UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICE RECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

# ANALIZAR LAS DECISIONES JURISPRUDENCIALES EN LA APLICACIÓN DE LA ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS FRANQUICIADORES DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL

Trabajo de Grado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario

Autor: Pernía Duque, Luis Ramón
Tutor: Abog. Ana Isabel Ochoa
Asesor Metodológico: Guerrero, Rafael

San Cristóbal, 10 de Enero del 2019

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICE RECTORADO ACADÉMICO
DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO

**APROBACIÓN DEL TUTOR**

En mi condición de tutor del trabajo de grado presentado por Luis Ramón Pernía Duque para optar al título de Especialista en Derecho Tributario cuyo título es ***"Analizar las decisiones jurisprudenciales en la aplicación de la ordenanza municipal sobre actividad económica de los franquiciadores del municipio San Cristóbal"***

Considero que este trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación correspondiente.

Firma:

_____
**Profesor: Ana Isabel Ochoa**
**C.I. 9.233.704**

# DEDICATORIA

A Dios todopoderoso, hacedor de la vida. Gracias por darme salud y sabiduría para culminar exitosamente mi estudio de especialización.

A mis hijos Luis José y Carlos Luís, razones suficientes de mi vida para seguir luchando y obteniendo importantes victorias personales y profesionales.

A mi madre Hilda por su amor, ejemplo de superación y su incondicional apoyo en mi vida. Mis éxitos son sus éxitos y hoy elevo esta dedicatoria al cielo en la memoria de mi papá Lázaro, viejo. Gracias por su ejemplo de vida.

A mi hermano Carlos Julio, quién siempre me ha motivado a seguir adelante.

A la memoria de mi amada tía Mística Rosa quien siempre fue mi norte y mi apoyo en todo momento; hoy le recuerdo y le pido me bendiga desde el trono celestial que Dios le ha guardado. ¡Te quiero mucho mi negra!

A mis hermanos, sobrinos, tíos, primos y demás familiares…a todos ustedes dedico con mucho cariño mi nuevo logro académico.

# RECONOCIMIENTO

A la Universidad Católica del Táchira y a todos los profesores que contribuyeron en mi formación profesional.

A la profesora Ana Isabel Ochoa; mi tutora académica a quien agradezco su dedicación, conocimiento, orientación y asesoramiento en la realización del trabajo de investigación que hoy finalizo. ¡Dios le pague Dra…!

A el Profesor Rafael Guerrero quién a través de las tutorías logró asesorarme para llevar con éxito la culminación de mi trabajo de grado, el cual someto a consideración del jurado examinador designado por nuestra ilustre Universidad.

A todos mis colegas abogados, periodistas, locutores y profesores universitarios que me respaldaron espiritual, académica y profesionalmente a lo largo de los cuatro años que duró la especialización.

A mis compañeros de estudio con quienes felizmente concluimos la escolaridad. Para todos, la especialización significaba un nuevo reto y como tal, lo asumimos siempre llenos de optimismo y alegría a pesar de la situación país que día a día se acrecentaba; sin embargo, de los 25 colegas que iniciamos aquella noche de viernes, sólo 10 logramos superar las adversidades y hoy disfrutamos de esta victoria profesional.

# ÍNDICE GENERAL

Pp.

Aprobación del tutor ..... ii
Dedicatoria ..... iii
Reconocimiento ..... iv
Índice General ..... v
Lista de Abreviaturas ..... vii
Resumen ..... viii
Introducción ..... 9

**CAPÍTULO I**

**REVISAR LA EVOLUCIÓN DE LAS FRANQUICIAS Y SU APLICACIÓN LEGAL EN EL DESARROLLO SOCIO ECONÓMICO VENEZOLANO**

Visión histórica ..... 20
Las Franquicias en Venezuela ..... 23
Concepto de Franquicias ..... 27
Fundamentación Legal de las Franquicias ..... 31
Los contratos de Franquicias ..... 34
Características ..... 34
Elementos ..... 35
Fases del contrato ..... 36
Importancia del contrato de franquicias en el Derecho Tributario ..... 39

**CAPÍTULO II**

**DETERMINAR EL MARCO LEGAL EN LA APLICACIÓN DE LA ORDENANZA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO VENEZOLANO**

Visión histórica ..... 42
La tributación en América ..... 44
Evolución histórica tributaria en América Latina ..... 45

Evolución de los tributos en Venezuela ..... 50
Fundamento constitucional sobre la actividad económica en Venezuela .... 53
Ley Orgánica del Poder Público Municipal ..... 63

**CAPÍTULO III**

**ANALIZAR LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA QUE HA MODIFICADO LA APLICACIÓN DE ÉSTA CON RELACIÓN A LOS FRANQUICIADOS DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**

Introducción ..... 87
Sentencia (Caso # 1) ..... 89
Distribuidora Pispirillo c.a. Vs Alcaldía de San Cristóbal
Sentencia (Caso # 2) ..... 95
Distribuidora Yáñez Ovalles C.A. Vs Alcaldía. San Cristóbal
Sentencia (Caso # 3) ..... 99
Distribuidora Obelisco. Vs Alcaldía de San Cristóbal
Sentencia (Caso # 4)……103
Distribuidora Andrade Ramírez Vs Alcaldía d San Cristóbal
Sentencia (Caso #5)……..107
Alcaldía del Municipio San Cristóbal Vs Distribuidora Jaiger C.A.
Conclusiones……..112
Recomendaciones……115
Referencias……....116

# LISTA DE ABREVITURAS

| | |
|---|---|
| ACTA | Acuerdo Comercial Anti Inflación |
| ADPIC | Acuerdo sobre aspectos de Der de Propiedad Industrial |
| ISLR | Impuesto sobre la renta |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado |
| LOPA | Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos |
| OEA | Organización de Estados Americanos |
| OMC | Organización Mundial de Comercio |
| OMPI | Organización Mundial de Propiedad Intelectual |
| SAPI | Sistema Autónomo de Propiedad Intelectual |
| SENIAT | Sistema Integrado Administración Aduanero y Tributario |
| TLC | Tratado de Libre Comercio |

**UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA**
**VICE RECTORADO ACADÉMICO**
**DECANATO DE INVESTIGACIÓN Y POSTGRADO**

# ANALIZAR LAS DECISIONES JURISPRUDENCIALES EN LA APLICACIÓN DE LA ORDENANZA MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS FRANQUICIADORES DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL

Autor: Pernía Duque, Luis Ramón
Tutor: Ochoa Ana Isabel
Año: 2019

## RESUMEN

El presente trabajo se inscribe en la modalidad de proyecto factible y tuvo como objetivo diagnosticar la situación legal que enfrentan los comerciantes independientes que desarrollan la modalidad mercantil de la franquicia y que, por obvias razones de esa libertad de comercializar, deben asumir los compromisos de carácter tributario ante los diferentes entes que el Estado ha destinado para la vigilancia, persecución y materialización de las políticas monetarias y fiscales en Venezuela. El concepto de franquicia es nuevo en el mundo mercantil en relación a las figuras societarias existentes desde siglos como las sociedades de personas (en nombre colectivo y de comandita simple y por acciones) y las sociedades mercantiles resumidas en las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades anónimas típicas. La franquicia es la más moderna de las prácticas físicas del mercantilismo y quizás, la más rentable para los empresarios dueños de signos, marcas, denominaciones comerciales, dibujos, líneas comerciales y símbolos entre otros, que los exponen a mercados abiertos en clara demostración de expansión económica. Además, el trabajo permitió realizar un análisis legal para determinar y clasificar las diferentes tarifas tributarias en la estratificación de las actividades económicas del municipio San Cristóbal y la revisión de las jurisprudencias que los tribunales competentes en la materia han dictado buscando la mejor interpretación jurídica a los requerimientos de los interesados que se sienten perjudicados patrimonialmente en la aplicación incorrecta de la norma. Para la verificación, se analizaron tres sentencias interpuestas en el Tribunal Superior Contenciosos Tributario Región los Andes y en alzada de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia. Las tres sentencias nos dejaron a manera conclusiva que efectivamente hubo mala interpretación de los enunciados clasificatorios de la ordenanza municipal de la actividad económica y obviamente, esa mala interpretación condujo a los funcionarios del área rental del municipio a aplicar tarifas que no correspondían en la realidad a los contribuyentes y responsables en mención. Sin embargo, ahí está presente el ordenamiento jurídico adjetivo venezolano para, interpretando y dando justo valor a los conceptos sustantivos de las normas tributarias, establecer los verdaderos parámetros de aplicación de las tarifas impositivas.

Descriptores: Hecho imponible, Ordenanza, Recurso Contencioso, Impuesto, Tabulador.

# INTRODUCCIÓN

La jurisprudencia se ha constituido en una de las instituciones jurídicas más importantes de las últimas décadas en la solución de los conflictos, sobre todos de aquellos que presentan dificultad en la interpretación, tipificación y resolución. La jurisprudencia es por lo tanto uno de los mecanismos más trascendentales en la práctica jurídica.

Pero la jurisprudencia no es característica de los últimos avances de la técnica jurídica; la jurisprudencia viene desde la misma concepción romana en sus diferentes facetas hasta los avances que actualmente conocemos. Inicialmente se consideraba una actividad normal de los jurisconsultos de la época que a su criterio decidían las causas planteadas.

En *Roma*, la jurisprudencia se basaba en las doce tablas y en la experiencia que cada jurista acumulaba, que avalaban ante la comunidad su función como mediador de los problemas que tenía la ciudad y su relación con otras regiones del continente europeo. En sí, la jurisprudencia era la combinación del contenido legal más la capacidad de razonar de los juristas.

En la *edad antigua*, la creencia del dogma católico y su apego a la directriz de la iglesia universal marcaban las pautas en las decisiones jurídicas. No todos los sacerdotes incursionaban en la esfera jurídica, pero quienes lo hacían debían como regla general conocer el tema sacro para la correcta aplicación de la norma. Se agrupaban en colegios pontificales y sacerdotales otorgándole a cada decisión el carácter incontrovertible e irrevocable, debido a su estilo divino.

“Los pontífices eran asesores tanto del rey como de los pretores y cónsules y sus conocimientos estaban relacionados con la astrología y la religión”[1]. Los sacerdotes dedicados al estudio de la norma jurídica recibían

[1] Rodolfo Shom, Instituciones del Derecho Privado. México. Tribual Superior de Justicia del Distrito Federal. 2006, pp 49,50

la autorización de sus predecesores y a su vez ellos la transmitían a otras generaciones con la particularidad que eran celosos de los conocimientos adquiridos y transcritos en leyes; la gran mayoría de clérigos-juristas provenían de familias adineradas.

Después se desarrolla lo que se considera la *época preclásica* de la jurisprudencia, que consistió en la publicación de todas las normas que habían sido por muchos años protegidas por los claustros sacerdotales y que ahora con la decisión tomada por varios laicos que colaboraron con los sacerdotes, concluyó otra fase en las decisiones judiciales, aunque se transformó en un paso lento y a veces inseguro.

