaleza tributaria, las atribuciones para verificar el cumplimiento de los deberes formales y de los deberes materiales relacionados con las autorizaciones para el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas.

Posteriormente, en fecha del 5 de Octubre del 2007, se publica en la Gaceta Oficial Nro.5.852, otra reforma parcial de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, en adelante, LRIAEA, modificando sustancialmente el artículo 46 de la reforma del 2005, lo cual trae como consecuencia mayor confusión en la aplicación de la norma, por cuanto atribuye nuevamente competencias al Poder Nacional.

En virtud de la asignación de competencia efectuada, en fecha del 19 de diciembre de 2007, se publica en la Gaceta Municipal Nro. 063 del Municipio

Bolívar, la “Ordenanza para el Ejercicio del Expendio de Bebidas Alcohólicas del Municipio Bolívar del Estado Táchira”, en adelante OEBA; presentando regulaciones directas con respecto al tratamiento impositivo del expendio de bebidas alcohólicas.

En ese mismo orden de ideas, existe en el Estado Táchira la Ley de Timbre Fiscal del Estado Táchira, publicado en la Gaceta Oficial del Táchira, de fecha 13 de junio del 2005, Nro. Extraordinario 1613, en adelante LTET, el cual regula el ramo de timbre fiscal, siendo este un tributo especifico, que tiene aún hoy día una particularidad y es que el ejercicio de la potestad tributaria en materia de timbres fiscales, puede ser ejercida por el Poder Nacional, dependiendo si esta materia se encuentra asumida o no por los Estados.

Por otro lado, son muchos los Municipios tanto a nivel nacional como local han sancionado sus respectivos instrumentos legales que regulan la competencia otorgada en la LIAEA, como se ha señalado el Municipio Bolívar, no ha sido indiferente a esta tendencia, por lo que genera la inquietud cual ha sido es desarrollo que se la conferido a las competencias tributarias en la OEBA. Es decir, si se ha realizado conforme a los principios constitucionales.

De esta forma, surgen inquietudes en el caso como el Estado Táchira que ha asumido la competencia de los ingresos por timbres y especies fiscales, por cuanto estos tiene la titularidad de la potestad tributaria sobre este ramo, por otro lado se encuentra el SENIAT, con ciertas competencias, especialmente en el caso del Municipio Bolívar, ya que en la Ordenanza señalada se tipifican una serie de incumplimiento en materia de expendio de bebidas alcohólicas, que pudiesen tener vinculación con la potestad tributaria estadal, es decir, pretenden cobrar la misma tasa por el otorgamiento de licencias o autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas.

Estas pretensiones tributarias, a los contribuyentes del ramo se les crea una confusión generalizada, cuando no una doble tributación económica y jurídica que afecta indefectiblemente su esfera jurídico-patrimonial, en abierta y franca violación de lo establecido en los artículos 316 y 317 de la Constitución de la República

Bolivariana de Venezuela.

En este mismo sentido, de conformidad con el numeral 7 del artículo 164 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, “los Estados fueron dotados de competencia para exigir el pago por concepto de timbres fiscales”, tal afirmación ha sido objeto de análisis por esta Sala Constitucional en sentencias números 572 del 18 de marzo de 2003, 978 del 30 de abril y 1664 del 17 de junio, ambas del mismo año, en las cuales se ha determinado que “los Estados son los entes político territoriales facultados para exigir el pago de este tributo”. Por otra parte, “los Municipios también han sido dotados de poder tributario y, muy especialmente, del poder para crear el tributo tasa, el cual se causa con el otorgamiento de licencias o autorizaciones”, en los términos del artículo 168 numeral 2 del Texto Constitucional. Asimismo, refirió que el numeral 2 del artículo 179 eiusdem establece que “Los Municipios tendrán los siguientes ingresos: (omissis) Las tasas por el uso de sus bienes o servicios, las tasas administrativas por licencias o autorizaciones”.

En el caso planteado ambos legisladores -estadales y municipales- crearon una obligación tributaria -timbre fiscal y deberes formales respectivamente- atendiendo a un mismo hecho generador, cual es -a su juicio- la obtención de la licencia o autorización para el expendio de bebidas alcohólicas, y dirigidas a un mismo sujeto pasivo.

Que conforme al numeral 7 del artículo 164 de la Carta Magna “el establecimiento por parte del órgano legislativo estadal de tributos por concepto de timbre fiscal, no se encuentra limitado a la exacción de tasas por la prestación de servicios públicos que de manera exclusiva y excluyente sean brindados por los órganos o entes que lo integran administrativamente, ya que los entes político-territoriales que detentan (sic) el Poder Estadal, serían los únicos competentes para crear, a través de sus leyes estadales, tributos en materia de timbre fiscal, que en el

caso de Venezuela ha comprendido la creación de una multiplicidad de hechos imponibles no sólo de tasas a ser canceladas a través de estampillas o papel sellado, sino también de impuestos no asociados con ninguna actividad en particular, que deben ser cancelados en efectivo ante los órganos competentes"..

Por otra parte, la Constitución dotó al Municipio de las llamadas potestades tributarias originarias, dado que las mismas dimanan del propio texto constitucional, pero además, en el mismo instrumento se le faculta al legislador nacional para que este pueda transferirle o delegarle a los Municipios cualquier otra potestad, ello conforme al numeral 6 del artículo 179 constitucional.

En la doctrina Carmona y D´Vivo (2006) ya apreciaban el problema latente al comentar que "la evaluación de la polémica suscitada ante la múltiple pretensión en el ejercicio del mismo poder tributario por los distintos entes políticos- territoriales e incluso por los Distritos Metropolitanos, ante su equiparación en el ámbito tributario a los Estados, …" (Pag. 77).

Como se puede observar, la situación se ha complicado para el administrado, que en virtud de las diversas reformas de la LIAEA, se ve relacionado frente al Poder Nacional, Estadal y Municipal, caso concreto del Estado Táchira y Municipio Bolívar, en el mismo aspecto, llegándose a la posibilidad de ser sancionado en un mismo aspecto por los tres poderes, esto genera inseguridad y desventaja para el administrado. En atención a todo lo anteriormente expuesto, surgen las siguientes interrogantes:

¿Cuál es la regulación que establece la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, sobre la asignación de competencias a los Municipios?

¿Cuál es la regulación de la Ley de Timbre Fiscal del Estado Táchira, con relación al expendio de bebidas alcohólicas?

¿Cuál es la regulación que establece la Ordenanza para el Ejercicio del Expendio de Bebidas Alcohólicas del Municipio Bolívar del Estado Táchira, en materia tributaria?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General.

Analizar las competencias tributarias establecidas en la Ordenanza para el Ejercicio del Expendio de Bebidas Alcohólicas del Municipio Bolívar del Estado Táchira.

Objetivos Específicos.

Determinar la regulación tributaria para el expendio de bebidas alcohólicas establecida en la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas..

Establecer los aportes que la jurisprudencia patria ha realizado sobre la competencia en materia de expendio de bebidas alcohólicas atribuidas a los Municipios.

Precisar el contenido de las competencias tributarias establecidas .en la Ordenanza para el Expendio de Bebidas Alcohólicas del Municipio Bolívar del Estado Táchira.

Justificación e importancia de la Investigación

El desarrollo de las Potestades Públicas por parte del Estado, exige el sometimiento pleno de este al ordenamiento jurídico, como garantía para el Administrado, el cual como propietario de un expendio de bebidas alcohólicas (licorería, taberna, bar, tasca, etc), debe cumplir con el requisito de la autorización administrativa para ejercer su comercio, así proceder a la renovación del mismo, en la oportunidad señalada por la Ley; de esta autorización se derivan una serie de relaciones entre el administrado y la Administración.

El presente estudio constituye un aporte al conocimiento y manejo en todo cuanto tiene que ver con el fenómeno de la regulación de expendio de bebidas alcohólicas, pues contribuirá a que cualquier persona dedicada al expendio de bebidas alcohólicas pueda actuar con mayor certeza frente a la actividad impositiva de aquellas entidades y de esta manera lograr la mejor defensa de sus derechos e intereses en caso de ser sujeto pasivo simultáneamente, del cobro de algunos tributos, sobre la misma actividad e igualmente proporciona orientación sobre los métodos legales de que puede disponer en caso de confrontar una situación de estas características.

También es importante, porque aporta criterios legales en relación a la necesidad que existe en la actualidad de armonizar la potestad tributaria de la Administración Pública Municipal y Estadal con el "Principio de Legalidad Tributaria y sin que por ello, se pueda calificar el ejercicio de esta competencia como una extralimitación, pues en realidad lo que se busca es poder contribuir a encausar de una vez por todas esa delicada función administrativa de naturaleza fiscal, hacia el respeto a los ciudadanos y ciudadanas, quienes han visto como, las actuaciones

practicadas han sido hasta ahora bastante cuestionadas por la falta de colaboración y entendimiento que ha existido entre las Municipalidades para lograr una eficiente política de armonización de competencias

La presente investigación cobra singular importancia, dado que en su desarrollo teórico, se recaban y analizan una serie de criterios, tanto de índole doctrinario como jurisprudencial, que una vez agrupados sistemáticamente de modo vinculante, pueden ser utilizados por los interesados en el tema, como una referencia documental adicional, para un mejor diseño de estrategias, no sólo frente a la doble imposición tributaria, sino al supuesto cuando los administrados contribuyentes son sancionados por la ausencia de autorización para el expendio, así como por la falta de renovación o de renovación extemporánea.

Todos estos aspectos motivaron al investigador a elaborar el presente trabajo de investigación como un aporte para dar mayor relevancia o reforzamiento a la competencia que tiene atribuida constitucionalmente el Poder Nacional, desde un punto de vista jurídico y social.

CAPITULO II
MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

El objetivo de la presente investigación, tiene un carácter exclusivamente jurídico, en consecuencia para la revisión de los antecedentes de la misma, se encontraron fuentes de carácter legal, jurisprudencial y doctrinario. Los antecedentes se ordenaron, en virtud de la influencia mediata o inmediata que tiene el ordenamiento jurídico venezolano, de este modo la ley es fuentes primaria de derecho, sin embargo la doctrina y la jurisprudencia son fuentes secundarias, que ayudan en la interpretación de la ley.

La verificación de diversas fuentes de carácter legal, jurisprudencial y documental, se encontró que se han realizado estudios específicos sobre las competencias nacionales, estadales y municipales en materia de autorización para el expendio de bebidas alcohólicas respecto a ciertos Municipios.

En cuanto al estudio explícito de la distribución de las competencias sobre la autorización para el expendio de bebidas alcohólicas es limitado, sin embargo, mediante el estudio de las diversas obras producidas con la finalidad de delimitar todo lo relacionado con el timbre fiscal, se encuentran referencias parciales producidas en trabajos de investigación de post grado.

En este sentido, uno de los principales aportes doctrinarios se encuentra la investigación de los autores Carmona y D´Vivo, ya citados, denominada

“Implicaciones Tributarias derivadas del conferimiento a los municipios de la competencia para el otorgamiento de las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas”; el cual es un estudio que analiza fundamentalmente los aspectos tributarios, llegando a las siguientes conclusiones:

> “En atención al poder tributario atribuido constitucionalmente a los municipios para establecer las tasas administrativas por licencias y autorizaciones, así como a los dispuesto tanto en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal como en la Ley de Reforma Parcial del Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, se debe necesariamente concluir que estos entes políticos territoriales están plenamente facultados para dictar las Ordenanzas correspondientes a los fines de establecer las normas que regulen el otorgamiento de tales autorizaciones, como las tasa derivadas de ello…
> …Tomando en consideración el poder tributario originario atribuido a los municipios y el contenido de las disposición contenida en el Artículo 46 de la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Impuestos sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, resulta evidente la derogatoria del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, pues, su aplicación (conjuntamente con las Ordenanzas Municipales) implicarías el cobro de dos tributos por el mismo servicio, conllevando a una doble tributación que atenta contra los principios constitucionales que ordenan el sistema tributario venezolano…”

Este criterio, constituye un gran aporte al tema, sin embargo, se limita a la Reforma de la LIAEA del año 2005, debiéndose tomar en cuenta para estudios, con posteriores que se realicen sobre la LIAEA vigente.

Bases Teóricas

Regulación del expendio de bebidas alcohólicas en el Ordenamiento Jurídico Venezolano.

La norma constitucional en el artículo 4° alude expresamente a los principios rectores que rigen el Estado federal cooperativo de Venezuela en el que las comunidades y autoridades de los distintos niveles político-territoriales, incluido el Municipal, participan en la formación de las políticas públicas comunes, buscando integrar así una esfera de gobierno compartida para el ejercicio de las competencias que le son atribuidas, y que den como resultado un Municipio al servicio de la sociedad.

La forma de distribución de competencias

El autor Samuelson, (Economía, 1999) señala que aunque el Estado se relaciona como si fuera una única entidad, generalmente existen en tres esferas diferentes: la federal, la estatal y la local. Señala el citado autor que eso implica la existencia de un reparto de las responsabilidades fiscales entre las diferentes esferas, sistema que se conoce con el nombre de federalismo fiscal y que en algunos aspectos se acoge en el ordenamiento jurídico venezolano. De manera que el esla distribución de competencias es esencial dentro del federalismo fiscal.

Para comprender el federalismo fiscal, los economistas hacen hincapié en que las decisiones de gasto deben repartirse entre las esferas del Estado de acuerdo con los efectos-difusión de los programas públicos. Así mismo se debe tener en cuenta la incidencia del bien público si es nacional, estadal o local. En general, los municipios

son responsables de los bienes públicos locales, actividades que benefician en gran medida a los residentes locales, es por ello que las decisiones sobre estos bienes son tomadas por los residentes locales. Muchas funciones federales son bienes públicos nacionales, que benefician a todos los ciudadanos del país. De igual manera existen bienes públicos globales como la protección de la capa de ozono, estos son bienes públicos internacionales porque transcienden las fronteras nacionales.

Según expresa Oates (Federalismo Fiscal, 1977), en relación con la distribución de las competencias señala:

> "Un sistema eficiente de federalismo fiscal tiene en cuenta la difusión de los beneficios de los programas públicos que traspasan las fronteras políticas, el mecanismo más eficiente es asignar las decisiones de impuestos y de gasto de tal forma que los beneficiaros de los programas paguen los impuestos y puedan sopesar las disyuntivas. (p. 294)"

Afirma el autor citado, que la utilidad del modelo federalista radica esencialmente en que si bien los beneficios son particularizados a través de bienes públicos locales, estos deben ser sufragados en buena medida por los individuos que serán favorecidos. Sin embargo las forma propias de percibir los ingresos necesarios, como los tributos que le sean atribuidos a cada nivel, no son suficientes; se requiere entonces de la utilización de transferencias.

Según el Diccionario Razonado de Economía, se puede definir como Transferencia:

> "El traspaso de bienes y servicios sin contrapartida de pago por su valor. Los pago por transferencia no deben sumarse a las cuentas del ingreso puesto que únicamente redistribuyen los ingresos sin crear nuevos bienes y servicios." (p.635)

Según Oates (Federalismo Fiscal, 1977 p.108), las transferencias se pueden dividir en transferencias condicionales e incondicionales, según el autor no hay diferencia en este caso entre una transferencia condicional y una transferencia incondicional. En cada caso la comunidad que recibe la transferencia es libre de seleccionar la combinación de bienes que satisfacen mejor sus preferencias con la estructura existente de precios. A diferencia de las transferencias compensadoras, las transferencias condicionales a tanto alzado no alteran las condiciones de elección entre el bien público y otras mercancías; la comunidad es libre de distribuir su propia renta en la compra de otros bienes. Las transferencias compensadoras son el instrumento de política adecuado para corregir las distorsiones originadas por las externalidades en la provisión de bienes públicos.

Las transferencias gubernamentales tienen o no un papel que jugar en la consecución de una distribución justa de la renta. El problema obvio en el empleo de las transferencias intergubernamentales para fines redistributivos es que son transferencias de un grupo de gente a otro. La distribución justa de la renta, por el contrario, implica una distribución entre individuos. Como resultado de ello, puede no ser posible conseguir la distribución deseada de la renta por medio de las transferencias intergubernamentales.

Las transferencias intergubernamentales pueden tender a exagerar, más que a reducir, el grado existente de desigualdad en la distribución de la renta; algunas rentas tenderán a desplazarse desde personas con bajas rentas a individuos relativamente ricos. Las limitaciones políticas pueden hacer de él en algunos casos la única política redistributiva disponible razonablemente efectiva y como comparativamente puede ser preferible a la ausencia de todo programa redistributivo. Para conseguir una distribución justa de la renta entre los individuos en una nación la alternativa preferible es un programa nacional que redistribuya la renta entre los individuos, no entre las jurisdicciones. (P. 111)

Ahora bien, Oates (Federalismo Fiscal, 1977, p.115) expone que debe tomarse en consideración el principio de la equidad horizontal (esto es, el tratamiento igual de los iguales), para el cual puede dársele dos enfoques:

1.- La adopción por el gobierno no central de tipos tributarios discriminados geográficamente en el impuesto sobre la renta. Imponiendo tipos más altos a los residentes en localidades relativamente ricas, el gobierno central podría de hecho igualar el coste de los bienes públicos para todos los individuos con una renta dada, prescindiendo de la localidad. Los individuos que habiten en jurisdicciones más pobres verían compensados sus mayores desembolsos impositivos locales por unos pagos de impuestos sobre la renta más reducidos al gobierno central.