A partir de este momento los laicos asumieron el control de las decisiones jurídicas restando importancia a la soberanía de la iglesia y de las advertencias divinas para dar paso al derecho civil propiamente. Al respecto Rodolfo Shom expresa; "A fines de la República, ya institucionalizado y secularizado el conocimiento del derecho, empiezan a emitir libremente dictámenes juristas profanos que no pertenecían al alto Colegio sacerdotal"[2]

En la *época clásica* la jurisprudencia fue una institución sólida y duradera, en el que no sólo el Rey gozaba de sus privilegios, sino que todos aquellos laicos con conocimientos en materia jurídica o experiencia suficiente, podía asumir la cualidad de *juriscolsultus*[3]*.* Claro estos señores redactaban las decisiones, pero por cuenta del Rey y éste era el único que podía revocarlas. Es decir, la jurisprudencia era un asunto netamente monárquico y más alejado de la condición de Estado, aspiración que esperaban los ciudadanos en general.

Por su parte en la *época posclásica*, se caracterizó por la incursión de los militares en la vida pública de la sociedad romana ya que asumieron no sólo el papel de guardianes, sino que participaron en la redacción de normas y en

[2] Ibid. Pag 36
[3] Ibid. Pag. 65

la toma de decisiones. Fue tal la anarquía reinante y el rompimiento de la relación clerical con la cúpula militar que la institucionalidad se deterioró a tal punto que la *jurisprudencia* estuvo prácticamente desaparecida por mucho tiempo.

Efectivamente la enseñanza escolar y pedagógica se desorganizó y no se impartió más enseñanza jurídica. En los años posteriores a la época, los monarcas asumieron nuevamente el control absoluto del poder y aparecieron los edictos, decretos, mandatos y epístolas imperiales. Esta situación dio paso a un proceso de legislación novedosa puesto que los jurisconsultos podían redactar las normas, pero sólo el Rey tenía el poder de aprobarlas y aplicarlas.

En el mandato de Justiniano, se copilaron todas las leyes existentes para el momento, eliminando por cuenta del Emperador todas las contradicciones y las repeticiones existentes entre los diferentes instrumentos legales con el fin de clarificar los vacíos jurídicos y hacer más práctica su aplicación. Entre las obras más importantes de su mandato se pueden reseñar "*el digesto o las pandectas* que recogían todas las *jurisprudencias* conocidas".[4]

La *edad media* se forjó con la caída del imperio romano a manos de los germanos cambiando las condiciones sociales, políticas y económicas que repercutió en la actividad *jurisprudencial.* Desapareció el orden jurídico sin que esto significara que no había derecho; sólo que la costumbre tomó el privilegio en la solución de los conflictos convirtiéndose en la fuente más importante del derecho.

Fue tal la importancia de la costumbre que "…la jurisprudencia romana quedó definitivamente interrumpida en occidente durante la Edad media. Para que existiera había que redescubrir nuevamente el digesto, y cuando

[4] Atienza, Manuel. *El sentido del Derecho.* Ariel Derecho. España. 2004. P. 208

ese redescubrimiento aconteció, la actividad científica volvió a ponerse en marcha…"[5]

Aparecieron las Universidades teniendo a la *jurisprudencia* como tema central de las enseñanzas jurídicas, dando paso al nacimiento de la ciencia jurídica europea, postulados que permanecen inalterables en nuestros días. En el siglo XIX nació la Universidad de Bolonia en Italia, representando el origen moderno de la *jurisprudencia;* desarrollando el sentido de la lectura en glossas con inserciones en las líneas o en los textos completo.[6]

Los glosadores eran personas conocedoras de la materia jurídica que trabajaban el texto de manera infalible, es decir, respetaban tal cual los textos lejos de aceptar las contradicciones; al contrario, consideraban los textos perfectos, verdaderos y exentos de cualquier criterio opuesto.[7] En efecto, la Biblia, la obra de Aristóteles y el propio corpus iuris civilis, proporcionaban la base fundamental (dogma) aplicando los elementos exegéticos y gramaticales correspondientes cuando hubiera lugar.

Además de la exégesis y la gramática, los glosadores operaban los textos a través de la lógica, es decir, la interpretación, análisis y síntesis del texto jurídico (método dialéctico).[8] "Los juristas medievales concibieron el razonamiento dialéctico no sólo como método para llegar a los primeros principios (como un procedimiento inductivo) sino como método de análisis de argumentos y definición de conceptos…"[9]

En la *edad moderna* con el resurgimiento del renacimiento en el siglo XV, los humanistas regresaron al análisis de los textos romanos y los direccionaron a la ciencia jurídica, para superar a los comentaristas, ya que los primeros reconocían el pensamiento antiguo, la estética del discurso y

[5] Cannata. Op. Cit pag. 141
[6] Rolando Tamayo y Salmorán. "Prólogo" en Jorge Mario Magallón Ibarra. *El renacimiento medieval de la jurisprudencia romana.* México. UNAM. 2002. Pp XII-XIII
[7] Cannata. Op. Cit. Pag. 145
[8] Ibid. Pag. 145
[9] Tamayo. Op.cit. pag. XV

pretendían revivir la historia bella y refinada de la época. Querían regresar al principio del derecho romano de la exactitud del texto y obviar la interpretación que de las normas realizaban los comentaristas autorizados para ello.

Con la Revolución francesa que determinó la declaración de los Derechos del Hombre en 1789, se puso fin a la antigua jurisprudencia ya que los jueces no motivaban suficientemente las sentencias dando paso a la creación de los tribunales de casación que tenían como punto prioritario la unidad legislativa para contrarrestar la diversidad jurisprudencia, quedando sólo aquellas que se apegaban a la legislación vigente.

Sin embargo, los nuevos jueces de casación interpretaban los vacíos de la ley adaptando la legislación antigua a las normas nuevas de manera que hubiera equilibrio en la resolución de los conflictos; caracterizados en la correcta utilización de los vocablos, extrayendo lo mejor de la costumbre y aplicando los principios generales del derecho para un mejor análisis y comprensión del texto legal.[10]

El Código civil francés en su artículo cuatro establecía que los jueces no podían dejar de sentenciar en caso de oscuridad, silencio o insuficiencia de la ley, fundamentando la decisión en análisis e interpretaciones, motivando las decisiones y desarrollando el porqué de las mismas. Esa novísima manera de sancionar le dio una preferencia a la jurisprudencia que en lo sucesivo formó parte de los elementos vinculación en la resolución de los conflictos.[11]

Otro referente de la historia jurisprudencial lo constituyó el *modelo inglés y estadounidense,* sistemas que se caracterizaron por la aplicación de la costumbre y los usos locales en las decisiones jurídicas, además que el sistema feudal que era el que operaba estaba en poder del Rey, quien a su

[10] Ibid. P 175
[11] Ibid. P. 175

vez lo delegaba a los señores feudales. La jurisprudencia pasó a un segundo plano en razón que la costumbre era parte de la coexistencia del pueblo inglés y aquella, aún no la tenían muy clara de cómo utilizarla.[12]

Los jueces impartían justicia en base a unos decretos reales llamados *writs,*[13] que distaban mucho de los decretos que hoy se conocen, ya que los veredictos se fundamentaban en la costumbre reconocidas y generalmente aceptadas por la población de manera que se les dio carácter válido a las decisiones, adquiriendo fuerza de ley al ser reiteradas una y otra vez en las sentencias.

Vista así la situación, los futuros juzgadores usaron los casos análogos en las decisiones y los convirtieron en casos obligatorios de cumplir, partiendo del principio del *stare decisis*[14], que es la costumbre y el respeto por las decisiones de esas autoridades en el plano moral y más aún cuando se trataba de servidores públicos de alta jerarquía.

Los ingleses y estadounidenses incluyeron en la resolución de conflictos el elemento casuístico[15] como factor de decisión de los asuntos por los precedentes judiciales existentes; para resolver una controversia se tomaban en cuenta la forma como se decidieron casos similares, ya que contenían experiencias jurisdiccionales, consideradas importantes para manejar el elemento equitativo en las sentencias.

Particularmente la justicia en Estados Unidos las decisiones y precedentes judiciales son indispensables de ahí que se crearon las revistas o colecciones jurídicas conocidas con el nombre de *law reports,* [16] que constituyen un verdadero sistema judicial al lado del derecho legislativo,

---

[12] Cfr. Cannata. Op. Cit. "Cap. XIII, La formación en el common-law y de la equity en Inglaterra"
[13] Acosta M. Miguel y Pérez F. Alberto. Derecho Jurisprudencial mexicano. México. Porrúa 1998. P.p 3-16
[14] Ibid, pag. 17-20
[15] Cabrera C. Lucio. "*La jurisprudencia en la Suprema corte de justicia y el pensamiento jurídico*", México. Scin. 1985 pag. 225
[16] Ibid. Pag. 230-235

otorgándose a el primero más valía que a el segundo. Sin embargo, a finales del siglo XIX se presentó en la actividad judicial norteamericana una transformación, ya que la resolución de los casos quedó relegada sin el apoyo doctrinario y jurisprudencial, apoyándose entonces en la resolución de los casos simplemente.

Ahora bien, este trabajo de investigación se orienta a analizar las decisiones que en materia jurisprudencial se aplica a los comerciantes franquiciados ubicados en el municipio San Cristóbal, estado Táchira, en cuanto a las tarifas por concepto de la ordenanza municipal sobre la actividad económica; interrogante ésta que conduce a formular las siguientes sub-preguntas.

¿Cuál es el régimen legal que califica la actividad franquiciadora en el municipio San Cristóbal?, ¿Cuál es el marco legal de la aplicación de la ordenanza sobre actividad económica en el municipio San Cristóbal? ¿Qué determinan las jurisprudencias del Tribunal Superior en lo Contencioso del estado Táchira en la actividad franquiciadora? y ¿Cuál es el regreso integral que reciben los franquiciadores por la aplicación de la jurisprudencia en su área de producción?

## Objetivos de la Investigación

### Objetivo General

Analizar las decisiones jurisprudenciales en la aplicación de la ordenanza municipal sobre actividad económica de los franquiciadores del municipio San Cristóbal

### Objetivos específicos

- Revisar la evolución de las franquicias y su aplicación legal en el desarrollo socio económico venezolano
- Determinar el marco legal en la aplicación de la ordenanza de actividad económica del municipio San Cristóbal en el contexto tributario venezolano
- Analizar la jurisprudencia en materia de actividad económica que ha modificado la aplicación de ésta con relación a los franquiciados del municipio San Cristóbal

### Justificación

La respuesta a estos objetivos de investigación se enmarcará bajo un estudio de naturaleza factible, documental y dentro del enfoque cualitativo siguiendo un diseño no experimental. Es por eso, que la investigación está dirigida a direccionar todos los ítems que están vinculados al objeto principal siempre enmarcados en el ordenamiento legal, doctrinal y jurisprudencial venezolano.

Por lo tanto, la naturaleza descriptiva está dirigida a buscar la información sobre una situación, hecho o proceso sin llegar al fondo de sus causas, dando interés a las características y sus manifestaciones, determinando las propiedades resaltantes de los procedimientos administrativos en los concejos municipales y cualquier aspecto externo que evalúe los diversos elementos del fenómeno.

Una vez identificado el tópico, "*el investigador suele buscar toda la información posible sobre el mismo, en definitiva, se trata de establecer el estado de la cuestión, pero desde una perspectiva amplia, sin llegar a detalles extremos. Libros, artículos, informes, pero también experiencias vitales, testimonios, comentarios, habrán de manejarse en este momento de la investigación*" (Fernández 1999)

De hecho, el material recabado entre textos jurídicos, leyes, textos doctrinales, jurisprudencia y otras lecturas interesantes, entre ellas de la prensa, apalancan la estructura de la investigación. "*El diseño de un estudio es el intento de un investigador de poner orden a un conjunto de fenómenos de tal forma que tenga sentido y pueda comunicar este sentido a los demás"* (Erlandson, 1993).

Se busca orientar de manera interpretativa y naturista el objeto de estudio, por cuanto existe un ordenamiento jurídico que viene realizando modificaciones en materia tributaria, que obviamente, conlleva a que se den nuevos enfoques sobre los ítems que son gravables y sobre las obligaciones y derechos que van adquiriendo los contribuyentes y responsables.

El trabajo trata entonces de analizar el fondo del asunto en cuanto al impuesto que sobre actividades económicas se viene aplicando en los últimos años y las consecuencias que en muchos casos pueda ocasionar producto de la cantidad de impuestos que fueron establecidos con anterioridad. Es decir, buscar la explicación técnica del cambio legal.

En conclusión, el diseño de un caso único como el presente centra su análisis y su utilización se justifica por varias razones de interés para la administración pública nacional. "*En primer lugar podemos fundamentar su uso en la medida en que el caso único tenga un carácter crítico, o lo que es lo mismo, en tanto que el caso permita confirmar, cambiar, modificar o ampliar el conocimiento sobre el objeto de estudio*". *(Yin, 1984)*

Desde esta perspectiva el estudio de caso único puede tener una importante contribución al conocimiento y para la construcción teórica,

aunque tratándose de normas que deben ser elaboradas de acuerdo con las fuentes formales del derecho, serán los procedimientos y mecanismos habituales los que cambien o ratifiquen el espíritu, razón y propósito de los legisladores. Sin embargo, la investigación cualitativa permite la recreación, formación y crítica doctrinal al tema principal de la investigación.

Sin embargo, tratándose de una investigación biblio y hemerográfica, el perfil cualitativo permite un estudio a pequeña escala que solo se representa a sí mismo, no se hace pruebas de las teorías ni hipótesis, no tiene reglas de procedimiento puesto que el procedimiento de recolección de pruebas es aleatorio, La investigación es de naturaleza flexible, evolucionaría y recursiva.

Otras de las cualidades que tiene la investigación cualitativa es que la investigación permite interactuar de manera mediata con el tema; se aprende a comprender el sujeto, eliminando y haciendo abstracción de los prejuicios y las creencias, prevalece la intuición, se erradican por completo las estadísticas y se constituye el trabajo en una investigación holística.

El investigador desarrolla o afirma las pautas y problemas centrales de su trabajo durante el mismo proceso de la investigación. Por tal razón, "*Los conceptos que se manejan en las investigaciones cualitativas en la mayoría de los casos no están operacionalizados desde el principio de la investigación, es decir, no están definidos desde el inicio los indicadores que se tomarán en cuenta durante el proceso de investigación. Esta característica remite a otro debate epistemológico, muy candente, sobre la cuestión de la objetividad en la investigación social."* (Aguilar 1997).

En cuanto a la perspectiva documental del trabajo será *una* ***investigación documental*** dada la compilación del material de trabajo basado en documentos, escritos, audiovisuales artículos de prensa, apoyo digital que sirvan de muestra o de memoria en el desarrollo del trabajo permitiendo indagar en busca de conclusiones posteriores.

Así, una **investigación documental** "…*se avocará siempre a la revisión de un archivo, compuesto por material de diversa naturaleza: libros, periódicos, grabaciones, revistas, filmaciones, fotografías, etc. A todo esto, se lo conoce como* fuentes documentales*." (Fernández Herrera 1999)*[17]

Las investigaciones de este tipo se distinguen en su procedimiento y metodología de otros modelos como las investigaciones experimentales o las investigaciones de campo. No existen, por lo tanto, sino fuentes directas, escritas y vividas por otras personas que las han materializado como parte de la riqueza literaria y cultural de la ciencia.

Las investigaciones documentales emprenden una metodología consistente en los siguientes pasos:

- **Arqueo de fuentes**. Selección gruesa del material que podría ser útil para la investigación y composición del archivo, a partir del tema central que ocupa.
- **Revisión**. Descarte del material poco útil o poco referente a los objetivos
- **Cotejo**. Organización del material para obtener las citas textuales y las referencias para sustentar las interpretaciones o teorías del investigador.
- **Interpretación**. Análisis del material y elaboración de una propuesta de lectura crítica, opinión, interpretación o deducción del investigador.
- **Conclusiones**. Cierre general en torno al tema, que recoge los puntos demostrados mediante los pasos anteriores y su marco de posibles causas y consecuencias o significados

[17] Fernández H. Jesús. "Metodología de investigación". México, 1990

# CAPÍTULO I

# REVISAR LA EVOLUCIÓN DE LAS FRANQUICIAS Y SU APLICACIÓN LEGAL EN EL DESARROLLO SOCIO ECONÓMICO VENEZOLANO

## VISIÓN HISTÓRICA

En nuestro mundo globalizado, hay una nueva tendencia universal mercantil; el régimen de concesión de franquicias; que determina en el mercado un modo peculiar de distribución de bienes y servicios en el sistema capitalista. Su naturaleza consiste en que los puntos de distribución que forman la cadena objeto de la franquicia son *idénticos entre sí.*

El sistema de franquicias se ha extendido sobre todo en los mercados con potenciales clientes y donde se mueven grandes cantidades de dinero que puedan solventar y soportar la idea primaria de la multiplicidad de una determinada marca o servicio comercial, llegando a alcanzar niveles privilegiados en el consumo y demanda de determinadas empresas.

La historia de las franquicias no es de reciente data; el origen de la palabra franquicia se remonta a la edad media, época en la cual se otorgaban privilegios a través de unas llamadas "cartas francas"[18] para realizar actividades como pesca y caza en determinados territorios., que eran supervisadas por los gobernantes de cada región o por los gremios comerciales de la época.

Cronológicamente para el siglo **XVII,** nace la palabra "franquicia" que significaba una concesión de derechos que permitían el traslado de un producto de un lugar a otro; ya para el año **1959,** la palabra franquicia responde a lo que conocemos hoy en día como modelo de negocio, en el

[18] Se les denominaba así a los autorizados para desarrollar ciertas actividades artesanales

que una compañía da autorización para el uso de su marca y venta de sus productos.[19]

La primera ola de franquicias a nivel mundial fue durante el siglo **XVIII**, cuando los cerveceros alemanes ofrecían su producto únicamente a algunas tabernas que estaban en la región bávara., dejando a un lado otros establecimientos que operaban en otras regiones del país. Esa "discriminación" reclamada por los taberneros afectados se erigió como la primera corriente de la franquicia, aunque no existen documentos que certifiquen que se hicieron contratos para aquella época, en los que se dejara clara la relación jurídica.

Posteriormente aparece Estados Unidos como segundo país pionero en franquicias. La historia de las franquicias en Norteamérica nace a partir de la Primera Guerra Mundial, período en el que las compañías se dieron cuenta de que era más rápido crecer a través de un sistema de franquicia, que les permitía la expansión de sus negocios y una mayor rentabilidad de estos.

En el siglo **XIX,** la compañía Singer Sewing Machine Company se inició en el sistema de franquicia dirigida al mundo textil y que después de un siglo comanda esa línea empresarial en el mundo; posteriormente para 1850, la compañía estadounidense McCormick Harvesting Machine Company tenía varios locales comisionados para venta y mantenimiento de su maquinaria.[20]

Para finales del siglo **XIX** y principios del **XX,** es cuando empieza el "boom" de franquicias en los Estados Unidos, gracias a la culminación de la guerra civil, a los grandes y nuevos avances en comunicaciones y sistemas de transporte. Ese país quedó repotenciado luego de la confrontación bélica a pesar de las bajas humanas que significó tan nefasto capítulo de la historia universal.

---

[19] Es el concepto que maneja el derecho mercantil para demostrar la expansión de una empresa

[20] Estados Unidos de América fue el primer país en desarrollar la nueva figura mercantil de los contratos de franquicia

Durante dicha época el sistema de franquicias como modelo de negocio se hizo común entre diversos sectores con empresas como: General Motors, Ford, Hertz Rent A Car, Coca Cola, Seven Up, Avon, A&W Root Beer, Piggly y Wiggly, entre muchas otras, que decidieron unirse a la cultura de las franquicias.

Posteriormente, el "boom" de las franquicias se hace más fuerte en los Estados Unidos, cuando finaliza la Segunda Guerra Mundial y las condiciones laborales y sociales de la nación son aún más favorables para el sistema de franquicias; se inicia para este momento el auge de franquicias en los sectores hoteleros y de comida rápida.[21]

Para la década de los años sesenta, se unen nuevos sectores interesados en hacer de sus negocios una franquicia, como son el sector textil, servicios de oficina, lavanderías, imprentas, entre otros. Para esta década el sistema de negocio de franquicias significaba el 10% del producto nacional bruto de los Estados Unidos, altamente significativo en una nación de mercados abiertos.

A partir de 1960, surgen una gran cantidad de franquicias incluyendo cada vez más sectores como locales nocturnos, inmobiliarias y educación; entonces se crea la fundación "IFA" (Internacional Franchise Association) la cual exige, para el año 1970**,** la inscripción de todas las centrales de franquicias en un registro público, haciendo de las franquicias un negocio famoso y reconocido en los Estados Unidos.[22]

Actualmente, Estados Unidos es conocido como la cuna de las franquicias a nivel mundial, se mantiene líder en el mercado mundial con un número superior a 760.000 locales franquiciados. Cualquier emprendedor inversionista, de cualquier nacionalidad que desee adquirir una franquicia, fija su mirada en esa nación, pues es en Estados Unidos donde se han

[21] Según Food magazine, el servicio de comidas rápidas inspiró el mercado de las franquicias
[22] Ibid. Pag. 23

establecido durante siglos las empresas de franquicias más exitosas del mundo.[23]

Estados Unidos cuenta con un número aproximado de 883 mil franquicias establecidas en distintos sectores económicos, generando un 10% de los empleos en la nación. En **2018,** se consiguen franquicias de todo tipo, ubicadas en cualquier sector de la economía adaptadas a cualquier perfil que tenga el inversionista, franquicias para trabajar desde la casa, trabajar medio tiempo, para mujeres, de gimnasios, de comida, de automóviles, de belleza, de servicios de transporte, marketing, moda, seguridad, etc.

A nivel mundial las franquicias representan una parte importante de la economía, existiendo más de 3 millones de unidades de franquicias, con más de 20 mil empresas franquiciantes registradas alrededor del mundo; se dice que las franquicias suelen crecer el doble de la economía del país al que pertenecen, imaginemos entonces, el crecimiento que tiene una franquicia ubicada en territorio estadounidense.

## LAS FRANQUICIAS EN VENEZUELA

En Venezuela se comienza a hablar de franquicia a finales de la década de los 70, cuando se instala “Kentucky Fried Chicken (KFC)”. Luego se instalan en el país otras cadenas estadounidenses de comida rápida; “Burger King” (1980) y “Pizza Hut” (1982), quienes junto a “KFC” se convierten en las empresas precursoras de las franquicias en el país[24].

Estas empresas pioneras, que no conocían bien los gustos y costumbres del consumidor venezolano, por no estar familiarizados con el sistema de franquicias, ofrecían sus productos con altos estándares de calidad, rapidez e higiene, cosa que no era muy común en los restaurantes tradicionales de comida de paso en Venezuela (areperas, loncherías, panaderías, etc.),

[23] Ibid. Pag. 24
[24] Ibid. Pag. 24

siendo este uno de los elementos de mayor valor para el consumidor criollo en la actualidad.