2.-El gobierno central podría tratar de igualar la capacidad fiscal de todas las jurisdicciones instituyendo un programa de transferencias incondicionadas a las localidades más pobres. De este modo, un determinado conjunto de tipos impositivos podría recaudar la misma suma, incluyendo los fondos de transferencia, en una localidad pobre que en una rica. Cualquiera de estas medidas daría lugar a un tratamiento igual de los iguales. Por ello, transferencias intergubernamentales incondicionadas pueden jugar un importante papel en la hacienda federal para asegurar el tratamiento igual de los iguales.

La distribución de competencias en Venezuela.

En el caso de Venezuela, es conveniente analizar las características que el ordenamiento jurídico proporciona para configurar el Federalismo, fundamentalmente el Federalismo Fiscal, en este sentido, si bien tales características se encuentran distribuidas en varios textos normativos de diferentes rango, sin embargo se toma como referencia principal las constitución de la República Bolivariana de Venezuela

sancionada en el año 1999, por contener los principios fundamentales que definen a Venezuela como Federación, en este sentido sea la forma de gobierno Centralizada o Descentralizada, esta montada sobre un principio de la distribución territorial del Poder Público que conforme al artículo 136 de la Constitución, es "entre el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder Nacional".

La distribución del Poder Público entre la República, los Estados y los Municipios, exige la cooperación entre los diversos niveles territoriales para alcanzar en conjunto, los fines del Estado (Art. 136); por ello, los principios de la concurrencia y corresponsabilidad de todos los entes públicos hacia los mismos fines superiores del Estado. Además está el principio de la solidaridad entre las entidades políticas, de manera que los deberes de algunas de ellas que no puedan ser cumplidos, no excluye la asunción de los mismos por las otras entidades políticas.

El artículo 165 de la Constitución, que se refiere a las competencias concurrentes entre los tres niveles territoriales del Poder Público (República, Estados y Municipios), exige que las mismas sean desarrolladas mediante leyes de base dictadas por la Asamblea Nacional y leyes de desarrollo aprobadas por los Estados, legislación que debe estar orientada por los principios de interdependencia, coordinación, cooperación, corresponsabilidad y subsidiariedad.

El autor Principio de Interdependencia, este implica que los niveles territoriales, en el ejercicio de las competencias concurrentes, deben tener relaciones de dependencia, unos respecto de otros, en forma recíproca y mutua, para lo cual la coordinación de esfuerzos es fundamental. Esta coordinación debe realizarse, fundamentalmente por un órgano intergubernamental que es el Consejo Federal de Gobierno (Art. 185).

Por último, el principio de la subsidiariedad en la distribución de competencias. Si "el Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, el Poder Estadal y el Poder

Nacional", "colocados en este orden según su cercanía con el ciudadano, sujeto protagónico de este modelo de democracia participativa", según lo expresa la Exposición de Motivos de la Constitución; el principio de asignación de competencia debería estar en el primer nivel, el municipal, debiendo ser asumidas las mismas en niveles superiores, sólo en forma subsidiaria, cuando no puedan efectivamente desarrollarse a nivel local.

El Régimen Tributario Nacional, Estadal y Municipal.

En este aspecto, se hace necesario detallar el contenido de la potestad tributaria tanto nacional, estadal y municipal, especificando los ramos tributario asignados.

El Régimen Nacional

El artículo 156, ordinal 12 de la Constitución define el ámbito de la competencia exclusiva del Poder Nacional en relación con la potestad tributaria y establece cuales son los tributos nacionales, así:

> "12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes, y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco…"

La materia tributaria, en general, por supuesto, no es competencia exclusiva del Poder Nacional ya que la Constitución asigna competencia tributaria a los Estados (Art. 164 y 167) y a los Municipios (art. 139) e, inclusive garantiza que la potestad tributaria de éstos es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que la Constitución y las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estadal sobre determinadas materias o actividades (ARt. 180).

La materia tributaria de la competencia exclusiva del Poder Nacional es sólo lo antes indicada (Art. 156,12), correspondiendo además al Poder Nacional en forma exclusiva asignar a los Estados mediante ley nacional, impuestos, tasas y contribuciones especiales con el fin de promover el desarrollo de las haciendas públicas estadales, (Art. 167,5).

Ademas también corresponde al Poder Nacional en forma exclusiva:

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

Además, en materia tributaria el Poder Nacional también tiene competencia exclusiva (Art. 156), para:

> "14. La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y sobre transacciones inmobiliarias cuya recaudación y control corresponde a los Municipios de conformidad con esta Constitución".

Los Municipios en efecto, conforme el art. 179, tienen entre sus ingresos:

> "3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución de mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos".

En efecto, antes de analizar las "materias" de la competencia exclusiva de los Estados debe precisarse que los ordinales 1, 2 y 3 del artículo 164 en realidad lo que definen son "atribuciones" generales exclusivas de los órganos de los Poderes Públicos Estadales. A ellos, en efecto, corresponde según las atribuciones que la Constitución confiere a los Consejos Legislación y al Gobernador;

Dictar su Constitución para organizar los poderes públicos.

La organización de sus Municipios y demás entidades locales y su división, política territorial, conforme a esta Constitución y a la ley.

La administración de sus bienes y la inversión y administración de sus recursos, incluso de los provenientes de transferencias, subvenciones o asignaciones especiales del Poder Nacional, así como aquellos que se les asignan como participación de los tributos nacionales".

Ahora bien en relación, con las materias de la competencia exclusiva de los Estados en general, las enumeradas en el artículo 164 de la Constitución pueden considerarse materias de la competencia exclusiva parcial, pues en otros aspectos de las mismas materias se asignan competencias a otros órganos del Poder Público.

El Régimen Estadal.

> El artículo 164,4 asigna competencia exclusiva a los E"La organización, recaudación, control y administración de los recursos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estadales". Esta competencia "exclusiva" sin embargo, conforme a la Constitución es una competencia vacía de contenido ya que la propia Constitución no prevé "recursos tributarios propios", algunos de los Estados. Estos recursos dependen totalmente de la ley nacional que asigne a los Estados impuestos, tasas y contribuciones especiales" para promover el desarrollo de las haciendas públicas estadales" (art. 167,5).

En consecuencia no sólo la materia tributaria como competencia exclusiva es una competencia vacía en la Constitución, sino que su ejercicio depende íntegramente de la Ley nacional.

El ramo del papel sellado, timbres y estampillas:

Respetando esta descentralización de competencias, el artículo 164,7 de la Constitución de 1999, igualmente asigna como competencia exclusiva a los Estados:

> "La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas".Siendo una competencia exclusiva, su ejercicio sólo corresponde a los Estados; solo estos pueden establecer papel sellado, timbres y estampillas. Sin embargo, debe destacarse que la Sala Constitucional, en la sentencia del 13-12-00 dictada con motivo de la interpretación de la Ley Especial sobre el Distrito Metropolitano de Caracas; sobre este ramo fiscal ha señalado que la venta de especies fiscales es sólo "una forma de pago de los tributos" que puede ser explotado por cualquier ente público territorial para pechar los servicios que presta. La Sala agregó:
> "Las especies fiscales como instrumentos de pago pueden ser creadas por cualquier municipalidad… Pero estas especies sólo pueden ser usadas para cancelar los impuestos, tasas o contribuciones que el Municipio puede aprobar al no colidir con otros impuestos nacionales o estadales".
> AGREGAR LO DE MI TRABAJO

El Régimen Municipal.

El artículo 179, ord. 2 de la Constitución asigna a los Municipios, como parte de sus ingresos, las siguientes competencias en materia tributaria de ejercicio exclusivo por los mismos:

> "2… los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de

> aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística".

Esta competencia, en todo caso, puede ser limitada por el Poder Nacional, en la legislación que la Asamblea Nacional dicte 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" (art. 156,13).

Además, los Municipios también tienen como ingresos:

> "El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos" (art. 179,3).

Estas leyes de creación son básicamente las nacionales, en ejecución de la competencia asignada al Poder Nacional en el artículo 156,14 de la Constitución.

Contenido de la Competencia para el Registro y Autorización del Expendio de Alcohol.

El expendio de bebidas alcohólicas, es una actividad de comercialización fundamentalmente con la característica principal, que es una actividad extensamente regulada. El expendio de bebidas alcohólicas en una actividad comercial que está sometida directamente al control del Estado en sus diversas manifestaciones, actividad que está sometida a tributación. En donde, en cada uno de los niveles del poder público existe injerencia de contenido tributario, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en adelante (CRBV), establece en su artículo 136, que el Poder Público se distribuye entre el Poder Municipal, Estadal y Nacional y en donde tanto la Constitución y las leyes definen las atribuciones de los órganos del Poder Público, siendo esto un límite para la actuación de los mismos.

El artículo 156 de la CRBV, establece las competencias del Poder Público Nacional, señalando en materia de alcohol y especies alcohólicas en el numeral 12, fundamentalmente que la **creación, organización, recaudación administración y control de los impuestos sobre… el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas…**

En este orden de ideas, al Poder Público Nacional, se le atribuye vía constitucional la potestad tributaria originaria para determinar todo lo relacionado con la regulación impositiva que recaiga sobre el consumo de licor y especies alcohólicas, si bien la norma constitucional no hace referencia al expendio o industrialización de alcohol y bebidas alcohólicas, ésta menciona el consumo como etapa final pero que previamente requiere de la producción y comercialización.

En cuanto al expendio o consumo de bebidas alcohólicas, en LIAEA, vigente, no estipula la aplicación de un tipo impositivo que regule específicamente esta actividad. Sin embargo, es importante señalar que la Ley especial regula el impuesto a la producción de alcohol, no obstante, como actividad económica que genera un

lucro implica que de igual forma está sometida a los demás impuestos, tasas y contribuciones que conformen el sistema tributario venezolano, creados por el Poder Nacional, como el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y los Impuestos de Exportación entre otros. A su vez el Código Orgánico Tributario en adelante (COT) publicado en Gaceta Oficial Nro. 33.305 de fecha 17 de Octubre de 2001 determina los ilícitos relativos en materia de alcohol y bebidas alcohólicas, centrados fundamentalmente en la prohibición de expender y comercializar especies alcohólicas sin la debida autorización. La referida norma de igual forma dispone de la aplicación de las sanciones por el incurrir en los ilícitos descritos, este régimen era aplicado por el Poder Nacional, a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, en adelante SENIAT.

Así mismo, en la Ley de Timbre Fiscal, , publicada en la Gaceta Oficial Nro.5416, en fecha de 22 de Diciembre de 1999 y reformada es creada con la finalidad de establecer el pago de tasas en estampillas o papel sellado por ciertos tipo de servicios prestados por los organismos públicos, señala en su artículo 10 la obligación de pagar tales contribuciones, en materia de expendio de alcohol y bebidas alcohólicas, para obtener la autorización para instalación de expendio de bebidas alcohólicas, así como para la transformación, traspasos y traslados de los expendios, clasificando ya sea en zonas urbanas y en zonas suburbanas, así mismo estableciéndose que la referida autorización debe ser renovada anualmente.

> Artículo 10**.-**, Por los actos y documentos que se indican a continuación, se pagarán las siguientes tasas:
> 1) Otorgamiento de autorización de industrias productoras de alcohol y especies alcohólicas o ampliación de las ya instaladas: Quinientas Unidades Tributarias (500 U.T.). Las autorizaciones previstas en este numeral deberán renovarse anualmente, lo cual causará una tasa igual al cincuenta por ciento (50%) de la alícuota establecida.
> 2) Otorgamiento de autorización para instalación de expendio de bebidas alcohólicas, transformación, traspasos y traslados de los mismos en zonas urbanas Ciento Cincuenta Unidades Tributarias (150 U.T.) y en zonas suburbanas: Setenta y Cinco Unidades Tributarias (75 U.T.). Las autorizaciones previstas en

> este numeral deberán renovarse anualmente, lo cual causará una tasa de veinte Unidades Tributarias (20 U.T.). No se causará la tasa prevista en los numerales primero y segundo de este artículo, correspondiente a otorgamientos de autorizaciones, en los casos de traslados exigidos por las autoridades competentes.

La Competencias Estadal en materia de expendio de bebidas alcohólicas y desarrollo de la misma en el Estado Táchira.

En cuanto a las competencias atribuidas a los Estados, la CRBV establece en su artículo 164, establece que es competencias exclusiva de los mismos, la creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas. Si bien no existe una mención expresa de la atribución de competencia impositiva en materia de expendio de alcohol y bebidas alcohólicas si se le es dado a los Estados la Potestad Tributaria en materia de timbre fiscal, competencia que correspondía al Poder Nacional, el cual la reguló mediante la Ley de timbre Fiscal, sin embargo, con respecto a esta materia se encuentra la particularidad que es una materia que en algunos casos han sido asumidas y regulados por los Estados y en otros casos no han sido asumida por los Estados:

> Artículo 164 de la CRBV: Es de la competencia exclusiva de los estados:
> 1. Dictar su Constitución para organizar los poderes públicos, de conformidad con lo dispuesto en esta Constitución.
> 2. La organización de sus Municipios y demás entidades locales y su división político territorial, conforme a esta Constitución y a la ley.
> 3. La administración de sus bienes y la inversión y administración de sus recursos, incluso de los provenientes de transferencias, subvenciones o asignaciones especiales del Poder Nacional, así como de aquellos que se les asignen como participación en los tributos nacionales.
> 4. La organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las

> leyes nacionales y estadales.
> 5. El régimen y aprovechamiento de minerales no metálicos, no reservados al Poder Nacional, las salinas y ostrales y la administración de las tierras baldías en su jurisdicción, de conformidad con la ley.
> 6. La organización de la policía y la determinación de las ramas de este servicio atribuidas a la competencia municipal, conforme a la legislación nacional aplicable.
> 7. La creación, organización, recaudación, control y administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas. …

En este punto profundizaremos sobre la materia relacionada con el timbre fiscal, en este sentido el poder tributario originario de los Estados, está conformado entre otros ramos, por la facultad de crear, organizar, recaudar controlar y administrar los ramos de papel sellado, timbres y estampillas.

Según Romero-Muci, señala que el timbre fiscal no es un tributo, sino un modo de recaudación mediante la afectación de una suma al efecto timbrado. El timbre fiscal típicamente sirve para recaudar tasas por servicios públicos que se exteriorizan en documentos que se extienden en papel sellado o en los cuales se utilizan timbres fiscales móviles. Sin embargo, si el servicio es prestado por un ente público distinto al acreedor del efecto timbrado, estaremos en presencia de un impuesto recaudado por esta vía y no una tasa, por lo que se podría presentar múltiples situaciones de usurpación de competencias tributarias ajenas.

El Estado Táchira sanciona la referida reforma de la LTF, señalado, con relación al expendio de alcohol en el artículo 13 de la referida norma se regula el pago para renovación de autorización y otorgamiento de la misma.

> Artículo 13 de la LTFET: Por los actos y documentos realizados en el territorio del Estado Táchira se pagarán los siguientes tributos:

> 1) Otorgamiento de autorización de industrias productoras de alcohol y especies alcohólicas o ampliación de las ya instaladas: Quinientas Unidades Tributarias (500 U.T.). Las autorizaciones previstas en este numeral deberán renovarse anualmente, lo cual causará una tasa igual al cincuenta por ciento (50%) de la alícuota establecida.
> 2) Otorgamiento de autorización para instalación de expendio de bebidas alcohólicas, transformación, traspasos y traslados de los mismos en zonas urbanas Ciento Cincuenta Unidades Tributarias (150 U.T.) y en zonas suburbanas: Setenta y Cinco Unidades Tributarias (75 U.T.). Las autorizaciones previstas en este numeral deberán renovarse anualmente, lo cual causará una tasa de veinte Unidades Tributarias (20 U.T.). No se causará la tasa prevista en los numerales primero y segundo de este artículo, correspondiente a otorgamientos de autorizaciones, en los casos de traslados exigidos por las autoridades competentes.

El Estado Táchira, asume el ramo de timbre fiscal y puede ejercer a plenitud su potestad tributaria, para la creación, regulación, control y recaudación del referido ramo.

Por otro lado, en el desarrollo por parte de los Estados de la competencia en el ramo de timbre fiscal, han surgido diversas controversias, resueltas por el Tribunal Supremo de Justicia, jurisprudencias que mas adelante se comentarán; sin embargo, dichas controversias se han suscitado por la finalidad de aclarar cual es el contenido o límite que tienen los Estados para regular mediante el Timbre Fiscal, es decir que situaciones son susceptibles de ser regulados, fundamentalmente la controversia recaía sobre la posibilidad de gravar o cobrar tasas por los servicios prestados por los órganos del Poder Nacional, ya que los Estados al sancionar sus respectivos textos efectuaban una trascripción exacta de la LTF nacional.

En el caso planteado en los fallos jurisprudenciales, se relacionaba con gravar servicios prestados por la República, la emisión de pagarés y letras de cambio por instituciones bancarias y financieras y la salida del país de los venezolanos, como se señalo, todas estas situaciones produjeron fuertes controversias. A tales efectos

debernos recurrir a lo dispuesto en el artículo 180 de la Constitución, que si bien se refiere al ámbito municipal nos permitirá arribar aunque sea de manera tangencial, a una conclusión sobre esta materia a nivel estadal. A continuación se exponen los referidos fallos jurisprudenciales:

Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante sentencia de fecha 18 de marzo de 2003 con ponencia del Magistrado José Manuel Delgado Ocanto:

> "…esta Sala Constitucional juzga que la inequívoca intención del constituyente de 1999 fue atribuir de manera originaria a los listados de la Federación, así como al Distrito Metropolitano de Caracas, tanto el poder de crear como el poder de recaudar tributos en materia de timbre fiscal a fin de dotar a dichas entidades político-territoriales de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos cuya prestación les ha sido encomendada por la propia Constitución o las leyes, ello en el marco de la llamada descentralización fiscal, sin la cual la descentralización política y administrativa del Poder no sería más que una simple aspiración de las regiones, como fue durante buena parte de la vigencia de la derogada Constitución de 1961.
>
> En efecto, estima esta Sala que por voluntad del artículo 164, numeral 7, de la Constitución, que habla de creación y no sólo de recaudación, el establecimiento por parte del órgano legislativo estadal (o por el Cabildo Metropolitano de Caracas) de tributos por concepto de timbre fiscal, no se encuentra limitado a la exacción de tasas por la prestación de servicios públicos que de manera exclusiva y excluyente sean brindados por los órganos o entes que lo integran administrativamente, ya que los entes político-territoriales que detentan el Poder Estadal serán los únicos competentes para crear; a través de sus leyes estadales, tributos en materia de timbre fiscal, que en el caso de Venezuela ha comprendido la creación de una multiplicidad de hechos imponibles, a saber; la expedición u otorgamiento de certificaciones, licencias, autorizaciones, concesiones, registros o la realización de ciertos actos, pagarés a la orden o letras de cambio, los cuales han dado lugar al establecimiento por el órgano legislativo nacional no sólo de tasas a ser pagadas a través de estampillas o papel sellado, sino también de impuestos no asociados con ninguna actividad en particular, que deben ser

cancelados en efectivo ante los órganos competentes.

Admitir, por el contrario, que los Estados sólo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de los servicios y bienes que le son propios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 167, numerales 2 y 3, de la vigente Constitución, implicaría aceptar que existe una antinomia o contradicción entre dichas disposiciones y la norma atributiva de competencias, contenida en el artículo 164, numeral 7, de la Constitución, ya que, Fundada en un manifiesto desconocimiento de las modalidades tributarias contenidas en la legislación nacional de timbre fiscal cuya última reforma data de 1999, dicha interpretación terminaría por afirmar que en realidad la Norma Fundamental no presenta avance alguno en materia de descentralización fiscal, y que el artículo 164, numeral 7, constitucional sólo puede entenderse dentro de los "límites" que le fijarían las normas contenidas en los artículos 167, numerales 2 y 3, que poco progreso implican en relación con el ordenamiento jurídico preconstitucional.

Además supondría reducir la exacción del tributo denominado timbre fiscal a la modalidad de tasas, cuando lo cierto es que de acuerdo con el vigente régimen nacional en la materia, la obligación tributaria por concepto de timbre fiscal se causa no sólo por la prestación de un servicio público determinado, especializado y exclusivo por parte de la Administración competente para recaudar los recursos, como es la expedición de licencias, autorizaciones o certificaciones, sino también, tal y como lo ha reconocido la doctrina (Cfr. 1 Humberto Romero-Muci, op. Cit, pp. 230 y 231 y Juan Cristóbal Carmona Borjas, Principales aspectos a ser tomados en consideración al momento de la asunción e instrumentación por parte de los Estados de la competencia a ellos reconocida en materia de Timbre Fiscal, en "Revista de Derecho Tributario N 89, Caracas, 2000, pp. 158 y ss), con mayor énfasis luego de la transferencia ocurrida en el ramo de papel sellado de la República a los Estados por causa del artículo 11, numeral 1, de la Ley Orgánica de Descentralización, Delimitación y Transferencia de Competencias del Poder Público, por el disfrute o aprovechamiento de servicios prestado por órganos o entes integrantes de otro ente político-territorial distinto al que tiene el poder de recaudar el tributo..."

En relación con la inclusión por parte de los Estados en sus leyes de timbre fiscal como hechos imponibles de servicios prestados por el Poder Nacional o materias que como los pagarés y letras de cambio compete regular al Poder Central, el Tribunal Supremo de

Justicia estableció en dicha sentencia, que:

"…en modo alguno invaden competencias atribuidas por la Constitución al Poder Nacional, ya que la única norma constitucional que de manera expresa regula el ramo tributario del timbre fiscal es la contenida en el artículo 164, numeral 7, ubicada dentro de las competencias exclusivas de los Estados que integran la República Bolivariana de Venezuela, la cual, por tanto, es evidencia suficiente de la voluntad del constituyente de 1999 de descentralizar del Poder Nacional al Poder Estadal la competencia de crear y recaudar tributos en el ramo del papel sellado, timbre y estampillas, a fin de dotar alas entidades federales de mayores recursos..."

Establecido lo anterior, la Sala considera que las normas tributarias contenidas en los artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 y 19 de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas (servicios prestados por el Poder Nacional) ... no coliden con ninguna de las disposiciones contenidas en los numerales 1, 12 y 32 del artículo 156 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal y como denuncian los recurrentes, ya que tales normas contienen competencias de regulación y administración atribuidas de manera exclusiva por el artículo 164. Numeral 7, a los Estados, y al Distrito Metropolitano de Caracas por el artículo 24 de su ley de creación.

Sobre la base de tal consideración, la Sala estimó prudente, mientras se dictaba el régimen jurídico nacional a que se refiere el artículo 164, numeral 4, de la Constitución, que incluye a la Ley Orgánica de hacienda Pública Estadal y a la por ella denominada Ley de Coordinación Tributaria, sujetar el ejercicio de la competencia atribuida constitucionalmente a los Estados a las siguientes pautas:

a) Los Estados pueden crear en sus Leyes de Timbre Fiscal, obligaciones tributarias bajo la modalidad de tasas por el uso de sus bienes y el disfrute de los servicios prestados por los órganos o entes que los integran, sin necesidad de que sea dictado el marco legal tributario nacional previsto en el numeral 4 del artículo 164 de la Constitución.

b) Igualmente pueden los Estados regular mediante las leyes dictadas por sus Consejos Legislativos, los elementos del impuesto que por concepto de timbre fiscal se exige en materia de pagarés a la orden y de letras de cambio a favor de bancos y otras instituciones financieras, actualmente regulado en el artículo 28 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal.

c) El poder tributario estadal estará limitado por los principios de legalidad tributaria, capacidad contributiva, igualdad de los contribuyentes, proporcionalidad del tributo, generalidad de los tributos y no confiscatoriedad.

d) El Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal perderá progresivamente su vigencia en aquellas materias en las que los Estados creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal, aplicable dentro de sus límites territoriales, tasas por concepto de servicios públicos que eran competencia del Poder Nacional, pero que en la actualidad, por mandato constitucional, le han sido —o le sean en el futuro por ley especial— transferidos a los mencionados entes político- territoriales, así mismo perderá su vigencia dicho régimen nacional en materia de impuestos por timbre fiscal sobre letras de cambio y pagarés a la orden a favor de bancos u otras instituciones financieras, en la medida que dicha competencia sea asumida por los Estados mediante leyes de timbre fiscal.

e) Lo recaudado en materia de impuestos por timbre fiscal sobre letras de cambio y pagarés a la orden a favor de bancos u otras instituciones financieras corresponderá al Estado en el que se encuentre el domicilio fiscal de la entidad bancaria o financiera de la letra de cambio o pagaré a la orden.

f) A fin de lograr una armonización provisional de las competencias tributarias existentes entre la República y los Estados que respete los principios contenidos en los artículos 2, 19, 317 y 318 dic la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Sala Constitucional, como garante de la correcta aplicación del Texto Constitucional y de los derechos fundamentales de los contribuyentes, establece reglas, de estricta observancia hasta tanto sean promulgadas la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal y la Ley de Coordinación Tributaria, estas medidas son:

f.1. Cuando el timbre fiscal sea exigido por servicios prestados o documentos expedidos u otorgados por entes u órganos de la República, los elementos de la respectiva obligación tributaria serán fijados por la Ley Nacional de Timbre Fiscal, hasta tanto la actividad reguladora y administrativa de la materia a que está vinculado el servicio o la expedición del documento no sea transferida por el Poder Nacional a los Estados, vía artículo 157 constitucional, o por algún otro mecanismo compatible con la Carta Fundamental; pero los recursos que se obtengan por la venta de especies fiscales (estampillas o papel sellado) para el cumplimiento de dicha obligación, corresponderá al Estado en cuya jurisdicción tenga competencia la oficina de la Administración Nacional encargada de prestar el servicio o expedir

el documento. Cuando la oficina de la Administración Pública Nacional encargada de prestar el servicio o expedir el documento tenga competencia en más de un estado, corresponderá a aquél en donde se encuentre ubicada la mencionada oficina.
Estas medidas como veremos fueron recogidas en buena medida por la Ley Orgánica de hacienda Pública Estadal, quedando sin embargo como también destacaremos más adelante ciertas lagunas y vacíos por llenar, así como una contradicción entre el reconocimiento del poder tributario de los Estados respecto de servicios o documentos expedidos por el Poder Nacional y su sujeción a la previa sanción de medidas de armonización, cuando como hemos dicho las leyes armonizadoras no son ni habilitantes ni de delegación.

"No desconoce la Sala que la mayoría de los hechos imponibles contenidos en el referido Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal y que dan lugar al surgimiento de dicha obligación tributaria, se verifican con motivo del otorgamiento o de la prestación de diversos documentos y servicios que, en la actualidad, son prestados exclusivamente por órganos o entes del Poder Nacional especializados en brindar tales servicios o supervisar el cumplimiento de las exigencias legales para el respectivo otorgamiento, en algunos casos a través de órganos de la Administración Central y, en otros, mediante órganos desconcentrados con forma de Servicios Autónomos, ello en virtud de: (1) las competencias atribuidas por la Constitución a la República en cuanto a la regulación, control y administración de las materias a las que se encuentran vinculados los referidos hechos imponibles (certificación de calidad de productos, establecimiento de industrias o comercios, experimentación e investigación de sustancias peligrosas para la salud, porte de armas, expendio de bebidas alcohólicas, actividades de pesca, caza y explotación Forestal, registros de propiedad o de fondos de comercio, actividades de exportación e importación, actividades asociadas al transporte aéreo, marítimo y terrestre, explotación de recursos naturales, autorizaciones para conducir, etc), y (2) a fin de que, en algunos casos, los recursos obtenidos mediante las tasas o el dinero en efectivo exigido por tales actividades, puedan invertirse en el financiamiento de los órganos administrativos encargados de realizarlas (ver artículo 46, ejusdem). En efecto, de conformidad con los artículos 156, numerales 4, 5, 11, 20, 23, 26, 28, 32, y 324 de la Constitución, algunas de las competencias del Poder Nacional que encuentran vinculación con los servicios o

> documentos cuyo disfrute u obtención por los contribuyentes son gravados por la legislación de timbre fiscal son: la naturalización de extranjeros, los servicios de identificación, el control de mercado de capitales, las obras públicas de interés nacional, la protección del ambiente, las aguas y el territorio, el régimen del transporte, el control de las telecomunicaciones, el control y propiedad de las armas de fuego, etc. Asimismo, de acuerdo con el artículo 46 del Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal, el Ministerio de Finanzas puede mediante resolución, disponer que parte del presupuesto de gastos de los Servicios Autónomos esté conformado hasta un 75% de lo recaudado por concepto de tasas de timbre fiscal, ya que el mantenimiento de los órganos encargados de prestar los servicios u otorgar los documentos que dan lugar a la exigencia del timbre fiscal, requiere de recursos que permitan financiar sus actividades, con el propósito de garantizar un funcionamiento normal del servicio, en provecho de los administrados y del interés público al que atienden.
>
> Adicionalmente, es preciso observar que varias de las obligaciones tributarias contenidas en el Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal han sido creadas por el legislador, no tanto por motivos de recaudación u obtención de ingresos para el Poder Nacional, sino para que funcionen como mecanismos que permitan a los órganos y entes competentes en la materia ejercer mayores y mejores controles administrativos (actividad de policía) sobre determinadas actividades realizadas por los particulares que, de no estar sujetas a la supervisión del Estado, podrían afectar gravemente la convivencia ciudadana o producir lesiones irreparables a los bienes públicos o a los derechos e intereses colectivos de importantes sectores de la sociedad, siendo evidente en tales supuestos la finalidad extrafiscal del tributo (Cfr. Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario, 70 edición, Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 68). Piénsese, por ejemplo, en los tributos que deben ser cancelados para obtener la autorización para expendio de alimentos o bebidas alcohólicas, portar armamento, compra-venta de sustancias psicotrópicas y estupefacientes, realizar actividades de caza, pesca o explotación forestal, para dedicarse al tratamiento de las aguas de uso sanitario o para realizar actividades de importación y exportación en aduanas, entre otros tantos.”

Sin embargo, es oportuno exponer en forma sistematizada el análisis de la situación efectuada por el autor patrio Carmona, el cual considera:

> A pesar que la jurisprudencia conduce a la posibilidad por parte de los Estados de consagrar dentro de los hechos imponibles del timbre fiscal a actividades y materias cuya normativa y prestación son competencia del Poder Nacional, ello no impide criticar tal proceder del Constituyente, por cuanto al utilizarse fundamentalmente el timbre fiscal como medio de pago de tributos que califican como tasa, ha debido corresponder a cada tipo de ente político-territorial que conforma el Estado Federal venezolano con respecto a las actuaciones y servicios de su competencia. Carmona, ob.cit. 273 y ss

La intención del constituyente parece haber sido clara en cuanto a que la atribución de tal competencia a los Estados, lo fuera de manera exclusiva, comprendiendo su instrumentación respecto de actuaciones ajenas a dicho Poder; lo que desde el punto de vista técnico nos conduciría a un impuesto. (Cuando se gravan servicios prestados por el Poder Nacional).

La posición adoptada por los legisladores estadales, ha sido la de considerar que el ramo de timbre fiscal comprende los mismos supuestos previstos en la Ley de Timbre Fiscal nacional más las tasas que puedan exigirse por servicios estadales. En tal virtud, las leyes estadales de timbre fiscal han contemplado como hechos imponibles servicios prestados por el Poder Nacional, habiendo sido esto aceptado a nivel fáctico y práctico en buena medida, no obstante que consideramos que esto ameritará prontas acciones por parte de las autoridades competentes, específicamente del Tribunal Supremo de Justicia y de la Asamblea Nacional, dirigidos a armonizar y coordinar el ejercicio de ese ramo de ingresos. Esta situación no fue sin embargo adecuadamente atendida por la Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal sancionada el 11 de marzo de 2004, ni por los pocos pronunciamientos que sobre la materia ha hecho nuestro Máximo Tribunal.

Si la intención del Constituyente hubiera sido la de considerar al timbre fiscal como un mero medio de pago de tributos estadales, lo cual no hubiera sido criticable desde el punto de vista técnico, aun cuando sí en cuanto a su impacto en el fortalecimiento de la descentralización, no hubiera tenido sentido, entonces, que en el artículo 167 de la Constitución se hubieran considerado como dos fuentes distintas de ingresos estadales "…las tasas por el uso de sus bienes y servicios…" (Art. 167.2) y "... el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales...". Lo anterior nos reafirma la intención del Constituyente de Considerar como materias gravables bajo el ramo de timbre fiscal, a las mismas previstas en la Ley de Timbre Fiscal nacional y dentro de ella, los servicios prestados por la República.

La CRBV, establece en su artículo 179 las competencias atribuidas a los Municipios, en donde no se hace mención expresa a atribución de competencial alguna en materia tributaria para los Municipios con relación al expendio de alcohólicas y bebidas alcohólicas.

Sin embargo, en la reforma de la LIAEA, del año 2005 y 2007, se establece la asignación de competencia especial en materia de expendio a los Municipios, en el artículo 46, lo cual permite diferenciar el régimen administrativo aplicable para el expendio del régimen tributario, pero de los mismos tienen vinculación directa y que produce efectos en cuanto a la distribución de competencias, en donde se ha producido una descentralización con relación a los gravámenes impositivos en forma poco coordinada.

> Artículo 46 de la LIAEA: "Las industrias relacionadas con alcohol y especies alcohólicas, fabricación y las fábricas de aparatos de destilación, sólo podrán funcionar mediante el previo registro en la Oficina de la Administración Tributaria Nacional de su domicilio fiscal.
> **Las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas serán otorgadas por las alcaldías**, de conformidad con las normas que establezcan las

> **ordenanzas** respectivas, sin perjuicio de lo establecido en las leyes que rigen la materia municipal. Hasta tanto los organismos municipales competentes dicten las normas dicten las normas relativas a las autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, las alcaldías se encargarán de hacer cumplir las disposiciones contenidas en la presente ley y su Reglamento.
> El Reglamento de esta Ley determinará los datos que hayan de contener las solicitudes de registro respectivo y los documentos y comprobaciones que deban acompañarla…" Resaltado nuestro.