La aceptación y nivel de interés que causaron las primeras franquicias en el mercado venezolano en los años 80, fueron inspiración para que un grupo de emprendedores locales decidieran medirse y competir con estas grandes empresas transnacionales, desarrollando conceptos propios. Es así, como nacen las primeras cadenas de comida rápida *Tropiburger, Pizza King, American Deli y Weekends*

En 1982 se crea "*Chip-a-Cookie*", convirtiéndose en la empresa pionera en dulces y galletas bajo el formato de franquicia en nuestro mercado; el consumidor venezolano, tenía un mayor conocimiento de las funciones, objetivos y beneficios de las cadenas de comida rápida, bajo el formato de franquicia, de igual forma estas empresas habían acumulado todo una década de aprendizajes y destrezas, producto de los ensayos y errores que por la vía de la competencia habían alcanzado.[25]

El año 1985 se instala el primer restaurante McDonald's en Venezuela, en Caracas. No pasó mucho tiempo antes que McDonald's se convirtiera en una de las cadenas de comida rápida con mayor crecimiento en el país, contando en la actualidad con más de un centenar de restaurantes a nivel nacional., generando una importante demanda de trabajadores, sobre todo con perfil de estudiantes universitarios

Es, a comienzos de los años 90 que empiezan a instalarse en el país los primeros conceptos distintos a la comida rápida, incluyendo ahora a países como: España, Italia, Alemania, Francia y Canadá. En ese momento el 70% eran franquicias gastronómicas, el número de empleados directos se acercaba a los 6,000 con 400 puntos franquiciados.[26]

[25] Ibid. Pag. 25
[26] Ibid. Pag 25

Las franquicias comenzaron a llamar la atención con creciente fuerza a partir de 1997. La ciudadanía cada vez sentía mayor curiosidad acerca de la interesante idea de invertir en negocios activos, se organizaron una buena cantidad de conferencias, se editaron revistas especializadas, se insertaron materias en programas universitarios, y mientras tanto, las franquicias daban excelentes señales de crecimiento y resultados en el mercado.

Se vivió por lo tanto un verdadero "boom" en el sector y su crecimiento no fue menor al 20% anual entre 1997-2002, y de un tímido número de 70 empresas franquiciantes (casi todas extranjeras) que operaban en 1996, pasaron a, cerca de 200 empresas franquiciantes con sello venezolano en 2002 y a 345 franquicias para el 2016, lo que los convirtió en uno de los países de mayor crecimiento, colocándolos en la cima de Latinoamérica junto a Brasil, México y Argentina.[27]

La parte peligrosa de esa etapa estuvo en la propia efervescencia. Se produjo un peculiar encuentro entre potenciales inversionistas enormemente animados a participar de este "boom", sin que diera tiempo de alertar y educar profundamente sobre los riesgos implícitos; lo que a su vez produjo una proliferación de empresarios que no querían dejar pasar la oportunidad de vender franquicias, muchas muy bien concebidas, pero otras totalmente improvisadas, y que igual encontraban quién las comprara.

Se producía una disyuntiva. Por un lado, la masificación con el riesgo que ciertos empresarios especulativos, ofreciendo franquicias chatarra, abusaran de la impetuosa ingenuidad de los inversionistas. Por parte de los franquiciantes serios, la carrera educativa hacia los inversionistas tomaba más importancia, con la idea de reducir las incidencias negativas mediante la alerta: "investigue antes de invertir".

En el año 2003 Venezuela cerró con la insólita cifra de crecimiento del 6% en cuanto al número de empresas franquiciantes, ya que fue numeroso el

[27] Revista Consumo. Nro. 112. Caracas, Venezuela. 2004

nacimiento de las denominadas “franquicias de bajo impacto”[28], cuyas inversiones no superaban los 1,500 dólares, operadas por dos empleados en promedio, y en unidades móviles de venta de poco costo inmobiliario (stand, kiosco, carrito), fieles representaciones de los negocios de plena “crisis” que implicaban poco riesgos y apuntaban a sectores y rubros que mantenían interesantes ventas.

Así fue como las franquicias pudieron soportar la crisis, y reemergen con una distinta e interesante coyuntura. Aquellos buenos ejemplos y casos de los años anteriores afortunadamente fueron superiores a las malas experiencias. Una de las franquicias emblemáticas es la de Churromanía, que nace en 1998, dedicada al expendio de churros de variados rellenos y toppings. Y quienes hoy en día ya tienen presencia en Europa, Norteamérica, Centroamérica y el Caribe, su meta a corto plazo es llegar a las 500 tiendas en 10 países.[29]

Entonces, los esfuerzos de grupos de emprendedores venezolanos y el impulso de consultoras especializadas y de la Cámara Venezolana de Franquicias (PROFRANQUICIAS), causaron el “boom” del sistema de franquicias organizado en el país, desarrollando muchos conceptos criollos, altamente competitivos y exitosos, que comenzaron a ocupar, espacios privilegiados en el ya competido mercado de las cadenas de franquicia en Venezuela.[30]

La importancia que para Venezuela ha tenido el desarrollo de las franquicias, se evidencia en cifras económicas alentadoras que nos indican el potencial de este sector y del efecto multiplicador que este sector representa en la economía venezolana. Hoy día las estadísticas muestran que, de las 553 centrales de franquicias establecidas en el país, el 62% son conceptos locales y el 38% marcas extranjeras. Cuentan con 12.476

[28] Ibid. Pag. 13
[29] Ibid. Pag. 13
[30] Ibid. Pag. 14

establecimientos que aportan +97.000 empleos directos, +160.000 empleos indirectos y una facturación promedio mensual de (la nada despreciable cifra) de 49.764.723.000 Bolívares.[31]

## CONCEPTO DE FRANQUICIA

La Resolución 038-99 de fecha 07 de enero del 2000 publicada en la Gaceta Oficial extraordinaria 5431:2000, emanada de la Superintendencia para la Promoción y Protección de la Libre Competencia (Procompetencia), dependiente del Ministerio del Poder Popular para el Comercio, establece en su artículo dos el concepto de franquicia:

> "Franquicia: un conjunto de derechos de propiedad industrial o intelectual relativos a marcas, nombres comerciales, rótulos de establecimientos, modelos de utilidad, diseños, derechos de autor, "know how"(saber cómo) o patentes, que serán explotados para la reventa de productos o la prestación de servicios o los usuarios finales"[32]

En el concepto legal, de manera enunciativa se mencionan las categorías que están cobijadas por el instrumento en referencia, haciendo énfasis en que todos son derechos de propiedad producto de las invenciones incluidas aquellas que tienen una finalidad de explotación industrial y las propias intelectuales del autor, dirigidas también a la explotación económica.

Igualmente. El concepto legal prevé ***la reventa*** como mecanismo de obtener los beneficios económicos de la prestación del servicio o producto final; aun cuando en muchos casos, el franquiciador no entrega el producto ya elaborado al franquiciado, sino que sólo se limita a proveer la materia prima para que este lo elabore. Aquí precisamente no estaríamos en presencia de una reventa como tal, sino de la venta de un producto

[31] Gerardo Piñero Aché / Consultor de Negocios y Franquicia
[32] Ley de Procompetencia

elaborado por terceros. La reventa es la intermediación directa de la venta de un producto o servicio.

En sentencia definitivamente firme, se resolvió mediante Recurso de Casación que la celebración de un contrato de franquicia "***normalmente***" no conlleva la constitución de un grupo de sociedades, "***salvo en el caso de las franquicias asociativas***", en las cuales la participación accionaria del capital del franquiciante en el franquiciado, o viceversa, refleja la intención asociativa y por tanto, pueden constituirse relaciones de grupo.[33]

La decisión de fecha 02 de marzo del 2010, sobre "*la independencia económica"* de las franquicias a propósito de un recurso interpuesto en un Tribunal de Nueva Esparta sobre "el carácter asociativo" de las franquicias en una red de salones de belleza instalados en esa región, deja en claro que el único tipo de carácter asociativo que pueda tener una franquicia sería aquella donde el franquiciador se convierte en socio directo del franquiciado…nada más.

Es decir, el máximo Tribunal del país, ratifica la naturaleza jurídica de las franquicias:

> "De la naturaleza del contrato de franquicia, colige esa Sala que su característica esencial reside en el hecho de que la autorización para explotar el negocio comprende el uso de la marca de la cual el franquiciante es titular y el asesoramiento tecnológico y comercial que éste presta al franquiciado, a cambio de lo cual este último paga un derecho de entrada y regalías periódicas. También se caracteriza por la independencia jurídica y financiera de los contratantes, puesto que el franquiciado no está subordinado jurídica ni económicamente al franquiciante, sino que actúa en nombre propio, asumiendo a cuenta de su patrimonio los riesgos de la inversión necesaria para la instalación del establecimiento comercial y el desarrollo de la actividad".[34]

La decisión es clara: "*También se caracteriza por la independencia jurídica y financiera de los contratantes, puesto que el franquiciado no está*

[33] T.S.J. Sala de Casación Social, sentencia 0119. Caracas, Venezuela
[34] Ibid.

*subordinado jurídica y económicamente al franquiciante…"*[35] Por lo tanto, las franquicias son estructuras societarias independientes, con personalidad jurídica y patrimonio distinto al originario del producto o servicio a explotar mercantilmente.

El franquiciado asume a cuenta propia y por lo tanto de su patrimonio todos los riesgos de su inversión que son además requeridos para la operatividad de la franquicia y su desarrollo. Por lo tanto, la generalidad del tema es que empresas franquiciadoras y franquiciadas son diferentes en su naturaleza; lo que ratifica el concepto legal que se expuso en párrafos anteriores.

Igualmente, además del concepto legal que acabamos de apreciar, existen otros conceptos que el derecho positivo en otros países ha elaborado más o menos con el mismo criterio que se maneja en Venezuela y además conceptos doctrinales que van en la misma dirección, veamos un concepto doctrinal.

La franquicia es un ***contrato mercantil*** por el cual una empresa (FRANQUICIANTE) concede autorización a un empresario independiente (FRANQUICIADO) para producir y vender, para vender o para prestar servicios bajo sus signos distintivos y con sus técnicas de comercialización del producto, servicio o proceso productivo o distributivo, a cambio del pago de una contraprestación económica.[36]

Es decir, el negocio de las franquicias debe ser protocolizado en un instrumento jurídico que origine obligaciones, deberes y derechos para los sujetos que la integran, en su gran mayoría personas jurídicas; las personas naturales en menor cuantía partiendo de la premisa que generalmente los negocios son realizados entre sociedades mercantiles.

---

[35] Ibid.

[36] Morles H, Alfredo. Cursos de Derecho Mercantil. Tomo IV. Tercera edición. 2006. Caracas, Venezuela.

En su ***naturaleza jurídica***, el contrato de franquicia tiene varios elementos interesantes; de una parte un titular del derecho a explotarse mercantilmente se “desprende” por un lapso de tiempo fijado entre las partes, de una invención, creación o innovación de un producto o servicio, que lo ha ideado, materializado y dado a conocer en un mercado determinado, a un sujeto jurídico interesado en dar continuidad a la expansión del mercado y obviamente, a obtener dividendos económicos de un producto o servicio “ajeno”.