En este orden de ideas, se hizo referencia anteriormente que para ubicarse específicamente en la concepción de expendio de alcohol y especies alcohólicas, la LIAEA hace mención expresa que se requiere de una autorización expresa para el funcionamiento, la cual antes de la reforma de 2005, era competencia exclusiva del Poder Nacional, a través de sus órganos competentes, como lo era el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), no obstante, hoy día la competencia para el otorgamiento de las autorizaciones para el expendio fueron atribuidas a las Alcaldías.

De esta forma la jurisprudencia patria ha sido clara en establecer la diferencia de lo señalado anteriormente, señalando que el acto administrativo que comprende el permiso o autorización para el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas se ubica dentro de la clasificación de actos administrativos de naturaleza autorizatoria y no un acto de contenido tributario, ya que "no conlleva de la Administración tributaria determinación alguna, liquidación de tributos o imposición de sanciones, no estableciéndose en tal sentido, relación jurídica tributaria entre el órgano emisor del acto y el particular…". Sentencia de fecha 01/03/2006. Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso: DISTRIBUIDORA DE LICORES CUICAS, CA. Vs SENIAT

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. Sentencia de fecha 25 de octubre de 2006. Caso: Autolicorería Trago Express, C.A. vs SENIAT.

> "La solicitud formulada por la recurrente tenía como finalidad que el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), le autorizara la venta de bebidas alcohólicas, de modo de cumplir no sólo con la normativa regulada por la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, sino además llenar los extremos exigidos para obtener la licencia de industria y comercio en el Municipio Candelaria del Estado Trujillo, jurisdicción desde la cual la empresa contribuyente desarrollaría su actividad económica. Visto lo anterior y bajo la premisa de que la actividad desarrollada por los órganos de los entes político-territoriales a quienes se ha atribuido el ejercicio de la potestad tributaria, no se limita a la determinación o liquidación de tributos e imposición de sanciones por ilícitos fiscales, y que la declaración de voluntad contenida en el acto recurrido ha sido fundamentada en dos preceptos, a saber: el artículo 42 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, y el artículo 203 de su Reglamento, que regulaban junto con otras disposiciones lo relativo al procedimiento para la solicitud y obtención de la autorización para el expendio de bebidas alcohólicas; se desprende que la Resolución Nº RLA-DRL-02-0053, ya identificada, representa una manifestación de voluntad esencialmente administrativa, de naturaleza autorizatoria, revisable por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativo. En consideración a ello, aprecia la Sala que la Resolución recurrida constituye un acto administrativo de efectos particulares, derivado de una actividad regulada por la Administración en materia de emisión del permiso de expendio de bebidas alcohólicas, y no un acto administrativo de contenido tributario, pues no se establece relación jurídico-tributaria alguna entre el órgano emisor del acto autorizatorio y el particular, por lo que resulta revisable por los Tribunales Superiores de lo Contencioso Administrativos. "

En este sentido, nos permitimos disentir del criterio expuesto en los fallos

citados anteriormente, por cuanto si bien este no determina obligación tributaria alguna, si es el punto de partida de la relación jurídica tributaria para el pago de la tasa para obtener la autorización y de las renovaciones pertinente consagrados en la LTF. de no existir dicha autorización no se puede desplegar el poder de imposición de los órganos competentes.

De esta forma era competencia exclusiva de las Alcaldías el régimen jurídico relacionado con la obtención y trámite de la autorización para el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas, tal y como señala la jurisprudencia, todo lo relacionado con la emisión del acto administrativo de naturaleza autorizatoria, lo cual debe ser regulado en la Ordenanza respectiva, en caso de no existir la referida Ordenanza se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la LIAEA y su reglamento en lo concerniente al otorgamiento de las referidas autorizaciones.

El referido autor, Carmona al analizar esta situación expone, que el contenido del referido artículo reformado en la LIAEA, señala que al Municipio le corresponde las siguientes competencias: a.- Otorgar las autorizaciones. b.- Regular el otorgamiento. c.- la posibilidad de crear tasas derivadas de la prestación de tal actividad, análisis derivado de los artículos 168 y 179 de la CRBV y de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Publicada en la Gaceta Oficial Nro. 38.204 de fecha 8 de junio de 2005., en sus artículos 4 y 140. Señalando el reconocimiento de la potestad originaría de los Municipios en virtud de haber sido transferido la competencia para el otorgamiento de las autorizaciones para el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas, este se ubica entre las “tasas administrativas para el expendio” por su parte de las licencias y autorizaciones, en consecuencia para el referido autor, si es claro que puedan regula dichas tasas administrativas basados en la necesidad que tiene los Municipios de obtener un ingresos para cubrir los costos de los servicios prestados.

En este sentido, aplicando el criterio precedentemente expuesto en Sentencia del Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Los Andes, de fecha 14 de Julio de 2008, expediente Nro. 1460 Caso: Sociedad Mercantil LICORERÍA MARYJAC C.A Vs Alcaldía de Municipio Barinas.

> "…Vicio de Incompetencia. Alega el recurrente que el Estado Barinas no ha asumido la competencia de Timbre Fiscal y que la Alcaldía del Municipio Barinas a través del SAMAT no tiene la competencia para así verificar que se cumplan las obligaciones en materia de pago de tasa de renovación por parte de los contribuyentes, por cuanto, la autorización para el expendio de bebidas alcohólicas se encuentra ubicada dentro de la clasificación de actos administrativos de naturaleza autorizatoria y que no es un acto de naturaleza tributaria, existiendo así un vacío de dicha competencia. Ahora bien, se observa en el acto administrativo emitido por el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria Nro 269 que el Municipio fundamenta su actuación de conformidad con el artículo 46 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol Especies Alcohólicas, que a continuación de trascribe:
>
> Artículo 46. …omissis… Las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas serán otorgadas por las alcaldías, de conformidad con las normas que establezcan las ordenanzas respectivas, sin perjuicio de lo establecido en las leyes que rigen la materia municipal. Hasta tanto los organismos municipales competentes dicten las normas relativas a las autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, las alcaldías se encargarán de hacer cumplir las disposiciones contenidas en la presente Ley y su Reglamento. (subrayado del tribunal).
>
> De la norma trascrita, se evidencia que **las alcaldías poseen la potestad de otorgar las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas, con Ordenanza o sin ella, hasta tanto los organismos competentes emitan las normas por medio de las cuales asuman lo relativo al procedimiento para la solicitud y abstención de dichas autorizaciones, se aplica la Ley.**
>
> De igual forma el legislador en virtud del conferimiento de dicha potestad otorgada le encarga a las alcaldías la labor de

hacer cumplir las disposiciones contenidas en la Ley y su Reglamento. Pues bien, es relevante analizar el alcance de la potestad que poseen los Municipios en cuanto a la obligación de hacer cumplir las disposiciones contenidas en la Ley y su Reglamento, que a juicio de esta juzgadora es suficientemente amplia, por cuanto, es concedida con la finalidad de hacer cumplir las formalidades que contienen sus disposiciones y el cumplimiento de las obligaciones que recaen sobre los beneficiarios que han adquirido las licencias para expender especies y bebidas alcohólicas. No obstante, en lo atinente a la potestad de sancionar que ha asumido el Municipio, existe una controversia que debe ser analizada y para ello es preciso traer a colación el artículo 66 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas: Articulo 66 El incumplimiento de las disposiciones previstas en la presente Ley será sancionado de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario. Se tiene pues que la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, instrumento legal por el cual deben regirse las alcaldías en materia de licores, a falta de una ordenanza propia, atribuye al Municipio la competencia para que en los casos donde verifique incumplimiento por parte de los contribuyentes de las disposiciones en la Ley ejusdem, actúe de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario. Ahora bien, cabe resaltar que la tasa es un tributo que se paga por algún servicio que recibe la persona, y en el caso que toca decidir tiene que ver con la consecuencia que acarrea la no renovación de la tasa anual de licores, que entra dentro del marco de regulación de la Ley de Timbre Fiscal a través de la cual se fijan los elementos de la obligación tributaria, y es entonces el Código Orgánico Tributario el instrumento legal que establece las sanciones al incumplimiento de las obligaciones derivadas de las especies fiscales artículo 108 del Código Orgánico Tributario, porque se convierte en la norma sancionadora. El análisis precedente, resulta relevante en el presente caso, por cuanto considera este tribunal que si los Municipios tienen según la Ley de Impuesto sobre Alcohol Especies Alcohólicas la potestad de otorgar las autorizaciones y registros para el expendio de bebidas alcohólicas, así como también para recaudar el dinero producto de la cancelación de dichas tasas por parte de los adquirientes, necesariamente tienen potestad sancionatoria (así lo atribuye el articulo 66 ut supra) para

> aquellas personas que no cumplan con la obligación tributaria de conformidad con lo que establece la Ley de Impuesto sobre Alcohol Especies Alcohólicas. Sobre la base del análisis antes realizado, considera esta juzgadora que la Alcaldía del Municipio Barinas a través del Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT) tiene competencia para sancionar los incumplimientos que establece el Código Orgánico Tributario sobre materia de licores, por remisión de la Ley de Impuesto sobre Alcohol Especies Alcohólicas, razón por la cual, resulta forzoso para esta juzgadora desechar el alegato esgrimido por el recurrente, sobre que la Alcaldía del Municipio Barinas es incompetente para verificar las obligaciones de los contribuyentes en materia de pago de tasa de renovación, y así se decide…"

Sin embargo, en el año 2007, se publica en la Gaceta Oficial Nro 5.852, de fecha de 5 de octubre del mismo año, el Decreto Nro. 5.618 de fecha 3 de Octubre de 2007, el cual se denomina Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas, el comenzó su vigencia a partir del 15 de octubre de 2007, en el cual de su exposición de motivos se evidencia que el objeto fundamental de dicha reforma consiste en, establecer condiciones de naturaleza impositiva, institucional y de seguridad ciudadana que permitan restringir el consumo de alcohol.

La referida reforma señala con respecto a la autorización para el expendio de bebidas alcohólicas, las siguientes regulaciones:

> "Artículo 46**:** Solo podrá expenderse debidas alcohólicas en los establecimientos destinados a la venta o al consumo de bebidas alcohólicas, que posean su respectiva licencia de licores y patente de industria y comercio, y demás reglamentos establecidos en las leyes correspondientes.
> El incumplimiento de esta disposición dará lugar al comiso de dicha mercancía y el cierre por un periodo de 10 días y en caso de reincidencia, se practicará el comiso de dicha mercancía y se cerrara definitivamente el establecimiento.
> La aplicación de esta sanción corresponde a la

> Administración Tributaria Nacional conforme al procedimiento previsto en el COT."
>
> Artículo 48 El Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de seguridad ciudadana establecerá los lineamientos para que las alcaldías, previa opinión favorable y vinculante de Consejo Comunal, otorguen los permisos para expendio de licores y fije los horarios respectivos.
>
> Artículo 66**:** Las sanciones establecidas en el Código Orgánico Tributario, serán aplicables con independencia de que las especies alcohólicas no estén gravadas o estén exentas o exoneradas del impuesto establecido en esta Ley.
>
> Artículo 67: El incumplimiento de las disposiciones prevista en esta Ley, será sancionado de conformidad con lo establecido en el contenido, salvo lo presente en esta Ley.
>
> Disposición Transitoria: hasta tanto el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de Seguridad Ciudadana establezca los lineamientos previstos en esta Ley, permanecerán vigentes las ordenanzas municipales que regulan la materia.

De el análisis concatenado, de las disposiciones anteriormente señaladas se determina que a las Alcaldías, se atribuyó solamente la competencia para emitir la autorización para el expendio, lo que se denomina Licencia de Licores, sin embargo, la competencia para regular, los lineamientos, condiciones, requisitos y demás circunstancias inherentes a la emisión, renovación, suspensión y revocación de la misma, es decir, para regular la materia se le atribuyó al Ministerio del Poder Popular del Interior y Justicia, conjuntamente con el criterio vinculante de los Consejos Comunales. Sin embargo, hasta tanto no se establezcan tales lineamientos, siguen vigentes las disposiciones establecidas en la Ordenanzas ya sancionadas y en su defecto a la LIAEA y su reglamento.

Sin embargo, la potestad sancionatoria se ha asignado completamente al Poder

Nacional, el cual la ejercerá aplicando las disposiciones del Código Orgánico Tributario, a través del SENIAT. En cuanto al aspecto impositivo, relacionado con el pago de las tasas reguladas el las Leyes de Timbre Fiscal Nacional o Estadal, según sea el caso que la materia haya sido asumida o no por los Estados, la reforma mantiene el contenido del artículo 26 de la recientemente derogada:

> "Artículo 26. Estarán exentos del pago de las tasas previstas en los numerales 1 y 2 del artículo 10 de la Ley de Timbre Fiscal, los productores artesanales de bebidas alcohólicas nacionales y quienes expendan, de manera exclusiva, bebidas alcohólicas obtenidas de manera artesanal."

Las competencias tributarias en materia de expendio de bebidas alcohólicas establecidas en la OEBA del Municipio Bolívar:

En el Municipio Bolívar, en diciembre de 2007 la OEBA, la cual en su artículo 1, señala su objeto de la siguiente forma:

> **Artículo 1:** La presente ordenanza tiene por objeto regular, lo concerniente a la autorización necesaria para el expendio de bebidas alcohólicas que se realicen en la jurisdicción del Municipio Bolívar del Estado Táchira, así como la Licencia para ejercer actividades.

En efecto se delimita, el contenido de la misma a regular exclusivamente lo relacionado desde el punto de vista procedimental la autorización para obtener la Licencia para el expendio de bebidas alcohólicas dentro del Municipio Bolívar. En tal sentido, se estableció los siguientes lineamientos para el expendio de bebidas alcohólicas:

Obligación de inscripción en Registro para expendio de bebidas alcohólicas:

> **Artículo 4:** Toda persona natural o jurídica que pretenda ejercer

> el comercio relacionado con las especies alcohólicas, está sometida a la formalidad de inscripción previa en el Registro que a tal efecto llevará la Dirección de Hacienda del Municipio y para lo cual los interesados deben cumplir los requisitos que de acuerdo a cada caso determine esta Ordenanza.
>
> **Artículo 7:** La solicitud de registro para el expendio de bebidas alcohólicas no autoriza al interesado a iniciar actividades, ni exime al infractor de las sanciones previstas en esta Ordenanza.
>
> **Artículo 8:** La tramitación de la solicitud del registro causará una tasa equivalente a Dos Unidades Tributarias (2 U.T). La Administración no estará en la obligación de devolver la tasa de tramitación cuando se negare la Licencia para el expendio de bebidas alcohólicas.

De las normas anteriormente señaladas, se establece que la Alcaldía del Municipio Bolívar, tramitará la inscripción en el Registro que será llevado por la Dirección de Hacienda, lo cual genera un pago de una tasa por trámite de dos unidades tributarias.

> Artículo 9°. La autorización a la que hace referencia en esta ordenanza, se denomina Licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas y será expedida por el Servicio Autónomo de Administración Tributaria Municipal (SEMAT), por cada local o establecimiento ubicado en jurisdicción del Municipio Bolívar, mediante documento que deberá ser exhibido en un sitio visible del establecimiento.

En cuanto a las facultades de fiscalización se señalan:

> Artículo 60. La administración tributaria municipal y el Síndico Procurador Municipal dispondrán de amplias facultades de fiscalización para comprobar y exigir el cumplimiento de las disposiciones contenidas en la presente Ordenanza, todo de conformidad con lo establecido en el Código Orgánico Tributario y demás leyes especiales.
> Parágrafo Primero: A los fines del cumplimiento de lo dispuesto en el presente artículo, la administración tributaria municipal

dispondrá de los funcionarios que sean necesarios.
Parágrafo Segundo: La administración tributaria municipal podrá requerir el auxilio de los cuerpos de seguridad del estado cuando hubiere impedimento en el desempeño de sus funciones y ello fuere necesario para el ejercicio de las facultades de fiscalización.
Artículo 61. Los Fiscales del ramo tendrán los deberes y atribuciones siguientes:

1. Vigilar el cumplimiento de las disposiciones legales por parte de los contribuyentes, a cuyo fin visitarán los expendios de especies alcohólicas y demás establecimientos similares.

2. Practicar auditorias y exigir a las firmas la presentación de libros, registros, comprobantes, actas y demás documentos referentes a la contabilidad y manejo de los expendios.

3. Verificar el cumplimiento de las instrucciones de los servicios técnicos, especialmente las relativas a la instalación y almacenes fiscales para especies alcohólicas, y comprobar los inventarios de existencia.

4. Detener a los defraudadores de la Renta sorprendidos in fragante en la comisión de los delitos previstos en la presente ordenanza y decidir el asunto administrativamente cuando así lo disponga la ordenanza y las Leyes que rigen la materia.

5. Embargar preventivamente, con el apoyo de las autoridades competentes, si fuere menester, las especies y efectos objeto de comiso según lo establecido en la presente ordenanza, y levantar la correspondiente acta.

6. Ejercer las demás funciones que les sean atribuidas legalmente.

7. Por disposiciones especiales podrán establecer sistemas o métodos para el mejor ejercicio de las atribuciones de los Fiscales

CAPÍTULO II
DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Artículo 62. Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de obligaciones tributarias, independientemente de que tal actividad conlleve o no a la aplicación de sanciones, se seguirá el procedimiento previsto en el Código Orgánico

Tributario y en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, en su caso.

Artículo 63. Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de obligaciones de naturaleza administrativa, independientemente de que tal actividad conlleve o no a la aplicación de sanciones, se seguirá el procedimiento administrativo establecido en el artículo 62 de la presente Ordenanza.

Artículo 64. A los efectos de la presente Ordenanza son obligaciones tributarias:

1. Llevar los libros y registros contables y especiales exigidos por las normas respectivas.
2. Presentar los libros, registros y demás documentos cuando así sea requerido por la Administración tributaria.
3. Pagar los reparos que le sean impuestos.
4. Cualquier otra establecida en la presente Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza tributaria.

Artículo 65. A los efectos de la presente Ordenanza son obligaciones administrativas:

1. Solicitar y obtener la Licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas.
2. Solicitar y obtener modificaciones a la Licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas.
3. Solicitar y obtener el traslado de Licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas.
4. Solicitar y obtener la Licencia de Extensión de Horario.
5. Cualquier otra establecida en la presente Ordenanza que por sus características se entienda de naturaleza administrativa.

En cuanto al aspecto sanciona torio la Ordenanza estipula.

Artículo 66. Las sanciones que imponga la Administración Tributaria Municipal por las infracciones de obligaciones de carácter administrativo contenidas en la presente Ordenanza, deberán estar contenidas en un acto administrativo motivado, previo cumplimiento del siguiente procedimiento:

El procedimiento se iniciará mediante el levantamiento de un informe fiscal, el cual se notificará a los administrados con

intereses subjetivos o intereses legítimos personales y directos que pudieran resultar afectados. Esta notificación contendrá en forma clara y precisa la infracción que se le imputa y su consecuencia jurídica, concediéndole un plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la notificación, para que exponga sus alegatos y promueva las pruebas conducentes a sus defensas. Culminado este período y analizados los hechos y los elementos de derecho, la Administración Tributaria municipal, procederá a la emisión de la Resolución definitiva dentro de los 30 días continuos siguientes, la cual será notificada al interesado.
Contra esta Resolución procederán los recursos administrativos establecidos en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Parágrafo Único: Lo no previsto en el procedimiento aquí establecido se regirá por las disposiciones de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos.

Omisión en llevar los libros y registros respectivos:

Artículo 72: El contribuyente que omitiere llevar los libros y registros exigidos por las leyes y reglamentos o no los conserve por el plazo previsto en esta ordenanza y la ley que rige la materia, referente a las actividades u operaciones que se vinculan a la tributación, será sancionado con multa que oscilará entre diez (10 U.T) y cincuenta (50 U.T.) Unidades Tributarias.

Impedir el control de la administración:

Artículo 73: El contribuyente que impida el control por parte de la Administración Tributaria, no exhibiendo los libros, registros u otros documentos que le sean requeridos, será sancionado con multa que oscilará entre diez (10 U.T) y treinta (30 U.T) Unidades Tributarias.

Falta de Comparecencia:

Artículo 74: El contribuyente que no comparezca ante la Administración Tributaria cuando ésta se lo solicite, será sancionado con multa que oscilará entre diez (10 U.T) y treinta (30 UT) Unidades Tributarias.

Obligación de suministrar información requerida de terceros:

Artículo 75: El contribuyente que no proporcione la información requerida por la Administración Tributaria sobre actividades relacionadas con las de terceros, será sancionado con multa que oscilará entre cincuenta (50 U.T) y cien (100 U.T) Unidades Tributarias.

Obligación de notificar oportunamente:

Artículo 76: Quienes no comuniquen dentro del plazo establecido en la presente Ordenanza, las modificaciones ocurridas en las condiciones originales bajo las cuales fue otorgada la Licencia de expendido de bebidas alcohólicas, serán sancionados con multa que oscilará entre cincuenta (50 U.T) y cien (100 U.T) unidades tributarias.

Deber de exhibir:

Artículo 77: El contribuyente que no exhibiere la Licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas en un lugar visible del establecimiento, será sancionado con multa que oscilará entre diez (10) y treinta (30) Unidades Tributarias.

Obligación de tramitar la licencia:

Artículo 78: Quien ejerza actividades económicas sin haber obtenido la Licencia para el expendio de bebidas alcohólicas, será sancionado con multa que oscilará entre cien (100 U.T) y doscientas (200 U.T) Unidades Tributarias y el cierre inmediato del establecimiento hasta tango obtenga la licencia.

CAPÍTULO III
METODOLOGÍA

Diseño

La presente investigación, se ha delineado buscando agrupar y analizar los elementos de juicio mas puntuales en torno a la potestad de armonizar tributos municipales que tiene asignada el Poder Nacional, como una de sus más destacadas competencias, por constituir el tema objeto de esta investigación, el cual por lo demás, se puede ubicar en los planos del Derecho Constitucional y del Derecho Administrativo que hacen que dicha atribución se desarrolle dentro de los lineamientos que estas disciplinas de la Ciencia Jurídica le establecen.

Es esa la inspiración del diseño investigativo utilizado, el cual para la metodologa Balestrini (2.002)

> "se define como un plan global de investigación que integra de un modo coherente y adecuadamente correcto técnicas de recogida de datos a utilizar, análisis previstos y objetivos... el diseño de una investigación intenta dar de manera clara y no ambigua respuestas a las preguntas planteadas en las mismas".

En tal sentido, el presente trabajo de investigación, se dirigió a analizar y comentar con base en la Doctrina, la Jurisprudencia principalmente y, en menor grado en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal venezolano, "La Competencia del

Poder Nacional para Armonizar la Potestad Tributaria Municipal" establecida en el Artículo 156, numeral 13º de la Constitución de 1.999, junto a todos los demás elementos teóricos y formales que desde el punto de vista jurídico lo caracterizan, como la forma en que está distribuido el Poder Público en el país, el carácter de la Potestad Tributaria Municipal, la Naturaleza de las Leyes de Armonización, las Formas de Armonización Fiscal y los Límites Constitucionales al Poder Tributario de los Municipios, todos planteados sobre la base del desarrollo progresivo de los objetivos propuestos, que hicieron posible revisar criterios jurídicos de naturaleza constitucional, administrativista y tributaria, no alejados de una razonable critica, por el manejo material que se les da en la práctica, muchas veces en contra del mismo ordenamiento jurídico.

Consistió, el presente trabajo de investigación, en un plan sistemático, en donde los asuntos tratados en cada uno de sus capítulos, estuvieren interconectados unos con otros, lo que hizo que cada una de las técnicas o fases a ser tenidas en cuenta en su diseño, se observaran ordenadamente.

Del mismo modo, se procuró abordar los aspectos del conocimiento que configuran y le dan forma no sólo al tema de la Competencia del Poder Nacional para Armonizar Tributos Municipales, sino también de aquellos asuntos que tienen que ver con la necesidad de armonización, su significado, los mecanismos de armonización y la utilidad de dicho enfoque, y que con avezada sapiencia, han sido progresivamente ensamblados por la doctrina y la jurisprudencia, para contribuir a sedimentar positivamente esta parte del Derecho Constitucional y Administrativo, para procurar garantizar adicionalmente el orden público y la legalidad, en materia tributaria, buscando con esta presentación, un enfoque además de constitucional y administrativo, también tributario, apoyando la investigación para tal fin, en la bibliografía existente al respecto, que por lo demás es escasa en el mercado de la literatura jurídica nacional.

La investigación como todo proyecto factible, comprendió dos (2) fases: la primera, tendente a la realización de un diagnostico de la situación existente en la realidad objeto de la investigación, la cual se radiografió principalmente en el caso venezolano; la segunda estuvo dirigida a agrupar componentes doctrinarios, jurisprudenciales y legales para desarrollar teóricamente lo que se conoce en la moderna doctrina administrativista, como los poderes de que se dotan a las autoridades competentes, para poder armonizar y esencialmente cual es la forma para hacerlo.

Por otra parte, el estudio se apoyó en fuentes documentales que permitieron una investigación descriptiva, la cual de acuerdo con Méndez (1995) se ocupa de la *"...especificación de las características que identifican los diferentes elementos y componentes, y su interrelación para así delimitar los hechos que conforman el problema de investigación..."*. Sobre lo mismo, Tamayo y Tamayo (1998) señalan que la investigación descriptiva *"...comprende la descripción, registro, análisis e interpretación de la naturaleza actual y la composición o fenómenos..."*.

Técnicas para la Recolección de la Información

Para la recolección de la información documental que permitió alcanzar los objetivos específicos fijados a lo largo de la investigación, se emplearon conforme lo destaca Méndez (1.995) *"... fuentes secundarias que abordaron tanto el problema planteado como las interrogantes..."*, ya que toda investigación implica acudir a este tipo de fuentes por suministrar información básica al respecto. Se encuentra en las bibliotecas y está contenida en libros y otros materiales documentales, como revistas especializadas, enciclopedias, diccionarios y otros que fueron los medios aquí

empleados.

Para este autor al emplearse fuentes secundarias en el proyecto, debe definirse y señalarse el tipo de fuente y el grado de facilidad o dificultad que para el investigador tiene su utilización, ya que la información es la materia prima del trabajo, la cual por lo demás, debe ser suficientemente clara para la buena marcha de toda la investigación.

De otra parte, dada la naturaleza de la investigación a realizar, basada principalmente en el método de análisis que identificará cada una de las partes que componen y caracterizan la realidad estudiada, no se requerirán fuentes primarias de recolección de datos como encuestas, cuestionarios o entrevistas de cualquier índole entre otras.

Análisis e Interpretación de la Información

El proceso de análisis de la información a recolectar, permitió dada la naturaleza de la investigación, conocer de una mejor manera la realidad del fenómeno a estudiar y que de manera sistemática se planteó al inicio de la investigación y cuyo problema fue desagregado en las preguntas formuladas en aquella oportunidad, para concluir que la Competencia del Poder Nacional para Armonizar los Tributos Municipales, es una atribución de carácter constitucional que le permite unificar y compatibilizar la aplicación de los tributos sometidos a su regulación, a fin de evitar la doble imposición tributaria, todo lo cual constituye una innovación, digna de estudio en el campo del Derecho Público venezolano.

Para Méndez (1.995) el conocimiento de la realidad

> "puede obtenerse a partir de la identificación de las partes que conforman el todo (análisis) o como resultado de ir aumentando el conocimiento de la realidad iniciando con los elementos más simples y mas fáciles de conocer para ascender poco a poco, gradualmente al conocimiento de lo más complejo, para llegar a relacionar los elementos componentes del problema estudiado y luego crear la explicación o propuesta hecha a partir del mismo".

Es por eso que, por la clase de estudio o investigación realizada, no se requieren procedimientos de codificación o tabulación manual o electrónica de la información recolectada, lo cual no quiere decir que no se pueda cumplir en un trabajo que persiga el cumplimiento de un trabajo de campo, pero éste no es el caso.

Procedimiento

Al desarrollar la investigación se observaron y tomaron en cuenta las siguientes directrices:

Consultas a doctrinarios nacionales y extranjeros sobre las nociones fundamentales referidas a la Competencia del Poder Nacional para Armonizar la Potestad Tributaria Municipal en Venezuela.

.

Consultas a la Constitución vigente y a la Ley Orgánica del Poder Público Municipal venezolano, respecto de la armonización tributaria.

Exposición de criterios de la Sala Constitucional y de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, respecto de la materia objeto de la investigación.

Enfoques que justifican la armonización tributaria en el ámbito municipal.

e.- Relación de los aspectos que caracterizan a las leyes de base y de desarrollo.

En razón de lo anterior, la unión de todos estos factores teóricos en procura de la concreción de un tema coherente y serio, junto al paciente tránsito por la metodología empleada, dio como resultado tangible el presente trabajo de investigación, para optar así, al grado de especialista en derecho Administrativo en esta ilustre universidad.

CAPITULO IV
ANALISIS E INTERPRETACION DE LOS RESULTADOS

Aportes jurisprudencial sobre la competencia de los Municipios en materia de expendio de bebidas alcohólicas.

Derivado de la seguridad jurídica, se hace necesario que los Tribunales analicen y discutan a través de sus fallos, el tema planteado en este trabajo de investigación, por cuanto en un momento determinado las Administraciones tributarias en su deferentes niveles políticos territoriales pueden afectar losderechos e intereses de los particulares, de igual forma, se considera analizar los aportes de la decisiones emitidas por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario Región Los Andes, en virtud que el mismo tiene jurisdicción para conocer las controversias derivadas en materia tributaria vinculadas al Municipio Bolívar del Estado Táchira.

Así tenemos que en sentencia del 29 de junio del 2009, caso AGENCIA DE FESTEJOS Y LICORERIA LOS TORO ROS, es tribunal señala lo siguiente.

> "Vistos los argumentos y defensas realizadas por la parte actora, quien juzga observa que la controversia planteada queda circunscrita a determinar si es la Administración Tributaria, la que tiene atribuida la competencia para sancionar en materia de libros de licores, considerando que a través de la reforma de fecha 28 de julio de 2005 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y bebidas Alcohólicas el segundo aparte de su articulo 46, se transfirió a la Administración Tributaria Local la competencia para expedir las Autorizaciones para el Expendio de Bebidas Alcohólicas. De acuerdo a los hechos antes plasmados, es preciso citar lo dispuesto en la norma in comento, la cual establece: Artículo 46. Las industrias relacionadas con alcohol y especies alcohólicas, fabricación y las fábricas de aparatos de destilación, sólo podrán funcionar mediante el previo registro en la Oficina de la Administración Tributaria Nacional de su domicilio fiscal. El

Reglamento de esta Ley determinará los datos que hayan de contener las solicitudes de registro respectivo y los documentos y comprobaciones que deban acompañarla. Las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas serán otorgadas por las alcaldías, de conformidad con las normas que establezcan las ordenanzas respectivas, sin perjuicio de lo establecido en las leyes que rigen la materia municipal. Hasta tanto los organismos municipales competentes dicten las normas relativas a las autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, las alcaldías se encargarán de hacer cumplir las disposiciones contenidas en la presente Ley y su Reglamento.

De lo anterior, se colige que a través de esta disposición el legislador trasladó a las Alcaldías tanto las competencias para el otorgamiento de las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas, como la potestad para establecer las condiciones para su otorgamiento, entre las que se pueden incluir las tasas para la prestación de un servicio. Ahora bien, en el caso de autos la Administración Tributaria Nacional fundamenta la emisión del acto sancionatorio en el hecho de que el contribuyente no lleva en forma debida y oportuna el libro de control de especies alcohólicas, en contravención a lo establecido en el artículo 47 de la Ley de Impuestos sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y 221 de su Reglamento, para lo cual se encuentra facultada según lo sostiene la representación fiscal, que considera que el visado de facturas, guías y sellado de libros, conservan un interés fiscal inherente al soporte de las operaciones de compra, venta y traslado de esta clase de mercancía, por lo que concluye que el control sobre tales documentos sigue siendo del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria.
Ante los hechos así plasmados, es preciso analizar las implicaciones jurídicas adosadas a la transferencia de la competencia para el otorgamiento de las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas, tomando en consideración que según lo dispuesto en el articulo 46 de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas debe el municipio dictar la Ordenanza correspondiente, a los fines de establecer las normas que regulen tal actividad. Así también, debe tenerse presente que según lo dispuesto en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de la República, es competencia del Poder Público Nacional, la creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies

alcohólicas. De acuerdo con ello, la tasa por la expedición de la licencia para el expendio de bebidas alcohólicas, resulta completamente diferenciada de los impuestos a que se refiere el mencionado artículo 156 numeral 12 de la Constitución Nacional, los cuales, como previamente se señaló, atañen a la producción y consumo de bebidas alcohólicas.

Al hilo de estas ideas, se encuentra que en el caso de autos la Jefe de la División de Fiscalización autorizó al funcionario Miguel Ángel Ramírez Chávez, a verificar en el establecimiento del contribuyente el oportuno cumplimiento de los deberes formales a que está obligado de conformidad con la Ley de Impuesto Sobre Alcohol y Especies Alcohólicas y su Reglamento para el año 2007; el fiscal actuante dejó constancia en el Acta de Recepción y Verificación N° GRTI/RLA/DF/2008/660/02 que el "libro de control de especies alcohólicas se encuentran en estado de atraso superior a un mes, ya que no se encuentran registradas la totalidad de las guías que amparan las especies alcohólicas que se encuentran o se ofrecen a la venta en el establecimiento".

En tal sentido, debe considerarse que según lo establecido en el artículo 2 de la Ley en cuestión, el hecho imponible del impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas es el ejercicio de la industria y del comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas, igualmente, el instrumento legislativo que regula el mencionado impuesto prevé que la industria y el comercio de alcohol etílico y especies alcohólicas, así como la fabricación de aparatos aptos para destilación de alcohol estarán sujetos en forma permanente a las visitas, intervenciones y presentación de la totalidad de los libros y documentos a los fines de las verificaciones y demás medidas de vigilancia fiscal. (Art.42), desprendiéndose de la interpretación armónica y concatenada de amabas normas, la facultad de la Administración Tributaria Nacional, representada por el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, para desplegar procedimientos de control fiscal en aquellos que ejerzan como actividad lucrativa, la industria o el comercio en materia de Licores.