Todo producto o servicio para ser franquiciado requiere necesariamente de un mercado cautivo que le garantice proyectarse a otros mercados aun no explorados ni explotados comercialmente. No existen casos de franquicias que operen con productos en desarrollo o en planificación; no, se necesita tener conocimiento de las bondades del producto o servicio para generar interés por el franquiciado en arriesgar un patrimonio en un negocio donde el “débil jurídico” es él.

Aun tratándose de un contrato, éste de las franquicias genera obligaciones de prestación y contraprestación, pero ésta última es la mas riesgosa del negocio por cuanto debe manejarse entre diversas variables; ventas promedio, provisión de productos garantizadas, consolidación del producto o servicio en el mercado etc.

La prestación debe procurar mantener la imagen comercial, garantizar los medios publicitarios o de comunicación para un mejor conocimiento de los potenciales usuarios, la dotación de indumentaria a los diferentes franquiciados, la adquisición de suficiente materia prima -en el caso de los productos- que permita abastecer el mercado a donde se extienden sus franquicias, la seguridad jurídica de la empresa en general y muchas otras obligaciones,

Igualmente podemos señalar que el contrato de franquicia es un contrato de adhesión por cuanto el franquiciador establece las condiciones del producto o servicio; él es quien sabe cuáles son las características,

privilegios, ventajas que tiene su invención o creación y lo que espera y aspira de su expansión; ningún franquiciado está en condiciones de exigir cambios, variaciones o métodos de trabajo en el expendio del producto u ofrecimiento del servicio.

Además, el riesgo pecuniario lo asume en su totalidad el franquiciado, es decir, debe soportar los costos que implique la protocolización del contrato, la construcción, remodelación o refacción de la estructura física donde va a funcionar la franquicia guardando respeto por los colores, logotipos, líneas arquitectónicas, dimensiones, decoraciones, formas y todos los detalles que tenga la marca.

Debe cumplir con el pago económico de la cesión, el pago oportuno de los productos, mercancías y servicios que provea el franquiciador, los daños y situaciones sobrevenidas que se presenten siendo de su interés y finalmente, ser solidario con el franquiciador en el sentido de respetar los derechos de imagen, el mercado en sí en cuanto a la creación de sociedades paralelas y en fin todo lo que establece la Ley de Propiedad Industrial, el Código Civil y el ordenamiento legal de Venezuela.

En fin, el contrato de franquicias encierra una serie de aspectos interesantes de analizar desde el punto de vista jurídico, ya que, se unen dos intereses muy distintos en un frente común; el empresario mayor que ya experimenta el interés supremo de exponer y ampliar el mercado de su producto o servicio y del otro lado, el de un empresario menor -no necesariamente- que muestra curiosidad por codesarrollar las bondades del producto o servicio, siempre buscando la rentabilidad económica.

## FUNDAMENTACION LEGAL DE LAS FRANQUICIAS

Debemos invocar inicialmente lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en el artículo 112; en ese título dedicado a los derechos económicos se establece el derecho de los venezolanos a dedicarse a la actividad económica de su preferencia, sin que las franquicias

escapen de tales opciones. Todo en el marco de lo legal y que nos traspase la barrera de lo ilícito.

Cualquier individuo que desee desempeñar una actividad comercial, podrá hacerlo sin ningún tipo de coacción ni obligación de la tarea a cumplir; sólo debe abstenerse de incurrir en actividades ilícitas que vayan en contra de la moral y las buenas costumbres y, por ende, que sean ilegales e inconstitucionales. Se prohíben además los monopolios y los asuntos de ilícito comercio como la cartelización, la usura, la especulación, el acaparamiento y otros delitos conexos penados por la ley.

Por su parte el Código Civil se dispone todo un articulado regulatorio de los contratos en general, de las obligaciones entre partes y la capacidad legal de los ciudadanos. Es por ello que los contratos de franquicia, como contratos al fin, no escapan de tales principios. Además, se parte del principio supletorio que tiene el Código Civil cuando en materia mercantil se trate.

El Código de Comercio trae un sistema aplicable a las actividades mercantiles en general y recordemos que la esencia de las franquicias es el desarrollo de actividades de tal naturaleza, aunque muy a su pesar, el Código de Comercio cuya última reforma se hizo en julio de 1955 no prevé legislación para regular a las franquicias que es una de las últimas expresiones de modalidades de negocios mercantiles.

Otra normativa es la de propiedad Intelectual, enmarcado en esa nueva tendencia del Derecho Mercantil como es el Derecho Intelectual que reúne el Derecho de autor propiamente y el derecho de propiedad industrial, regulando las licencias, las marcas, patentes de invención y derechos de autor en las relaciones de franquicias, pues es inmediata la aplicación de todos los textos jurídicos que en Venezuela tienen injerencia al respecto.

La Ley Orgánica del Trabajo, Ley del INCES, Seguro Social, Política Habitacional y otras de rango sub legal, regulan en la actividad mercantil todo lo referente a la contratación de personal que opera en la red de empresas

franquiciadas y franquiciadoras ajustando a la normativa las relaciones jurídicas laborales de manera ordinaria entre patronos y trabajadores.

Pudieran presentarse casos extraordinarios como la solidaridad patronal en cuanto al reconocimiento sobre los beneficios laborales de los trabajadores que se pudiera dar en algunos casos por aquello, que, si bien se trabajó para la empresa B que revende productos de una empresa A y el primer patrón no honró sus compromisos, se pueda recurrir a la obligación del segundo patrón.

Además se presentan dos situaciones más que tienen interés en la rama del derecho laboral; una, la situación de las empresas franquiciadoras cuando contrata con un franquiciador extranjero que no tiene representante legal en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela y donde debe mediar el derecho internacional del trabajo, y la otra, la aplicación, vigilancia y persecución de la normativa sub legal en materia de salud, conservación y ambiente de todos aquellos organismos del Estado a quienes les corresponde esa actividad complementaria de protección a los trabajadores.

En el Sistema Tributario debemos reseñar las obligaciones que al nacimiento de una actividad mercantil regular se deben cumplir; entre otras la declaración y pago del Impuesto Sobre la Renta (ISLR) al final de cada ejercicio fiscal, Impuesto a los Activos Empresariales, Impuesto al Valor Agregado (IVA) cada mes dependiendo del status del contribuyente si es ordinario o especial, Patente de Industria y Comercio (PIC), etc.

La Ley Para Promover y Proteger la Libre Competencia (Precompetencia) regula lo concerniente a las prácticas de mercado que puedan derivar en restricciones a la competencia, limita o prohíbe que empresas competidoras en producción o comercialización acuerden precios, se repartan zonas de mercado o se aprovechen de su posición dominante para disminuir a terceros y perjudicar su patrimonio.

La conjunta operación de conceptos homónimos e idénticos lo que hace a las empresas distinguirse entre sí, los efectos de las franquicias resultan más

beneficiosos en cuanto a generación de empleos, disminución de riegos en los negocios, son aspectos para resaltar del objeto principal de la ley evitando elementos perjudiciales para la libre competencia.

La Superintendencia Procompetencia dictó la Resolución número **SPPLC/038-99** publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela número 35.865, Extraordinario, de fecha 07 de enero de 2000, los ***Lineamientos para la Evaluación de los Contratos de Franquicias*** en los que expone su reflexión oficial acerca de los límites permitidos en esta materia

## LOS CONTRATOS DE FRANQUICIA

Los ***Lineamientos para la Evaluación de los Contratos de Franquicia*** en su artículo segundo establece el concepto de contrato de franquicia:

> "Acuerdo de Franquicia: el contrato a través del cual una empresa, llamada franquiciador, cede a la otra, llamada franquiciado, como contraprestación financiera directa o indirecta, el derecho a la explotación de una franquicia para comercializar determinados tipos de productos y/o servicios y que comprenda por lo menos; El uso de una denominación o rótulo común y una presentación uniforme de los locales y/o medios de transporte objeto de contrato. La comunicación por el franquiciador al franquiciado de un "know-how", y La prestación continua por el franquiciador al franquiciado de asistencia comercial y/o técnica durante la vigencia del acuerdo".[37]

## CARACTERÍSTICAS:

1. Es un contrato que produce ventajas para ambas partes
2. Es un contrato de colaboración duración y confianza
3. Es un contrato vinculado a la idea de REPRODUCCIÓN de una empresa
4. Es un contrato atípico, versátil y flexible
5. Es un contrato de adhesión (las cláusulas son predispuestas por el franquiciante, pero existen largas conversaciones preliminares)

[37] Ibid. Pag. 2194

**ELEMENTOS:**

1. **Personales:**
    a. Franquiciante: solo puede ser franquiciante el titular del prototipo de empresa que ha sido individualizada, que cuenta con una identidad única. Sólo él tiene la capacidad de transferir el conjunto de bienes y derechos que conforman el conjunto del patrimonio original de la empresa principal. Se compromete a prestar asistencia técnica y comercial al franquiciado.
    b. Franquiciado: solo serán franquiciados aquellas personas aceptadas por el franquiciante o licenciante, debido a sus cualidades personales y comerciales, como la solvencia económica, la honestidad y la organización societaria.
2. **Reales:**
    a. Materiales: tales como las mercancías, la materia prima, mobiliario, loca.
    b. Inmateriales: la marca, el nombre comercial, la patente, la transferencia del *know-how* comercial (que consiste en las técnicas específicas de comercialización de cada franquicia)

**OBLIGACIONES:**

1. **Del franquiciante:**
    a. La entrega de los bienes, derechos y técnicas del *know-how* que integran la franquicia.
    b. Obligación de colaboración.
    c. Asistencia técnica y comercial.
2. **Del franquiciado:**
    1. Pago de la contraprestación, que puede ser:
        a. Pago inicial
        b. Pagos periódicos (o *royalties*)
        c. Pago único.

2. Cumplimiento de contrato:
    a. Buena fe.
    b. Diligencia.
3. No practicar competencia desleal.

**FASES DEL CONTRATO:**

**Fase Preparatoria:**

Esta fase inicial del contrato es más exploratoria que otra cosa; los sujetos, activo en el caso del franquiciador y pasivo en el franquiciado, muestran interés en realizar un negocio mercantil; los primeros porque desean extender su producto o servicio y los segundos, porque ven ese negocio una opción de ganar dinero y erigirse en empresarios.

Una de las vías para iniciar esta fase preparatoria es la informativa; cómo accedo a la fuente segura que me ´permita conocer el negocio que significa una franquicia con todos sus elementos y cómo llego hasta los dueños del producto o servicio franquiciable. Para despejar esas incógnitas tenemos varias opciones e instrumentos que están al alcance del público, tales como:

- Medios de comunicación
- Internet
- Brokers especializados
- Iniciativa particular del interesado

Además, existe una Asociación Internacional que se encarga de la promoción de Franquicias a nivel mundial. Sus siglas en inglés son: IFA que significan: *Internacional Franchise Asociation* y su página web es: www.franchise.org, en el que reposan todos los datos necesarios y

suficientes de las grandes empresas franquiciadoras en el mundo y un listado por países de otras empresas en vías de expansión.[38]

**Fase de Negociación**

Una vez realizados los primeros contactos vía electrónica, a través de intermediarios o representantes legales de las partes o en persona, se procede a iniciar un ciclo de conversaciones en que el fin último es definir las condiciones para que el negocio se pueda materializar; dando por conocidas las bondades económicas, empresariales y sociales del producto o servicio a franquiciar.