No obstante lo anterior, en aplicación directa de la norma contenida en el articulo 46 antes citado, el Municipio San Cristóbal del Estado Táchira sancionó la Ordenanza para el Ejercicio del Expendio de Bebidas Alcohólicas, de fecha 28 de diciembre de 2007, por medio de la cual regula lo concerniente a la autorización necesaria para el expendio de bebidas alcohólicas que se realice en la Jurisdicción del Municipio, así como la licencia para ejercer tales actividades.

De acuerdo con dicha ley municipal los dueños de expendios de especies alcohólicas, tienen el deber de llevar en libros foliados y sellados por las respectivas oficinas de rentas, los datos relacionados con las guías y demás anotaciones que en cada caso exija la dirección de hacienda (Art. 45), en ese mismo orden de ideas, la Ordenanza establece la sujeción permanente de los establecimientos o locales destinados al expendio de especies alcohólicas, al consumo, transporte o circulación de las mismas, a las visitas intervenciones y presentación de libros y documentos a los fines de las verificaciones y demás medidas de vigilancia fiscal. (Art. 58), conforme con ello, atribuye a los fiscales del ramo la competencia para practicar auditorias y exigir los libros, registros y demás comprobantes, así como la facultad para sancionar los incumplimientos a que haya lugar (Art. 62 y 69 y siguientes) estableciendo como causal para la cancelación la licencia para ejercer el expendio de bebidas alcohólicas y el cierre definitivo del establecimiento, el reincidencia en la violación de las normas de la presente ordenanza. (Art. 82)

Del análisis de ambas Leyes, tanto la Nacional como la Local, se desprende que ambos entes político territoriales están dotados de potestades de control sobre los sujetos que ejercen como actividad comercial la venta de alcohol etílico y especies alcohólicas, ello en el caso de la Administración Tributaria Nacional, tendría su fundamento en el eminente interés fiscal que poseen tales registros, considerando que aun cuando el comerciante no es pechado con el impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas previsto en la Ley Nacional, sus registros son de interés para controlar la actividad de los productores e importadores de licores, toda vez que a través del cruce de información con los expendedores del producto gravado, puede la administración constatar la certeza de las declaraciones de los contribuyentes del impuesto. En el caso de la Administración Tributaria Local, su competencia para verificar el cumplimiento de deberes formales en los libros, registros y demás comprobantes llevados por los comerciantes autorizados para el expendio de bebidas alcohólicas, se justifica en razón de que tales deberes constituyen requisitos para el otorgamiento de la licencia y su incumplimiento reiterado puede ocasionar la pérdida de la autorización, aunado a ello, es preciso traer a colación un hecho puntual, y es que en la actividad de licores se encuentra íntimamente involucrada con el orden público, de allí que se justifique plenamente el control permanente por parte de las autoridades, en ejercicio de sus potestades de policía administrativa.

En virtud de los hechos así plasmados, y en razón de lo que se desprende de la interpretación gramatical de las normas aludidas en las motivaciones del presente fallo, este despacho encuentra necesario acudir a lo expuesto por la Sala Constitucional del Supremo Tribunal, en cuanto a la colisión de leyes:
En criterio de esta Sala, tal colisión de normas en el interior del ordenamiento jurídico vigente ha tenido su causa, no en la inconstitucionalidad de alguna de las normas involucradas en el conflicto, ni tampoco en la ausencia de base constitucional de la República, los Estados o el Distrito Metropolitano para crear –en cada una de las fechas en que fueron dictadas las leyes que las contienen- la obligación tributaria contenida en cada una de las disposiciones analizadas, sino en la transferencia de la República a los Estados y al Distrito Metropolitano de Caracas, que efectuaron tanto la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, a través de sus artículos 164, numeral 7, y 167, numeral 3, como la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, a través de su artículo 24, de la competencia tributaria en el ramo de timbre fiscal que anteriormente, de acuerdo al artículo 136, numeral 8, de la Constitución de 1961, bajo cuya vigencia fue dictado el Decreto con Fuerza de Ley sobre Timbre Fiscal, estaba atribuida al Poder Nacional.

Y precisamente, según lo advierte la doctrina especializada, a tales antinomias o incoherencias internas del sistema jurídico, en particular de las leyes nacionales con las leyes estadales y ordenanzas municipales, responde la consagración en los Textos Constitucionales de Venezuela del recurso de colisión de normas legales, ya que desde su primera formulación en el artículo 89, ordinal 9°, de la Constitución de los Estados Unidos de Venezuela de 1864, se concibió para "declarar cual sea la ley vigente cuando se hallen en colisión las nacionales entre sí o éstas con las de los Estados o las de los mismos Estados", siendo que la materia a dilucidar en esta vía jurisdiccional "no trata de infracciones a la Constitución. Tampoco de situaciones de ilegalidad. Sólo que dos normas de igual rango se contradicen. Debe entonces la Corte resolver la colisión declarando cuál norma debe prevalecer. Puede verse que se trata de una facultad peculiar que tiene carácter prácticamente legislativo: el criterio para determinar por qué una norma prevalece sobre la otra queda íntegramente al juicio de la Corte" (Cfr. Tomás Polanco Alcántara, Ensayo de Interpretación Histórica de las Facultades Políticas de la Corte Suprema de Justicia en la Constitución de 1961, en "Estudios sobre la

Constitución. Libro-Homenaje a Rafael Caldera", Tomo IV, Universidad Central de Venezuela, 1979, p. 2235).

En efecto, en el caso de autos la Sala advierte que no existen cuestiones de inconstitucionalidad que resolver, sino únicamente cuál es la normativa legal que debe prevalecer –o mantener su vigencia- en materia del impuesto a los pagarés bancarios, letras de cambio libradas por instituciones bancarias y órdenes de pago emitidas a favor de contratistas, por concepto de timbre fiscal, de acuerdo al actual sistema constitucional de atribución de competencias tributarias de la República, los Estados y los Municipios, y para ello es necesario determinar con carácter previo, cuál nivel político-territorial tiene atribuida la competencia originaria en materia de timbre fiscal, esto es, si tal ramo tributario se encuentra reservado, como lo estaba durante la vigencia de la Constitución de 1961, al Poder Nacional o si, por el contrario, la Constitución de 1999, reimpresa en Gaceta Oficial n° 5.453, Extraordinario, del 24 de marzo de 2000, en desarrollo de los principios de descentralización contenidos en sus artículos 4 y 158, atribuyó de forma originaria dicha competencia tributaria a los Estados que integran a la República Bolivariana de Venezuela según lo dispuesto en los artículos 164, numeral 7, y 167, numeral 3, eiusdem, y, en consecuencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 24.1 de la Ley Especial sobre el Régimen del Distrito Metropolitano de Caracas, si tal atribución ha sido igualmente conferida al Distrito Metropolitano de Caracas.

Para ello, tal y como ha sido criterio de esta Sala, es menester tener en cuenta la distinción que la dogmática tributaria instaura en torno a los conceptos de poder tributario y potestad tributaria, ya que, según se afirma, el primero de ellos se refiere a la facultad o cualidad, originaria o derivada, que tienen los órganos legislativos de los entes político-territoriales (República, Estados y Municipios) de establecer tributos mediante leyes formales que contienen los elementos objetivos, subjetivos, generales y abstractos de las obligaciones tributarias (hecho imponible, base imponible, alícuota, sujetos de la relación, etc); en tanto que el segundo está vinculado al poder de exacción, bien sea reglamentario o de actuación concreta, que tienen los órganos ejecutivos del ente político-territorial correspondiente para, mediante actos administrativos generales o particulares, determinar y exigir las obligaciones tributarias subjetivas,

individuales y concretas, surgidas de la verificación o de la determinación oficiosa de los presupuestos contenidos en la ley. (Subrayado añadido)

Ahora bien, para evitar confusiones o argumentaciones equívocas a partir de la distinción antes indicada, en vista de la similitud semántica existente entre los términos "poder" y "potestad" en el ámbito del Derecho Público (Cfr. las voces "poder", "poder tributario" y "potestad administrativa" en Emilio Fernández Vázquez, Diccionario de Derecho Público, Buenos Aires, Astrea, 1981, pp. 572, 582 y 594 y ss), la Sala, siguiendo las consideraciones efectuadas en la mencionada decisión, considera pertinente señalar, únicamente, que son manifestaciones de la misma competencia tributaria atribuida por la Norma Constitucional, el poder de crear el tributo y el poder de exigir o recolectar el tributo, ya que el ejercicio del primero, con base en una norma atributiva de competencia, implica la creación mediante ley de la obligación tributaria, en tanto que el ejercicio del segundo implica la recaudación del producto de la verificación de la obligación tributaria, mediante los órganos y procedimientos administrativos preestablecidos en la ley. Así se declara.

Sobre la base de esta doble manifestación de la competencia tributaria atribuida por la Constitución a los órganos legislativos de los tres niveles político-territoriales, pasa la Sala a examinar el contenido de las normas constitucionales y legales que constituyen el fundamento de la competencia tributaria en el ramo de timbre fiscal, y en tal sentido observa que no se incluyó en el artículo 156 de la vigente Constitución, que enuncia las competencias del Poder Nacional, ninguna norma que permita a este Tribunal Supremo considerar que el poder para crear y recaudar tributos en materia de timbre fiscal, incluido el impuesto a los pagarés bancarios y letras de cambio libradas por bancos, sigue siendo, como lo fue durante la vigencia de la Constitución de 1961, exclusiva de la República, en lugar de ello, se advierte que el actual Texto Constitucional atribuyó dicha competencia de manera exclusiva a los Estados de la Federación y, asimismo, que la Asamblea Nacional Constituyente de 1999 estableció en la Ley Especial sobre el Régimen de Distrito Metropolitano de Caracas, que una de las fuentes de ingreso del referido Distrito, serían los tributos asignados a los Estados por la Carta Magna.

…Omissis…

Ahora bien, con base en una técnica de interpretación que involucra los métodos (1) sistemático, (2) de coherencia con las disposiciones constitucionales y legales antes citadas y comentadas, (3) de adecuación al principio general de la descentralización como política nacional, contenido en el Preámbulo y en los artículos 4, 16 y 158 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y (4) de armonía con el sentido literal posible que se desprende del artículo 164, numeral 7, eiusdem, esta Sala juzga que la inequívoca intención del constituyente de 1999 fue atribuir de manera originaria a los Estados de la Federación, así como al Distrito Metropolitano de Caracas, tanto el poder de crear como el poder de recaudar tributos en materia de timbre fiscal a fin de dotar a dichas entidades político-territoriales de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos cuya prestación les ha sido encomendada por la propia Constitución o las leyes, ello en el marco de la llamada descentralización fiscal, sin la cual la descentralización política y administrativa del Poder no sería más que una simple aspiración de las regiones, como fue durante buena parte de la vigencia de la derogada Constitución de 1961.

En efecto, estima esta Sala que por voluntad del artículo 164, numeral 7, de la Constitución, que habla de creación y no sólo de recaudación, el establecimiento por parte del órgano legislativo estadal (o por el Cabildo Metropolitano de Caracas) de tributos por concepto de timbre fiscal, no se encuentra limitado a la exacción de tasas por la prestación de servicios públicos que de manera exclusiva y excluyente sean brindados por los órganos o entes que lo integran administrativamente, ya que los entes político-territoriales que detentan el Poder Estadal serían los únicos competentes para crear, a través de sus leyes estadales, tributos en materia de timbre fiscal, que en el caso de Venezuela ha comprendido la creación de una multiplicidad de hechos imponibles, a saber, la expedición u otorgamiento de certificaciones, licencias, autorizaciones, concesiones, registros o la realización de ciertos actos como la emisión de pagarés bancarios o letras de cambio, los cuales han dado lugar al establecimiento por el órgano legislativo nacional no sólo de tasas a ser canceladas a través de estampillas o papel sellado, sino también de impuestos no asociados con ninguna actividad en particular, que deben ser cancelados en efectivo ante los órganos competentes.

Admitir, por el contrario, que los Estados sólo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de los servicios y bienes que le son propios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 167, numerales 2 y 3, de la vigente Constitución, implicaría aceptar que existe una antinomia intraconstitucional entre dichas disposiciones y la norma atributiva de competencias, contenida en el artículo 164, numeral 7, de la Constitución, por lo que, fundada en un manifiesto desconocimiento de las modalidades tributarias contenidas en la legislación nacional de timbre fiscal cuya última reforma data de 1999, dicha interpretación terminaría por afirmar que en realidad la Norma Fundamental no presenta avance alguno en materia de descentralización fiscal, y que el artículo 164, numeral 7, constitucional sólo puede entenderse dentro de los "límites" que le fijarían las normas contenidas en los artículos 167, numerales 2 y 3, que poco progreso implican en relación con el ordenamiento jurídico preconstitucional." (Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa. Caso: Bolívar Baco Universal C.A. Sentencia de fecha 30/04/2003. Exp. N° 1535)

En el caso de autos, se presenta una situación análoga a la tratada en el la sentencia ut supra citada, pues se trata de dos entes políticos administrativos que actúan basándose en sus potestades constitucional y legalmente conferidas, ejerciendo actos de control y vigilancia sobre los comerciantes que expenden alcohol y especies alcohólicas, sin embargo, resulta inconveniente desde el punto de vista jurídico el pretender que ambos entes estén facultados para ejercer su potestad sancionatoria en materia de deberes formales, pues ello atenta indudablemente contra los derechos y garantías constitucionales del administrado, específicamente la prohibición del non bis in idem, e virtud del cual, nadie puede ser sancionado dos veces por un mismo hecho.
Planteado lo anterior, cabe valorar lo siguiente el campo de los deberes formales alude a una serie de obligaciones que impone la Administración Tributaria a los contribuyentes a los efectos de conducir al cumplimiento de la finalidad última del tributo, cual es, la efectiva recaudación del mismo, este campo de los Deberes Formales constituye parte del Derecho Tributario Formal, el cual ha sido definido por la Doctrina, con las palabras siguientes:

"conjunto de normas reguladoras de los procedimientos que la Administración Tributaria utiliza, para que el tributo

> legislativamente creado se transformé en tributo finalmente percibido.” (XXI Jornadas J.M. Domínguez Escobar, El Sistema Tributario Venezolano, Deberes Formales y Procedimientos en el Código Orgánico Tributario, Dra. Evelyn Marrero Ortiz, Pág. 107)
>
> Debe entonces entenderse que los deberes formales aluden a una serie de requisitos previstos por ley para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como coadyuvar a la precisa determinación de la misma. Se trata de una serie de normas que regulan las formas a las que habrán de adecuarse los contribuyentes para el mejor cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y aun cuando no constituyen deberes sustanciales o de fondo, poseen el mismo imperativo legal de exigibilidad, y al constituir circunstancias objetivas su incumplimiento, lleva de suyo, la imposición de una sanción generalmente de carácter pecuniario que funge como correctivo de la acción infractora y pretende encausar las actuaciones del contribuyente dentro de los parámetros o formas establecidas por el legislador tributario.
> De acuerdo con ello, es dable concluir que el Fisco Nacional tiene facultad para verificar y vigilar a las Licorerías y Expendios de Especies Alcohólicas, pues aun cuando éstos no son contribuyentes del tributo nacional por ellos recaudado, su actividad esta directamente vinculada con la de los sujetos pasivos de la obligación tributaria derivada de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Bebidas Alcohólicas, sin embargo, solo podrán sancionar el incumplimiento a los deberes formales relativos al control fiscal, dentro de los cuales no se cuentan lo incumplimientos en los libros, esto es, la forma en que éstos se llevan lo cual, será en todo caso competencia de la Administración Local, en virtud de que tales incumplimientos inciden directamente en el otorgamiento de las autorizaciones y licencias correspondientes, teniendo que a juicio de este despacho, existe en materia de Licores una competencia concurrente entre el Fisco Nacional y el Fisco Municipal. Y así se declara.

La importancia de este fallo, radica en el análisis que realiza el juzgador sobre la distribución de competencias tributarias en esta materia y donde se evidencia la necesidad de armonizar el contenido y ejercicio de las mismas, desde el punto de vista nacional, estadal y municipal.

En fecha del 18 de diciembre de 2008, caso MINIABASTO Y LICORERIA SAN JUAN, el Tribunal, emite fallo de siguiente contenido:

> En el caso bajo análisis el acto se fundamenta en el expediente administrativo, constante del acta de fiscalización y verificación de deberes formales, Resolución N° 216/2008, así como de la constancia de renovación la cual riela al folio (209), donde se desprende claramente que el Fondo de Comercio Mini Abasto y Licorería San Juan, no efectuó a tiempo el pago de la renovación de la autorización otorgada por la Administración Tributaria para el ejercicio de la actividad económica concerniente al expendió de bebidas alcohólicas incumpliendo con lo establecido en el artículo 10 numeral 2 de la Ley de Timbre Fiscal, debiendo cancelar dicha tasa todos los nueve de cada año, y en lo que respecta a la cancelación del año 2007 la efectuó el día 20 de noviembre de 2007, siendo extemporaneo el mencionado pago
> Considera esta juzgadora una vez revisado el acto administrativo contenido en la Resolución N° 216 de fecha 14/03/2008, así como la respectiva de acta de fiscalización y verificación, que la Administración Tributaria actuó ajustada a derecho ya que de la revisión de los documentos, se verificó que efectivamente que la recurrente renovó extemporáneamente la constancia para el expendió de bebidas alcohólicas por la cual se declara improcedente este alegato. Y así se decide.
> 2.- Arguye que en el numeral tercero (3) de la Resolución recurrida ubica la supuesta renovación extemporánea como un ilícito establecido en el artículo 108, numeral 5 del Código Orgánico Tributario, considerando que no es aplicable "…por cuanto del ACTA DE FISCALIZACION Y VERIFICACIÓN DE DEBERES FORMALES, la cual se anexa en copia simple, no se evidencia el incumplimiento del referido deber formal; menos se determina en la referida acta la comercialización de especies gravadas sin haber renovado la autorización otorgada por la Administración Tributaria.
> En el presente caso observa esta juzgadora que efectivamente dicho incumplimiento existe, es decir la renovación extemporánea de la autorización para el expendió de bebidas alcohólicas, que la fiscal actuante no lo halla reflejado muy claro en el acta de fiscalización y verificación, no es motivo para evadir la responsabilidad, sabiendo que consta en el expediente

> administrativo como ya se explicó anteriormente, la Resolución N° 216 de fecha 14/03/2008, así como la planilla de pago forma 16 N° 2957949, donde consta el pago el cual fue realizado extemporaneo.
> En lo que respecta ala multa la Administración procedió a imponer multa prevista en el Artículo 108, numeral 5 aparte 5 del Código Orgánico Tributario en 30 unidades tributarias, equivalente a Un Mil Ciento Cincuenta Bolívares (Bs. F 1.150,00).
> En relación a ello, es necesario observar lo que contempla el Código Orgánico Tributario sobre el incumplimiento formal aquí verificado, y al respecto en su Artículo 109 numeral 1 y 110 establecen el ilícito sobre el retraso en el pago de Tributos y la sanción aplicable…"

Se omite del análisis del fallo expuesto, la importancia de establecer que el tributo corresponde en este caso, que no se ha asumido la competencia en materia de Timbres Fiscales, al Poder Nacional, se reitera el criterio que puede sancionar el pago extemporáneo de la obligación tributaria el Municipio.

En otro fallo se establece la obligación de los Municipios de aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Orgánico Tributario, en garantía del derecho a la defensa y del debido proceso que tiene los contribuyentes.

Como consecuencia de los razonamientos anteriormente expuestos se puede precisar, que el Municipio Bolívar, puede sancionar, a los administrados de conformidad con los numerales 4 y 5 del artículo 108 del COT, que contempla: comercializar especies gravadas sin autorización y sin la renovación respectiva, es decir, por expender bebidas alcohólicas sin el trámite administrativo de la autorización o de la renovación, están viciados de nulidad en virtud del siguiente argumento:

El hecho que en el año 1999, la CRBV asignara a los estados el ramo tributario del papel sellado y que a partir del año 2005, se atribuyera por Ley a los Municipios la potestad para el otorgamiento de la autorizaciones para el expendio de bebidas alcohólicas, la cual hoy día a pesar de la Reforma de la LIAEA del 2007 mantiene; determina que tales competencias se ejercen dentro del marco de la descentralización tributaria y administrativa; de esta forma, el desarrollo de las mismas están sometidas a límites, en consecuencia el desarrollo que en materia del Timbre Fiscal efectúen los Estados y la creación de tasas vinculados al otorgamiento de la Licencia de Licores y su renovación; deben desplegarse en forma armónica y coordinada, lo cual es una garantía para el administrado, su inobservancia constituye una violación de la CRBV.

De esta forma, se hace necesario diferenciar el caso que la materia de timbres fiscales no se hubiese asumido por parte de los Estado, debemos indicar que la Potestad Originaria, le sigue correspondiendo a los Estados, pero en ausencia de regulación por parte de éste, el Poder Nacional mantiene el desarrollo de la Potestad Tributaria mediante la aplicación de la LTF. En este sentido, como se ha hecho referencia anteriormente, a la existencia de una relación jurídico administrativa y una relación jurídico tributaria, en cuanto a la primera, la posee el contribuyente quien ejerce el expendio de alcohol y bebidas alcohólicas frente al Poder Nacional, o la mantiene frente a los Estados pero a través de las disposiciones de la LIAEA, obteniendo los ingresos el Poder Nacional.

En este sentido, las competencias de los Estados derivadas de la potestad de imposición, en materia de timbre fiscal comprende: a) Definir y cuantificar la obligación tributaria en cada contribuyente generando en el órgano competente la facultad de investigar, comprobar y liquidar el tributo; b) Recaudar el tributo; c) El cobro efectivo y hasta coactivo del tributo. De esta forma los Estados y los Municipios están dotados de potestad de Imposición, de los ramos tributarios propios de su Potestad Tributaria; en consecuencia los Municipios no tienen la potestad, ni la competencia para sancionar por Timbre Fiscal.

De esta forma, el Municipio Bolívar, no solo tiene la competencia para otorgar las autorizaciones que desde la perspectiva del autor se puede señalar que ha partir de la reforma de la LIAEA del año 2007, dicha competencia esta limitada, ya que los Municipios no tienen la autonomía para regular el desarrollo de la misma, están sometidos a los lineamientos y regulaciones tanto del Poder Nacional, como de los Consejos Comunales; no pueden crear tasas cuyo hecho imponible, sea idéntico al señalado o en la LTF (nacional) si no han asumido la competencia y la LTF estadal.

De conformidad con los postulados del artículo 136, 137, 156,164 y 179 de la CRBV, la Nación, los Estado y los Municipios, no pueden gravar materias atribuidas a otro ente territorial, en consecuencia no puede ni el poder nacional, ni el municipal gravar las materias vinculadas al Timbre Fiscal, es decir, no pueden incluir dentro de los supuestos de hechos imponibles de las normas, materia que no le corresponde. En consecuencia, al sancionar los Municipios por la falta de pago de la tasa para la renovación de la Licencia de Licores, se viola el Principio de Justicia Tributaria y de la Legalidad, al pretenderse establecer una doble imposición por parte del Municipio y los Estados, o Municipio y la Nación, en virtud que son los Estados lo que están dotados de la potestad para regula el ramo de Timbre Fiscal, estos son los que tiene la competencia para desarrollar todo de la creación del tributo, hasta su recaudación efectiva.

Cuando un Municipio sanciona a un administrado por las siguientes circunstancias: a) Por la falta de pago de la tasa tipificada en el artículo 10, numeral 2 de la LTF, o tipificada de la misma forma en la Ley de Timbre Fiscal Estadal (como se ha indicado anteriormente la tendencia en los Estado ha sido copiar la Ley nacional); b) Por la falta de pago de la renovación tipificada en el artículo 10, numeral 2 de la LTF, o tipificada de la misma forma en la Ley de Timbre Fiscal Estadal. Esta aplicando una sanción no a un deber formal, por el contrario una obligación material tributaria como lo es el pago o no del tributo a que se encuentra obligado los sujetos, la potestad para sancionar y requerir este pago es propio de la potestad tributaria y de imposición conferida a los Estados, en materia de timbre

fiscal.

En los casos de los supuestos anteriores, vician de incompetencia lo actos sancionatorios por usurpación de funciones, el cual ya ha sido desarrollado anteriormente, en virtud que el Municipio a través de sus órganos actuantes, no tienen ni la potestad tributaria, ni la competencia para sancionar la falta de pago de las tasa por timbres fiscales. En consecuencia, no tienen los Municipios la habilitación legal para sancionar en los supuestos ya señalados, si bien no existe en la jurispudrencia el estudio de la situación particular de análisis del presente trabajo, se trae a colación el estudio contenido en la Sentencia de fecha 19 de septiembre de 2007, emitida por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Caso Surtidora Licovem, en la cual se examina la imposibilidad que tienen los Municipios para incluir como ingresos brutos, los impuestos pagados por producción de licores, criterios que son aplicables en esta investigación, como alegato de configuración del vicio de usurpación de funciones:

> "…Tal como se desprende de los artículos citados, (…) el espíritu, propósito y razón del legislador al dictar la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, fue mantener dentro de la competencia del Poder Nacional todo lo concerniente a la **'regulación'** y **'potestad tributaria'** sobre alcohol y especies alcohólicas, lo que excluye de manera incuestionable la posibilidad de que un Municipio pueda crear impuestos relativos al ejercicio de la industria y el comercio en estas materias, pues ello excedería el límite de competencia concedido en la Carta Magna…
>
> …Por lo tanto, considera esta Sala que el Poder Nacional es el único al que le corresponde establecer tributos que sean susceptibles de gravar las actividades económicas relacionadas con el alcohol etílico y las especies alcohólicas de producción nacional o importadas, destinadas al consumo en el país, o de producir un efecto sobre dichas operaciones. En efecto, la Carta Magna reconoce que son los órganos del Poder Nacional los que deben diseñar los lineamientos del comercio de tales productos, así como el establecimiento de gravámenes sobre tal actividad, como se refleja del contenido del artículo 156, numeral 12, las cuales no encuentran asidero constitucional en la norma que atribuye competencias a los Municipios, dispuesta en el artículo 178 de la Constitución de la

República Bolivariana de Venezuela…

> De conformidad con lo expuesto, se constata que el Municipio Valencia del Estado Carabobo, al pretender incluir en la base de cálculo del impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio y de índole similar), los montos de impuesto sobre alcohol y especies alcohólicas pagados por la contribuyente y trasladados al consumidor final en el precio de venta, excedió los límites que le fueron impuestos por la Carta Magna, usurpando funciones y **atribuyéndose competencias que no le son propias, por corresponder exclusivamente al Poder Nacional; en primer lugar, por no corresponder a la noción de ingreso bruto del impuesto sobre patente de industria y comercio; en segundo lugar, por constituir tal actuación una violación a la limitación explícita prevista en el artículo 183 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y, en tercer término, por corresponder dicha materia imponible a la competencia exclusiva del Poder Nacional, como se desprende de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas**…(Resaltado Nuestro)

En este orden de ideas, la Constitución al transferirle a los Estado el ramo de timbre le transfirió todo lo concerniente a la ‘regulación’ y ‘potestad tributaria’ sobre dicha materia, lo que excluye de manera incuestionable la posibilidad de que un Municipio pueda crear impuestos relativos al ramo de timbre fiscal, pues ello excedería el límite de competencia concedido en la Carta Magna, el problema surge como hace referencia la doctrina, por la falta de materias que pueden ser incluidas como gravables por el timbre fiscal o una Ley Base o de Armonización para definir esta situación.

La Ley Orgánica de Hacienda Pública Estadal, dispone en su artículo 37 lo siguiente:

> **Artículo 37.** La omisión del pago del tributo por concepto de timbre fiscal exigido, así como el expendio de papel sellado y estampillas, o de medios alternativos autorizados en casos de escasez o insuficiencia de dichas especies fiscales, en forma distinta y condiciones diferentes

> a las que se establezca en la Ley del estado, incluyendo el expendio a menor o mayor valor del establecido, será sancionada con las multas previstas en la ley estadal, sin perjuicio de las demás sanciones que puedan corresponder de acuerdo con las disposiciones nacionales o estadales aplicables

Es clara la norma, asignándole la competencia a los Estados para sancionar

De conformidad con lo expuesto, se constata que el Municipio, al pretender emitir sanciones por la falta de pago de un impuesto que no es de su competencia excede los límites que le fueron impuestos por la Carta Magna, usurpando funciones y atribuyéndose competencias que no le son propias, por corresponder exclusivamente al Poder Estadal

Límites de la Ordenanza que regula expendio de bebidas alcohólicas en el Municipio Bolívar, sobre las materias tributarias.

.

El Municipio Bolívar en materia de expendio de bebidas alcohólicas mantiene la relación jurídico administrativa, solo relacionado con el otorgamiento de la autorización, dentro del ordenamiento jurídico venezolano existen algunos municipios que han creado ordenanzas, para regular el impuesto de patente de industria y comercio en donde incluyen dentro de sus clasificadores, actividades de expendio de alcohol y bebidas alcohólicas, o han sancionado ordenanzas que regula el expendio de bebidas alcohólicas.

En estos casos la inconstitucionalidad de tales ordenanzas municipales, se verifica cuando tales instrumentos legales gravan, la actividad de expendio de bebidas alcohólicas. A tal efecto, el fundamento de la inconstitucionalidad es necesario clasificarlo en dos aspectos, el primero en cuanto a la actividad de expendio de bebidas alcohólicas como tal y el segundo relacionado con la potestad tributaria

municipal.

El autor Carmona (2006), señala en torno al tema:

a.- Que a los Municipios se les confirió un poder tributario originario de acuerdo al contenido del artículo 46 de la LIAEA, estableciendo la derogatoria de la LTF, ya que si se aplican las Ordenanzas y la referida norma se estaría presentando un problema de doble tributación que "atenta contra los principios constitucionales que ordenan el sistema tributario venezolano.

b.- Así mismo expone que la "República no puede exigir el Timbre Fiscal respecto de materias que ya no son de su competencia, en aquellos Estados que aún no han dictado sus leyes de timbre fiscal, ni deben poder los Estados que si las han dictado, incluir hechos imponibles materias de competencia municipal, pues la intención del constituyente de 1999, al otorgar a los Estados de la República y al Distrito Metropolitano de Caracas la competencia en materia de Timbre Fiscal, fue la de dotarlos de mayores recursos para el financiamiento de sus actividades y para la optimización de los servicios públicos, para lo cual requieren igualmente de recursos, entre ellos, los derivados de los tributos que tienen asignados.

c.- En virtud de las transferencia a las Alcaldías de la competencia para otorgar las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas, ya no puede ser exigida la tasa consagrada en el numeral 2 del artículo 10 de la LTF, pues, tal disposición ha quedado derogada y, por ende, corresponde a los Municipios establecer las tasas correspondientes a través de las Ordenanzas correspondientes.

Disentimos con todo respeto del criterio anteriormente expuesto, por las siguientes razones:

a.- La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha sido clara en señalar que el otorgamiento de la autorización para iniciar el expedido de alcohol y bebidas alcohólicas, es un acto de naturaleza administrativa fundamentalmente autorizatorio, existiendo para el interesado una relación jurídica administrativa, no puede señalarse en consecuencia de la transferencia de una potestad tributaria, al

contrario se delegó de una competencia administrativa que comporta fundamentalmente la prestación de un servicio de naturaleza administrativa, a su vez que se despliega la actividad de policía administrativa del Municipio por cuanto el otorgamiento de la autorización y la renovación de la misma, obedece a la necesidad de controlar tales establecimientos.

b.- Los Estados conservan aún su potestad originaria atribuida por la CRBV, sin embargo, es conveniente aclarar por vía jurisprudencial si pueden gravarse como hecho imponible el otorgamiento de las autorizaciones para los expendios de alcohol y bebidas alcohólicas dentro de las respectivas leyes de timbre fiscal estadales.

c.- Si bien el otorgamiento de la autorización implica fundamentalmente una relación jurídica administrativa, no pueden los Municipios verificar el cumplimiento de deberes formales derivados de la relación jurídica tributaria originada con ocasión de la Ley de Timbre Fiscal Estadal en caso haberse sancionado. Si el Estado no asume dicha competencia y se aplica la LTF, en consecuencia será el órgano competente, el Poder Nacional a través del SENIAT.

La doctrina considera necesario que los Municipios puedan crear tasas por lo servicios generados del trámite administrativo del otorgamiento de la Licencia de Licores y renovación de la misma, como una forma de financiar dicha actividad.

En este sentido, la jurisprudencia reconoce que es inviable la posibilidad de aceptar que los Estados sólo pueden crear tributos en materia de timbre fiscal mediante la fijación de tasas por el aprovechamiento de los servicios y bienes que le son propios, no se puede reducir la exacción del tributo denominado timbre fiscal a la modalidad de tasas, cuando lo cierto es que de acuerdo con el vigente régimen nacional en la materia, la obligación tributaria por concepto de timbre fiscal se causa no sólo por la prestación de un servicio público determinado, especializado y exclusivo por parte de la Administración competente para recaudar los recursos, como es la expedición de licencias, autorizaciones o certificaciones, sino también, tal y como lo ha reconocido la doctrina por el disfrute o aprovechamiento de servicios prestado por órganos o entes integrantes de otro ente político-territorial distinto al que

tiene el poder de recaudar el tributo.

En relación con la inclusión por parte de los Estados en sus leyes de timbre fiscal como hecho imponible los de servicios prestados por el Poder Municipal en materia de otorgamiento de la Licencia de Licores, en modo alguno invaden competencias atribuidas por la Constitución al Poder Municipal, ya que la única norma constitucional que de manera expresa regula el ramo tributario del timbre fiscal es la contenida en el artículo 164, numeral 7, ubicada dentro de las competencias exclusivas de los Estados que integran la República Bolivariana de Venezuela, no colide con ninguna de las disposiciones contenidas en la LIAEA.