Esta fase permite desarrollar más a fondo todas las condiciones que debe poseer la relación jurídica comercial, se aclaran dudas, se colocan todos los puntos que puedan interesar sobre la mesa de negocio y se procede a dejar todo despejado para la última fase. Se definen los precios de la franquicia, los porcentajes de venta para el franquiciado, las formas de pago, en fin todas las condiciones económicas y logísticas que conlleva la relación comercial

**Fase de Materialización**

Quedando claras las condiciones de pago y logística entre las partes, viene la última fase del negocio y no es otra que materializar, realizar y desarrollar la estructura física donde va a funcionar la franquicia, manteniendo los lineamientos originales, colores, diseños y otros elementos exigidos en el negocio, contratar por ende al personal obrero que trabajará en la construcción o remodelación bajo la supervisión técnica del franquiciador y adquirir los materiales idóneos bien por cuenta propia o que se los suministre el franquiciador.

[38] Página Web Oficial

Luego de concluir con la estructura física del futuro negocio, el franquiciado debe contratar al personal que trabajará directamente; dotarlo de la indumentaria oficial de la franquicia, instalar los mínimos de seguridad industrial que sean requeridos para la protección de trabadores y clientes, la compra de la materia prima, equipos e instrumentación necesaria y los gastos sobrevenidos que conlleve la apertura.

Por lo tanto, el *contrato de franquicia* ofrece ventajas a cada uno de los contratantes; el franquiciante expande su red de distribución sin necesidad de invertir en nuevas instalaciones u organizaciones, conserva el control de la explotación independiente, de la calidad de sus productos y de las técnicas de comercialización. Incrementa el conocimiento y la difusión de su nombre y de sus signos.

Para el franquiciado, participa de la consolidación del producto o servicio de la empresa consolidada y de unas determinadas técnicas de gestión y comercialización experimentadas y contrastadas por el franquiciador en centros pilotos, obteniendo a lo largo del contrato, formación, consejos y asistencia para familiarizarse con el kwow how del franquiciante[39].

Las características del contrato de franquicia son la *colaboración, la duración y la confianza.* Es esencial que las partes cumplan las prestaciones recíprocas con la suficiente diligencia y con *animus cooperandi* desde la fase preliminar y a todo lo largo del contrato para que el producto o el servicio que obtenga el público se corresponda con la idea de calidad que forma parte del nombre franquiciado.[40]

La larga duración es requisito para que el franquiciado adquiera la experiencia que le permita dar el servicio en las condiciones que han hecho famosa a la marca. Una vez en posesión de los secretos, el franquiciado ha

[39] Morles H. Alfredo. *Cursos de Derecho Mercantil.* IV Tomo. Caracas, Venezuela. 2006
[40] Ibid. Pag. 2194 y siguientes

de guardar discreción y mantener confidencialidad sobre las prácticas y métodos del franquiciante, aun después de la extinción del contrato.[41]

Las partes contratantes dan el nombre de contrato de franquicia, a veces, a contratos de licencia de marca, a contratos de suministros con pactos de exclusiva y a otras relaciones que, si bien frecuentemente integran el contrato de franquicia y forman parte de él, aisladamente consideradas no lo configuran. El concepto de contrato está relacionado a la idea más amplia de reproducción de una empresa.[42]

El contrato de franquicia es un contrato atípico y, como tal, versátil y flexible. En la identificación de lo que pueda ser considerado como un verdadero contrato de franquicia será útil acudir a las primeras experiencias y prácticas de esos contratos básicamente en los Estados Unidos y a otras experiencias en Europa.

Como ya se mencionó en textos anteriores, el contrato de franquicia es por naturaleza un *contrato de adhesión,* con cláusulas que coloca el franquiciador, puesto que es quien conoce su producto o servicio y en líneas generales, conoce a su empresa. Aunque es bueno recordar también que las fases del contrato, en el de franquicia suelen ser las más prolongadas.

## IMPORTANCIA DEL CONTRATO DE FRANQUICIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La importancia del contrato por su naturaleza jurídica no es otra que la de dar fe de un acto, en este caso jurídico, en el que dos o más personas naturales o jurídicas, se ponen de acuerdo para lograr un determinado fin creando obligaciones, deberes, derechos de parte y parte y originando prestaciones y contraprestaciones recíprocas.

[41] Ibid.
[42] Ibid.

Entonces partiendo de ese concepto, debemos sacar algunas conclusiones interesantes que soporten el presente trabajo; tratándose las franquicias donde median intereses económicos bastantes significativos, es necesario realizar contratos que contengan minuciosamente todos los detalles de la negociación, incluso aquellos que se fijaron en la fase preliminar de negociación.

Los contratos de franquicia a diferencia de un contrato mercantil ordinario, de un contrato de compra y venta, de un contrato publicitario y de otros, encierra una serie de particularidades que deben quedar plasmados en el tenor de los mismos; por su naturaleza los contratos de franquicia deben contener los montos precisos de la negociación, es decir, los montos por los cuales el franquiciado paga la cesión de marca que hace el franquiciador, igualmente los montos porcentuales a los que tiene derecho el dueño del producto o servicio franquiciado por concepto de venta, las formas de pago por concepto de dotación de uniformes, materia prima, implementos de trabajo o mercancía en general.

Otra de las circunstancias jurídicas importantes en los contratos de franquicia tiene que ver con los domicilios de los contratantes; puede tratarse de empresas extranjeras, o una extranjera y otra local en lo que necesariamente para las que no son nacionales, deben protocolizar por ante los Registros mercantiles su actividad empresarial y comercial en el país. La protocolización en el sistema registral y notarial venezolano, le da por antonomasia reconocimiento público y notorio antes el Estado en todos sus estamentos, frente a proveedores, contratistas, usuarios y público en general. El contrato visa la legalidad de la relación jurídica comercial en estos casos.

Ahora bien, la realización del contrato de franquicia origina para los contratantes otra serie de obligaciones de tipo pecuniario; cuando se registra la creación de una sociedad mercantil (en este caso la empresa franquiciadora) automáticamente el sistema tributario se activa por cuanto el

adquirente debe hacer la inscripción en el Seniat de la nueva persona jurídica. El sistema por lo tanto lo asume de pleno derecho.

Pero no necesariamente esa nueva empresa empieza a pagar impuestos, no, debe empezar a generar entradas económicas por conceptos de actos de comercio que son los que van a originar obligación de pago de impuestos al valor agregado cuando procedan, el pago del impuesto sobre la renta, el pago del impuesto por *actividad económica*, los impuestos parafiscales y otros más que los produzcan la actividad comercial.

Visto así, la importancia del contrato de franquicia en el sistema tributario y en el derecho tributario exactamente, pasa por la obligación tácita que se genera a través de la actividad comercial y como consecuencia de la aplicación de las normas y sistemas contables que deben llevar las empresas contratantes. El Estado se beneficia de los sistemas contables para saber de primera mano las obligaciones económicas que nacen en cada persona natural o jurídica en el momento de realizar determinada actividad mercantil; el sistema tributario cuantifica, promedia, aplica las tasas respectivas, cobra y persigue las obligaciones pecuniarias de los contribuyentes o responsables.

Debemos concluir que la realización de los contratos de franquicias ayuda en la aplicación del derecho mercantil a dejar claros ciertos ítems necesarios para el cálculo de la obligación tributaria; montos de los negocios, operaciones, intercambios, condiciones, etc. Luego los montos de la facturación regular, dará los parámetros de la imposición a pagar por el contribuyente o responsable, determinando si se constituye en contribuyente ordinario o especial.

# CAPITULO II

# DETERMINAR EL MARCO LEGAL EN LA APLICACIÓN DE LA ORDENANZA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO VENEZOLANO

## VISIÓN HISTÓRICA

La imposición tributaria tiene sus antecedentes desde muchos siglos antes de la era católica; Durante la época de los faraones egipcios, existía la figura de los recaudadores de impuestos conocidos como *escribas*; impusieron un impuesto en el aceite de cocina. El método para asegurarse que los ciudadanos no estaban burlando el impuesto, los escribas auditaban con cierta frecuencia las cantidades apropiadas de aceite de cocina que eran consumidas, y que los ciudadanos no estaban usando residuos generados por otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado.

Por su parte, en tiempos de Guerra los atenienses crearon un impuesto conocido como *eisfora*[43]. Se trataba de un impuesto general, que era usado para pagar los gastos que demandaba la guerra. Los griegos fueron de las pocas sociedades capaces de rescindir el impuesto una vez que la emergencia de guerra pasaba, incluso cuando por el esfuerzo de guerra se generaban ingresos adicionales, los impuestos eran devueltos a los ciudadanos griegos. Sin embargo, en Atenas existía un impuesto mensual de censo a los extranjeros-que no tenían filiación sanguínea con padres helenos- llamado *metoikion*[44] y constaba de una dracma para hombres y medio dracma para mujeres.

En Roma los primeros impuestos fueron los derechos de aduana de importación y exportación llamados *portoria*. El Emperador César Augusto fue considerado como el más brillante estratega fiscal del Imperio Romano.

[43] Fundación Wikipedia Inc. Wikipedia, *Op. Cit.* 14 de octubre del 2014.
[44] Ibid, pag. 17-20

En su gobierno los publicanos fueron virtualmente eliminados como recaudadores de impuestos por el gobierno central y se dio a las ciudades la responsabilidad de recaudar impuestos. César Augusto instituyó un impuesto sobre el 5% de la herencia a fin de proveer fondos de retiro para los militares que participaban en las guerras que libraba el imperio, exceptuando donaciones para hijos y esposas.

Julio César otrora Emperador impuso un impuesto de un uno por ciento sobre las ventas bajando en tres puntos la misma tarifa establecida por César Augusto que era de un 4% y 1% para todo lo demás. San Mateo fue un publicano (recaudador de impuestos) en Cafarnaúm durante el reino de César Augusto. Él no era de los viejos publicanos sino un contratado por el gobierno local para recaudar impuestos[45].

La era de los impuestos llegó a Inglaterra durante la ocupación por el Imperio Romano, apoyada en los incipientes reinos autócratas que se levantaban en el Reino Unido. Se conoce el caso de Lady Godiva y su esposo el Barón de Mercia que manejaban a sus anchas el cobro de impuestos en la ciudad de Coventry y que amenazaba con extenderse a otras regiones del país.

Cuando cayó el dominio de Roma, los reyes sajones que inicialmente fueron avalados por los emperadores romanos, impusieron impuestos conocidos como *danegeld*[46], sobre tierras y propiedades y sustanciales derechos de aduana hasta que se produjo la guerra de los cien años (entre Inglaterra y Francia) que comenzó en 1337 y terminó en 1453 cuyo factor clave fue la rebelión de los nobles de Aquitania contra las opresivas políticas fiscales de Edward, El Príncipe Negro

Los impuestos durante el siglo XIV eran muy progresistas. Una investigación sobre los impuestos en 1377 mostró que el impuesto sobre el

[45] Autores varios. “Historia de los tributos en el mundo” Edición Hispana, Madrid, España 1988
[46] Ibid.

Duque de Lancaster era 520 veces mayor que el que gravaba al campesino corriente. Bajo los primeros esquemas fiscales se impusieron impuestos a los acaudalados, los que tenían cargos públicos, y el clero. Se gravó a los comerciantes con un impuesto sobre los bienes muebles. Los pobres pagaban poco o ningún impuesto.

El mandato real establecía que a los individuos se les gravaría de acuerdo con su posición y recursos. De ahí que la idea de *impuesto progresivo* sobre los que tenían capacidad para pagar se desarrolló muy temprano. Otros impuestos notables impuestos durante este período fueron los de la tierra y otros diversos sobres consumo como los de las cazas prohibiendo ésta a quienes no los pagaran[47].