Como se ha hecho referencia anteriormente la Sala Constitucional, en el caso de Timbre Fiscal, estimó que mientras se dictaba el régimen jurídico nacional a que se refiere el artículo 164, numeral 4, de la Constitución, que incluye a la Ley Orgánica de hacienda Pública Estadal y a la por ella denominada Ley de Coordinación Tributaria, sujetar el ejercicio de la competencia atribuida constitucionalmente a los Estados a las siguientes pautas, las cuales pueden ser aplicables perfectamente en este caso, la única diferencia es que la colisión no es con el Poder Nacional, sino Municipal:

a) Los Estados pueden crear en sus Leyes de Timbre Fiscal, obligaciones tributarias bajo la modalidad de tasas por el uso de sus bienes y el disfrute de los servicios prestados por los órganos o entes que los integran, sin necesidad de que sea dictado el marco legal tributario nacional previsto en el numeral 4 del artículo 164 de la Constitución;

b) Igualmente pueden los Estados regular mediante las leyes dictadas por sus Consejos Legislativos, los elementos del impuesto que por concepto de timbre fiscal se exige en materia de otorgamiento de licencias de licores y renovación;

c) El poder tributario estadal estará limitado por los principios de legalidad tributaria, capacidad contributiva, igualdad de los contribuyentes, proporcionalidad del tributo, generalidad de los tributos y no confiscatoriedad;

d) El Decreto con Fuerza de Ley de Timbre Fiscal perderá progresivamente su

vigencia en aquellas materias en las que los Estados creen mediante sus respectivas normas de timbre fiscal, aplicable dentro de sus límites territoriales, tasas por concepto de servicios públicos que eran competencia del Poder Nacional, pero que en la actualidad, por mandato constitucional, le han sido —o le sean en el futuro por ley especial— transferidos a los mencionados entes político- territoriales, así mismo perderá su vigencia dicho régimen nacional en materia de impuestos por timbre fiscal sobre otorgamiento y renovación de Licencia de Licores, en la medida que dicha competencia sea asumida por los Estados mediante leyes de timbre fiscal.

e) A fin de lograr una armonización provisional de las competencias tributarias existentes entre los Estados y los Municipios que respete los principios contenidos en la CRBV.

Es viable que los Municipios puedan cobrar tasas por el servicio que prestan para el otorgamiento de la Licencia de Licores, pero a los efectos de verificar la adecuación competencial de un determinado tributo a lo establecido en la Constitución, resulta pertinente analizar su base imponible acudiendo al estudio del hecho generador; ello, con el fin de mantener la armonía y relación que debe existir entre dichos elementos integrantes de la obligación tributaria y respetar su no disociación, así como la naturaleza del tributo. En efecto, la base imponible representa la manifestación de capacidad económica (suma dineraria) sobre la cual se aplicará la alícuota impositiva y en definitiva se obtendrá la cuota tributaria, en consecuencia no se debe incluir los conceptos por timbre fiscal.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

El criterio predominante tanto en la jurisprudencia como en la doctrina patria, tiende a considerar, que la potestad tributaria de cada uno de los niveles de los Poderes Públicos Nacional, Estadal y Municipal es originaria, pero que el ejercicio de la misma siempre debe estar supeditado a las limitaciones tanto directas como indirectas de carácter constitucional o legal que le sean aplicables. En virtud de ello, el artículo 136 de la CRBV, establece que cada una de las ramas del Poder Público tiene sus funciones pero deben colaborar entre sí para el ejercicio de las mismas, que incluye el Poder Público Nacional, Estadal y Municipal; es decir, los tres niveles políticos territoriales que configuran el sistema federal patrio. De allí que ni los Estados, ni los Municipios pueden crear impuestos sobre materias rentísticas reservadas al Poder Nacional, de igual forma, cada rama del Poder Público tiene sus propios órganos, exceptuando al Poder Judicial que es exclusivo del Poder Nacional.

Por otro lado, el expendio de alcohol y especies alcohólicas es una actividad comercial que está sometida directamente al control del Estado en sus diversas manifestaciones, en donde, en cada uno de los niveles (tanto horizontal como vertical) del poder público existe una injerencia de contenido tributario, sin obviar otros contenidos como de seguridad, salubridad, protección, etc; y que no son objeto del presente estudio.

Existe una regulación por parte del Poder Nacional y una regulación por parte del Poder Estadal, en materia de Timbre Fiscal, en principio por vía constitucional se le asigna a los Estados como parte de su poder tributario originario, así mismo es importante señalar que existe la posibilidad que los Estados desarrollen su competencia tributaria o no, para ello en la precitada norma se establece la

Disposición Transitoria Decimotercera, según la cual, "Hasta tanto los Estados asuman por ley estadal las competencias referidas en el numeral 7 del artículo 164 de esta Constitución, se mantendrá el régimen vigente."En consecuencia, en caso que los Estados asuman el ramo de timbre fiscal pueden ejercer a plenitud su potestad tributaria, para la creación, regulación, control y recaudación del referido ramo.

La posición adoptada por la gran mayoría de Estados, por no decir por la totalidad de ellos, ha sido la de considerar que el ramo de timbre fiscal comprende los mismos supuestos previstos en la Ley de Timbre Fiscal nacional más las tasas que puedan exigirse por servicios estadales. Para el caso que no se hubiese asumido la competencia, debemos indicar que la Potestad Originaria, le sigue correspondiendo a los Estados, pero en ausencia de regulación por parte de éste, el Poder Nacional mantiene el desarrollo de la Potestad Tributaria mediante la aplicación de la LTF. En estos casos la inconstitucionalidad de tales ordenanzas municipales, se verifica cuando tales instrumentos legales gravan, la actividad de expendio de bebidas alcohólicas.

Los efectos de la distribución de competencias tributarias con relación al expendio de alcohol y especies alcohólicas, implica que los Municipios son los competentes para otorgar las Licencias, pero el desarrollo normativo de esta competencia se encuentra asignado en primer lugar al Ministerio del Poder Popular del Interior y de Justicia, el cual debe establecer los lineamientos que todos los Municipios deben acoger, siendo que hasta la presente no se ha efectuado, por lo que confusamente se deben seguir aplicando las Ordenanzas que cada Municipio hubiese sancionado, o en su defecto la LIAEA y su Reglamento. En segundo lugar, a los Municipios le corresponderá sancionar Ordenanzas que recojan tales lineamientos para regular el trámite administrativo.

Por otro lado, los Estados juegan un papel preponderante en el ramo de timbre fiscal, pudiendo incluir dentro de los supuestos de hechos imponibles de las leyes de timbre fiscal que sancionen éstos, por los servicios por el otorgamiento de las Licencias de Licores, así como su renovación.

En virtud de los artículos 136 y 137 de la CRBV, son nulas las sanciones impuestas por los Municipios y por el SENIAT, en virtud de la falta de pago de la tasa por la autorización para el expendio de alcohol y especies alcohólica o de la renovación, el Municipio solo tiene la competencia para otorgar las autorizaciones que desde la perspectiva de la autora se puede señalar que ha partir de la reforma de la LIAEA del año 2007, dicha competencia esta limitada, ya que los Municipios no tienen la autonomía para regular el desarrollo de la misma, están sometidos a los lineamientos y regulaciones tanto del Poder Nacional, como de los Consejos Comunales; no pueden crear tasas cuyo hecho imponible, sea idéntico al señalado o en la LTF (nacional) si no han asumido la competencia y la LTF estadal.

Es decir, el fundamento legal para invocar la nulidad de las sanciones descritas anteriormente, consiste en que los Municipios no pueden gravar materias atribuidas a otro ente territorial, en consecuencia no puede ni el poder nacional, ni el municipal gravar las materias vinculadas al Timbre Fiscal, es decir, no pueden incluir dentro de los supuestos de hechos imponibles de las normas, materia que no le corresponde. Cuando un Municipio sanciona a un administrado por las siguientes circunstancias: a)Por la falta de pago de la tasa tipificada en el artículo 10, numeral 2 de la LTF, o tipificada de la misma forma en la Ley de Timbre Fiscal Estadal (como se ha indicado anteriormente la tendencia en los Estado ha sido copiar la Ley nacional); b) Por la falta de pago de la renovación tipificada en el artículo 10, numeral 2 de la LTF, o tipificada de la misma forma en la Ley de Timbre Fiscal Estadal.

En consecuencia se esta aplicando una sanción no a un deber formal, por el contrario una obligación material tributaria como lo es el pago o no del tributo a que se encuentra obligado los sujetos, la potestad para sancionar y requerir este pago es propio de la potestad tributaria y de imposición conferida a los Estados, en materia de

timbre fiscal, de este, no tienen los Municipios la habilitación legal para sancionar en los supuestos ya señalados, por lo que se configura el vicio de usurpación de funciones, el cual tiene que ser invocado en la oportunidad correspondiente por el interesado.

De igual forma, se verifica la inconstitucionalidad de ordenanzas municipales, se que gravan, la actividad de expendio de bebidas alcohólicas. A tal efecto, el fundamento de la inconstitucionalidad es necesario clasificarlo en dos aspectos, el primero en cuanto a la actividad de expendio de bebidas alcohólicas como tal y el segundo relacionado con la potestad tributaria municipal.

Como la jurisprudencia del Tribunal Supremo de Justicia, ha sido clara en señalar que el otorgamiento de la autorización para iniciar el expedido de alcohol y bebidas alcohólicas, es un acto de naturaleza administrativa fundamentalmente autorizatorio, existiendo para el interesado una relación jurídica administrativa, no puede señalarse en consecuencia de la transferencia de una potestad tributaria, al contrario se delegó de una competencia administrativa que comporta fundamentalmente la prestación de un servicio de naturaleza administrativa, a su vez que se despliega la actividad de policía administrativa del Municipio por cuanto el otorgamiento de la autorización y la renovación de la misma, obedece a la necesidad de controlar tales establecimientos.

Algunos sectores de la doctrina considera necesario que los Municipios puedan crear tasas por lo servicios generados del trámite administrativo del otorgamiento de la Licencia de Licores y renovación de la misma, como una forma de financiar dicha actividad.

Es viable que los Municipios puedan cobrar tasas por el servicio que prestan para el otorgamiento de la Licencia de Licores, pero a los efectos de verificar la

adecuación competencial de un determinado tributo a lo establecido en la Constitución, resulta pertinente analizar su base imponible acudiendo al estudio del hecho generador; ello, con el fin de mantener la armonía y relación que debe existir entre dichos elementos integrantes de la obligación tributaria y respetar su no disociación, así como la naturaleza del tributo. En efecto, la base imponible representa la manifestación de capacidad económica (suma dineraria) sobre la cual se aplicará la alícuota impositiva y en definitiva se obtendrá la cuota tributaria, en consecuencia no se debe incluir los conceptos por timbre fiscal.

RECOMENDACIONES

Los resultados de la presente investigación, permiten producir las siguientes recomendaciones con relación al tema investigado:

En virtud de la necesidad de armonizar el ejercicio de las potestades tributarias del Poder Nacional, Estadal y Municipal, debe procurarse una legislación fiscal coherente y uniforme, con la finalidad de ofrecer garantías jurídicas necesarias tanto para los administrados - contribuyentes como para el Estado.

Los Municipios y los Estados, tienen la facultad de desarrollar plenamente su potestad tributaria dentro de los límites establecidos en la Constitución Nacional, en consecuencia los Municipios deben antes de implementar su sistema impositivo crear las condiciones jurídicas administrativas para que las autoridades competentes desempeñen eficientemente sus funciones, tanto para sí como para los contribuyentes y evitar de este modo alteraciones en el equilibrio del Sistema Tributario.

Por otro lado, siendo evidente la influencia de la actividad jurisprudencial dentro del marco impositivo, es por lo que se aboga por una unificación de los criterios jurisprudenciales, con la finalidad de ir consolidando un marco interpretativo tanto de la Constitución como de las Leyes, que gire sobre un mismo eje, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del pueblo venezolano; así como el respeto en el ejercicio de las competencias por parte de los órganos y entes del Estado.

Someter al control jurisdiccional, las Ordenanzas que establezcan sanciones por la omisión del pago de la tasa por la obtención de la Licencia de Licores o por la falta de pago de la renovación de la misma, ya que si bien los Municipios, son los afectados directamente por la explotación de dicha actividad económica dentro de su

jurisdicción, no debe ser gravada la actividad del expendio, para no crear problemas de doble tributación.

Realizar investigaciones posteriores orientadas a profundizar en el estudio del expendio de alcohol y especies alcohólicas., no solo en cuanto al aspecto tributario, sino el régimen administrativo autorizatorio, así como la injerencia de los Consejos Comunales en esta materia.

El tema de estudio del presente trabajo, cobra singular importancia que pueden generar futuras investigaciones dado que en su desarrollo teórico, se recaban y analizan una serie de criterios, tanto de índole doctrinario como jurisprudencial, que una vez agrupados sistemáticamente de modo vinculante, pueden ser utilizados por los interesados en el tema, como una referencia documental adicional, para un mejor diseño de estrategias, no sólo frente a la doble imposición tributaria, sino al supuesto cuando los administrados contribuyentes son sancionados por la ausencia de autorización para el expendio, así como por la falta de renovación o de renovación extemporánea.

BIBLIOGRAFIA

Brewer- Carías, A. (1998). **La Autonomía Tributaria Municipal y la Imposición de los Hidrocarburos, la Industria Minera y las telecomunicaciones**. Ponencia presentada en Seminario sobre Tributación Municipal, Caracas.

Carmona, Juan Cristóbal y D`Vivo, Karla. (2006**). Implicaciones tributarias derivadas del conferimiento a los municipios de las competencia para el otorgamiento de las autorizaciones necesarias para el expendio de bebidas alcohólicas**. Revista de Derecho Tributario. Nro. 12. Legis Editores.

Carmona, Juan.(2005). **Descentralización Fiscal Estadal en Venezuela**. Ediciones Paredes.

Código Orgánico Tributario. Gaceta oficial Nro. 33.305. de fecha 17 de octubre de 2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Nro. 37.305, de fecha 24 de marzo de 2000..

Ferreiro, Lapatza (1975). **Curso de Derecho Financiero Español**. España. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales.

Fraga, L. (2007) **La incompetencia en el Derecho Administrativo**. Funeda. Caracas.

Kirchhof (1998).**Garantías Constitucionales del Contribuyente**. Valencia. España. TIrant lo Blanc.

Ley de Timbre Fiscal. Gaceta Oficial Nro Nº 5.416 de fecha 22 de diciembre de 1999.

Ley Orgánica de la Administración Pública. Gaceta Oficial Nro. 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Ley Orgánica de la Hacienda Pública Estadal. Sancionada el 11 de marzo de 2004. Asamblea Nacional.

Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Gaceta Oficial Nro. 38.204 de fecha 8 de junio de 2005.

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Gaceta Oficial Nro. Nº 2.818 Extraordinaria de fecha 1º de julio de 1981.

Meier. H. (2001). **Teoría de las Nulidades en el derecho Administrativo**. Editorial Jurídica Alva, S.R.L., Caracas

Mizrachi, E. (1998). **La Patente de Industria y Comercio**. Caracas. Ediciones Funeda.

Palacios (1996). **Marco Jurídico de la Tributación Local en Venezuela**. Tributación Local en Venezuela I. PH Editorial.

Parejo, L. (1984) **El Concepto de Derecho Administrativo**. Universidad Católica del Táchira. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas-Bolivar.

Pérez de Ayala, José Luís,(1995) **Fundamentos de Derecho Impositivo Estadal**. Editoriales de Derecho Unidas. Madrid.

Reforma de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas. Gaceta Oficial Nro. 38.286 de fecha 4 de octubre de 2005

Reforma de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas. Gaceta Oficial Extraordinaria Nro. 5.852, fecha 5 de octubre de 2005

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas. Gaceta Oficial Extraordinaria, Nro. 2.346, de fecha 26 de diciembre de 1978.

Romero – Muci, H. y Travieso, P. () **Alcance Constitucional de la autonomía rentística del Municipio.** Revista de Derecho Tributario, Nro. . Caracas. Editorial Legis.

Romero – Muci, Humberto. **La Distribución del Poder tributario en la Nueva Constitución. Compilación: La Tributación en la Constitución de 1999**. Banco Central de Venezuela. Caracas. 2001.

Seniat. **Actas de Recepción y verificación. Programa Alcohol y Especies Alcohólicas**.

Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. **Sentencia de fecha 25 de octubre de 2006. Caso: Autolicorería Trago Express, C.A. vs SENIA**T.

Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributarios Región Los Andes. **Sentencia de fecha 18 de diciembre de 2008 . Caso: Miniabasto y Licorería San Juan.**

Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributarios Región Los Andes. **Sentencia de fecha 29 de junio de 2009 . Caso: Agencia de Festejos y Licorería Los Tororos.**

Tribunal Supremo de Justicia, Tribunal Superior de lo Contencioso Tributarios Región Los Andes. **Sentencia de fecha 30 de julio de 2010 . Caso: Licorería Los Amigos.**

Villegas, Hector. (1992) **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones Depalma

www.tsj.gov.ve