El impuesto sobre el consumo fue muy regresivo, pesando tanto sobre los pobres que ocasionó los motines de Smithfield en 1647[48]. Los disturbios ocurrieron porque los nuevos impuestos disminuyeron la capacidad que tenían los trabajadores rurales de comprar trigo, al extremo de que una familia de cuatro murió de inanición.

## LA TRIBUTACIÓN EN AMÉRICA

Los primeros colonos del continente americano pagaban impuestos según la Ley de Melados[49], que fue modificada en 1764 para incluir derechos de importación sobre melados extranjeros, azúcar, vino, y otros artículos. La nueva legislación fue conocida como Ley del Azúcar.

Debido a que la Ley del Azúcar no rendía cantidades sustanciales de ingresos, el parlamento británico añadió la Ley del Timbre de 1765. La Ley del Timbre imponía impuestos directos sobre todos los periódicos impresos en las colonias y la mayoría de los documentos comerciales y legales.

---

[47] ibid
[48] ibid
[49] La Ley de los Melados fue aprobada por el Congreso de Gran Bretaña el 5 de abril de 1764 y estaba dirigida a cobrar impuesto a las negociaciones del azúcar americano

En 1812 se sugirió el primer impuesto en Estados Unidos[50]; se basó en la Ley Británica de Impuestos de 1798 y aplicaba tasas progresivas a los ingresos sobre la renta. Las tasas se aplicaban de acuerdo con un escalafón de ingresos y se hacía la conversión de libras esterlinas a dólares. Finalmente, aunque el impuesto se elaboró en 1814, nunca se impuso, porque el Tratado de Ghent fue firmado en 1815, terminando las hostilidades y la necesidad de ingresos adicionales.

La ley de impuestos de 1861 proponía que "se gravará, recaudará y pagará, sobre el ingreso anual de todas las personas residentes de Estados Unidos, que se derive de cualquier tipo de propiedad, ocupación profesional, empleo, o vocación efectuada en Estados Unidos o cualquier otro lugar, o de cualquier otra fuente."[51] Esta ley se aprobó, pero nunca se aplicó.

## EVOLUCIÓN HISTÓRICA TRIBUTARIA EN AMÉRICA LATINA:

En el ámbito político, la puesta en marcha del programa de ayuda exterior conocido como la "Alianza para el Progreso" –a través de la recordada Reunión de Punta del Este de agosto de 1961–[52] propició que los países de la región se encaminaran en ambiciosos proyectos de desarrollo económico y social.

Uno de los puntos fundamentales de esta iniciativa era la realización de una reforma tributaria para fortalecer los ingresos y sostener financieramente los distintos planes de desarrollo a nivel regional. En ese contexto surgió el recordado Programa Conjunto de Tributación, creado por la OEA, el BID y la CEPAL, como organismo rector en la materia, a través del cual empezaron a consensuarse las orientaciones generales que producirían modificaciones trascendentales en los sistemas tributarios de la región, con consecuencias visibles hasta la actualidad.

---

[50] Ortega, H. Historia del Impuesto en América, Editorial Unam, Ciudad de México, 1988
[51] Ibid
[52] Ibid.

De esta manera, se iniciaba una etapa novedosa en la historia económica latinoamericana en la cual se propició la reforma, simplificación y actualización del sistema de tributación indirecta y, sobre todo, el fortalecimiento de la imposición directa a través de la generalización del impuesto personal progresivo a la renta y el aumento de las alícuotas aplicadas sobre individuos y empresas en busca de mejorar la equidad vertical de los sistemas tributarios vigentes.

Como hitos fundamentales de este proceso pueden identificarse tres conferencias que sentaron las bases de discusión a nivel regional: la primera en Buenos Aires en 1961 (sobre administración tributaria), la segunda en Santiago de Chile en 1962 (sobre política fiscal) y la tercera en el Distrito Federal de México en 1972 (sobre política tributaria).

Los resultados de esas reuniones arrojaron valores sobre la recaudación tributaria de los países del área y sin incluir los ingresos por concepto de contribuciones de la Seguridad Social ni otros de carácter parafiscal, se determinó que las conductas impositivas estaban dando frutos, creando una nueva cultura en los contribuyentes que aun con poca información, accedieron a formalizar una conducta de declaración y pago oportuna.

Las cifras que se exhibieron, en algunos casos, se realizaron sobre las recaudaciones de los gobiernos centrales, en razón de la importancia relativa a el financiamiento estatal, caso Brasil y otros -incluye recursos tributarios de las Provincias- -donde también se computan los ingresos tributarios de los estados y los municipios como sucede en Argentina[53].

En ese orden, el período que va desde 1960 y se extiende hasta 1971 exhibe un destacado incremento en el nivel de la recaudación tributaria, en gran parte explicado por los cambios ideológicos, políticos y macroeconómicos mencionados en párrafos anteriores[54]. Entre otros

[53] SOL J. Humberto. Derecho Fiscal. Red Tercer Milenio. México
[54] Ibid. Pag.132

factores, esto se vincula con profundos cambios en las estructuras tributarias, con un marcado énfasis puesto en la tributación directa para atender objetivos distributivos y en los primeros intentos para incorporar el IVA tomando como modelo el ejemplo de los países europeos.

La crisis del petróleo de 1973 marca el inicio de un subperíodo muy distinto a los programas que se venían planteando. Si bien es cierto, que la carga tributaria promedio continuó aumentando hasta comienzos de los ochenta, su evolución mostró una fuerte volatilidad durante toda la década[55]. El contexto macroeconómico internacional caracterizado por una larga recesión, sumada a un importante proceso inflacionario y el crecimiento del déficit fiscal en varios países desarrollados, afectó negativamente a las economías de América Latina.

A su vez, esto repercutió sobre el nivel de recaudación tributaria, la cual mostró alteraciones significativas durante esos años, con distintas magnitudes de acuerdo con las características específicas de cada país. Tanto los impuestos al consumo como el ISLR acusaron el impacto del contexto internacional y regional, lo que propició el advenimiento de una serie de reformas tributarias (y económicas en general) dentro del marco de lo que se conocería como el Consenso de Washington.

Ya a comienzos de la década de los años ochenta, la "revolución neoliberal de la política fiscal" (Jenkins, 1995)[56] implicó un cambio en los objetivos principales que guiaron a la política tributaria en los años subsiguientes ya que el énfasis del diseño tributario estuvo puesto en la eficiencia, la equidad horizontal y la captación de nuevos recursos tributarios teniendo en consideración la acción social como señal de regreso a los contribuyentes y evitando la confiscación.

[55] Ibid. Pag. 134
[56] Ibid. Pag. 134

Siguiendo las recomendaciones en la materia de organismos internacionales como el Banco Mundial y el FMI, los hacedores de política tributaria en América Latina promovieron una fuerte reducción en las alícuotas de los impuestos al comercio internacional, la introducción y generalización del IVA, la reducción en los niveles y la cantidad de alícuotas del ILSR de personas naturales y jurídicas, la reducción sustancial del número de tributos vigentes (eliminando la mayoría cuya contribución a la recaudación era insignificante) y los continuados esfuerzos en mejorar las administraciones tributarias y el control de la evasión, no siempre con éxito.

Sin embargo, las políticas pregonadas por el Consenso y sustentadas en el enfoque de la "economía de oferta", más allá de los profundos cambios que provocaron en las economías de la región, fracasaron en conducir a un proceso estable y sostenido de crecimiento económico que se tradujera, a su vez, en una mejora del bienestar general de la población.

La crisis de la deuda latinoamericana –también conocida como la "década perdida de América Latina"– a inicios de los años ochenta, representó un punto de inflexión a la tendencia alcista que, con distintas velocidades, se había mantenido desde 1960 para el nivel de carga tributaria promedio de la región y en la que muchos países empezaron a colapsar en sus economías locales.

A partir de entonces los ingresos tributarios se desplomaron, el crecimiento económico se estancó, el endeudamiento externo se incrementó, aumentaron el desempleo y la desigualdad. Luego de un leve repunte en 1985-1986, los graves procesos inflacionarios se agudizaron reduciendo el poder adquisitivo de la región y cayendo la tarifa promedio de importación de Sudamérica hasta el 49% en 1985 y hasta el 10% en el año 2000.

En los años noventa, sobre la base de las principales tendencias tributarias derivadas del Consenso de Washington, este crecimiento estuvo amenguado por el shock negativo que representaron las sucesivas crisis financieras de países emergentes (primero en México 1994, luego en varios

países asiáticos en 1997 y finalmente en Rusia en 1998)[57]. Aun así, el nivel promedio de ingresos tributarios para la región se incrementó en poco más de un punto porcentual con algunas oscilaciones en esa década.

En un contexto macroeconómico regional con elevadas tasas de crecimiento económico y una reducción sustancial en el déficit de las cuentas públicas y el nivel de endeudamiento de los países, se revitalizó la importancia de la acción del Estado en el aspecto distributivo vía tributos o transferencias. Precisamente, la reducción en los niveles de desigualdad permitió un aumento del consumo privado que se vio reflejado en la evolución de los impuestos que gravan bienes y servicios, junto con nuevas políticas domésticas de re-formalización de la economía que contribuyeron a la ampliación de las bases tributarias[58].

En algunos países de la región, el aumento de la carga tributaria se explica, además, por factores contingentes como el sostenido aumento del precio internacional de los minerales desde el año 2002[59], que incrementó los ingresos fiscales (siendo una parte de ellos de carácter tributario) en aquellos países de la región especializados en la explotación y comercialización de sus recursos naturales, y un contexto internacional caracterizado por la aceleración en las tasas de crecimiento económico mundial sobre todo, de los países emergentes.

Este fenómeno está dado por los rezagos temporales que se observan entre el hecho generador de una obligación tributaria y el momento efectivo de su recaudación, lo cual puede llevar a una pérdida en el valor real de los ingresos tributarios en contextos inflacionarios como el venezolano. Hubo casos de desmejora tributaria; Bolivia, Ecuador, México y Paraguay, lo que llevó a que la carga tributaria promedio retrocediera con respecto al PIB de cada uno.

[57] Ibid. Pag. 135
[58] Gómez S Y Morán, “Economía en Latinoamérica”, Editorial Redes, 2014
[59] Ibid. Pag. 14

## EVOLUCIÓN DE LOS TRIBUTOS EN VENEZUELA

Para entender cualquier hecho que ocurra en Venezuela hay que comprender el papel preponderante que tiene el petróleo en su historia, ya que todo gira alrededor del preciado recurso, considerado por algunos como el "oro negro" y por otros como "el excremento del diablo" por las excentricidades que en lo económico han cometido sus dirigentes políticos en virtud de la renta petrolera.

La evolución y desarrollo del sistema tributario venezolano, no escapa de ésta influencia, y es por ello que con la finalidad de adentrarnos un poco en esta materia, haremos un paseo por cinco etapas de la historia de Venezuela, para así comprender el contexto legal-tributario que vivimos.

### Primer Periodo

Comienza desde la época de la Colonia en 1492 hasta 1830. La característica del sistema era la existencia de tributos fijados por España. Las que regían para entonces en materia impositiva eran la Real Hacienda en los siglos XVII – XVIII, la Compañía Guipuzcoana en el siglo XVIII, y la Intendencia de Ejercito, que viene a poner orden en la administración de la provincia de Caracas, instaurada en el siglo XVIII.

Entre las medidas fiscales que impusieron durante éste período se encuentran:

- El tributo real: Fue el más importante ya que era la suma que los indios y negros libertos debían pagar a la corona.
- Alcabala: muy productivo. Era el impuesto que pagaba todo comerciante y todo negociante de bienes raíces, se pagaba también al transporte mercancías de una ciudad a otra. Se recaudaba por conceptos de ventas de tierras 5% y reventas de bienes mueble o inmuebles (1,4% que era cobrado a la entrada y salida de los puertos).

- Almojarifazgo: Fue uno de los más productivos. Los pagaban en los puertos los comerciantes que importaban y exportaban mercancías y se recaudaban entre el 2% y el 15%.
- El Impuesto de Armada o de Avería: Era lo que se pagaba por la introducción de mercancía de ultramar. Estaba destinado al mantenimiento de los puertos y las fortificaciones (1% para el comercio de España y 3% para el comercio con colonias extranjeras).
- Composiciones: Se recaudaba por concepto de obtención de títulos de propiedad de la tierra.
- Novenos Reales: Producción agropecuaria se recolectaba dos novenas partes del Diezmo.
- Papel sellado: Lo que se pagaba para poder utilizar en las actividades judiciales papel con sellos reales y su tasa variaba de acuerdo con la importancia del documento.
- Derecho a la Pulpería: Lo que pagaban los dueños de estos establecimientos para la autorización comercial (30, 40 pesos).
- Estanco y Tafia: Se recaudaban impuestos por comercialización de tabaco, naipes, aguardiente, galleras, ventas de guarapos.

**Segundo Período**

Comienza en 1830 con la disolución de la Gran Colombia y el inicio de Venezuela como república independiente presidida por José Antonio Páez[60]. Aún no se superaban los efectos de la Guerra de Independencia sobre la agricultura del país: devastación de numerosas haciendas y plantaciones, disminución de los rebaños de ganado vacuno y caballar, debido al alto consumo que hicieron las tropas patriotas y realistas, entre otros factores.

Hubo una tendencia acelerada a pasar del cultivo de cacao al de café, debido a la escasa mano de obra, las regiones cacaoteras habían sido

[60] Brito, Luis. “Historia de Venezuela”. Editorial Planeta, Caracas, Venezuela, 1980

desbastadas por la guerra, era más costoso obtener los frutos del cacao y el mercado exterior del café estaba en expansión[61]. Se eliminan la mayoría de los tributos coloniales y se crean otros, para estimular la economía de los primeros años, en especial aquellos relacionados con la exportación del café, cacao y añil.

Los ingresos del Estado, provenientes en su mayoría de los impuestos de aduana, bajaron con la caída de las exportaciones. Como los ingresos fiscales no satisfacían las necesidades del Tesoro, el Estado tenía que pagarle a la burocracia civil y militar con papel moneda o con vales, y se encontraba imposibilitado de cancelar las deudas contraídas en el exterior.

Durante todo el siglo XIX[62] se presentaron crisis económicas, las cuales trataron de paliarse con préstamos internos y externos, con el incremento de los impuestos, la recaudación de aduanas y exportación de productos agropecuarios, que se mantuvo medianamente. Dentro de esta etapa se crearon los siguientes impuestos:

- Los impuestos aduaneros
- Impuestos sobre licores
- Registro público
- Sucesiones y Herencias
- Ingresos por estampillas
- Patentes de comercio
- Contribuciones especiales

A finales de este periodo, en el gobierno de Antonio Guzmán Blanco, se promulgó el Código de Hacienda.

[61] Ibid. Pag. 49
[62] Ibid. Pag. 49 y 50

## FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL SOBRE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA EN VENEZUELA.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, siguiendo lo establecido en la Carta Magna de 1961, dispone un capítulo dedicado a los derechos económicos de los venezolanos, derechos a los que también se refería el mencionado texto constitucional. Primero mencionaremos los aspectos interesantes sobre la materia que fueron desarrollados en la Constitución que dio paso a la vigente.

Efectivamente, el artículo 99 de la Constitución de Venezuela del 23 de enero de 1961, establecía: "Se garantiza el derecho de propiedad. En virtud de su función social la propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley, con fines de utilidad pública o de interés general" [63]

En el artículo 100 establecía los derechos sobre la propiedad intelectual: "Los derechos sobre obras científicas, literarias, y artísticas, invenciones, denominaciones, marcas y lemas, gozarán de protección por el tiempo y en las condiciones que la ley señale" [64]

Por su parte, el artículo 112 de la Constitución de 1999 establece los principios económicos; el artículo 112 define la iniciativa privada así: "*Todas las personas pueden dedicarse libremente a las actividades económicas de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes.*"[65]

Cualquier individuo que desee desempeñar una actividad comercial, podrá hacerlo sin ningún tipo de coacción ni obligación de la tarea a cumplir; sólo debe abstenerse de incurrir en actividades ilícitas que vayan en contra de la

[63] Constitución de Venezuela, 1961, Caracas, Editorial Vecol
[64] *Ibidem p. 50*
[65] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 1999, Caracas, Legis Editores c.a..

moral y las buenas costumbres y por ende, que sean ilegales e inconstitucionales. Se prohíben además los monopolios y los asuntos de ilícito comercio como la cartelización, la usura, la especulación, el acaparamiento y otros delitos conexos penados por la ley.

Así mismo el artículo 115 ejusdem garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley.

Al comparar los textos de las dos constituciones sobre derechos de propiedad tenemos que en el texto de 1999 se establece como propiedad privada el uso, goce, disfrute y disposición de los bienes de una manera más detallada. ¿Cómo se usa, goza, disfruta y dispone? Veamos entonces…

Por uso se entiende la utilización diaria, de todas las actividades personales a las que se somete un determinado bien, es el aprovechamiento personalísimo de la cosa. El goce es el beneficio a manera de confort, entretenimiento, tranquilidad, seguridad vivencial que se puede abstraer del bien propio. El disfrute se traduce en la rentabilidad económica que se obtiene por el arrendamiento, servicios a terceros y otras situaciones sobrevenidas a cuenta de la propiedad.

Finalmente, la disposición de la cosa o del bien es la capacidad legal que tiene un individuo para hacer valer su propiedad. La disposición puede plantearse como la decisión final y personal de quién detenta el derecho subjetivo, de resolver en un momento cualquiera el destino de la cosa: Venta, regalía, permuta, donación, enajenación parcial o total o cualquier otra escena legal que traslade el derecho poseído a un tercero.

Las cuatro características del derecho de propiedad están sujetas a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establece el ordenamiento jurídico sobre todo en competencia impositiva y tributaria. Además, el derecho a la propiedad privada tiene dos excepciones que ambas Constituciones lo plantean; la expropiación y la confiscación.

La expropiación es la decisión del Estado de tomar un bien privado cuando se declare su utilidad pública, porque dificulta la realización de un proyecto público o es de un interés mayor. Partiendo que los derechos colectivos están por encima de los derechos personales, la propiedad privada pierde esa condición cuando perjudica intereses colectivos o generales. ¡Aquí se está en presencia de una restricción!

La expropiación debe estar acompañada de un procedimiento administrativo que certifique la calificación de “expropiable” que se da al bien ajeno; tres son los pasos. Primero, que se declare la causa por utilidad social y pública, segundo, que exista sentencia firme de un Tribunal que reafirme la expropiación y finalmente, que exista pago oportuno para los agravados.

La confiscación es otra excepción de la propiedad privada y a diferencia de la expropiación, no hay pago oportuno por el bien confiscado, ya que esta figura jurídica castiga a las personas que poseen un bien proveniente de actividades ilícitas. El bien pasa al Estado y dependiendo de las características, se somete a subasta o se destina a un fin social o público dentro de la administración pública.

La Constitución de 1961 solo garantizaba la propiedad privada pero no definía la condición. A diferencia del texto actual, dedicaba un artículo sólo a los derechos sobre la redacción de obras literarias, científicas, artísticas y a las invenciones, denominaciones, marcas y lemas comerciales dejando a la ley respectiva, los procedimientos de registro, supervisión y sanción.

Es decir, que la propiedad intelectual tenía rango Constitucional en la carta magna derogada, situación que no pasa con la vigente que solamente prevé en línea general el concepto de propiedad privada y las desviaciones que por diferentes motivos ataca el derecho a disponer de un bien. Pero el concepto de propiedad es muy completo y suficiente también para proteger la propiedad intelectual.

Sin embargo, el artículo 110 de la Constitución de 1999 reconoce “el interés público de la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones y

los servicios de información necesarios…Para el fomento y desarrollo de esas actividades…" La Constitución reafirma el interés público sobre las actividades científicas e intelectuales independientemente del fin comercial, industrial o personal que las mismas persigan.[66]

Seguidamente el mismo artículo prevé que "el Estado garantizará el cumplimiento de los principios éticos y legales que deben regir las actividades de investigación científica, humanística y tecnológica". La invención intelectual, por lo tanto, está protegida y garantizada por el Estado y dentro de ese género, obviamente que las marcas que deriven los trabajos promovidos y apoyados con dinero público quedan bajo la éjida de exclusividad que siguen las marcas comerciales del sector privado. [67]

En el capítulo IV de la carta magna dedicada a el Poder Público Municipal, el artículo 168 les da autonomía a los municipios que "constituyen la unidad política primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica y autonomía dentro de los límites de esta Constitución y de la ley…""[68] y a continuación expresa los parámetros de su autonomía.

El texto que define los derechos, deberes y obligaciones de manera general, reconoce a los municipios como la unidad primaria de la sociedad y de la estructura general del Estado; es una parte de la República con competencias en determinados territorios y en los que se erige como el ente representativo del poder ejecutivo y legislativo representado éste último en las Cámaras municipales.

Al reconocer la personalidad jurídica de los municipios, lo considera sujeto de derecho imputable de deberes y derechos; esto es, pasa a ser una unidad sobre la que la ley efectúa imputaciones directas, arrogándole derechos y obligaciones. Para el derecho, los únicos sujetos de derecho son las

[66] *Ibidem p.51*
[67] *Ibidem p. 51*
[68] Ibidem p. 51

personas, pero en este caso el Estado lo es porque tiene capacidad de responder moral y patrimonialmente ante terceros

En las facultades que la Constitución les da a los municipios, enunciativamente hace mención a; "*La autonomía municipal comprende; la elección de las autoridades, la gestión en las materias de su competencia y la creación, recaudación e inversión de sus ingresos"*.[69] Los municipios quedan facultados para generar sus propios ingresos y para autogestionar su administración.

Ahora bien, ¿qué otras actividades tienen los municipios para conseguir dinero extraordinario del que está fijado en los presupuestos anualizados? El artículo 179 ejusdem establece; "*Los municipios tendrán los siguientes ingresos: …2) Los impuestos sobre otras actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar con las limitaciones establecidas en esta Constitución…"*[70]

Es decir, los municipios en ese principio de autonomía y autogestión administrativa gozan constitucionalmente de una serie de prerrogativas, entre otras; *los ingresos producto de su patrimonio, de sus bienes y ejidos*, *las tasas por bienes y servicios, las tasas por licencias y autorizaciones, impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos, apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial"*[71]

Igualmente tienen otros ingresos por ley; *"el pago de plusvalías de las propiedades generadas por los cambios de planificación urbanística, el impuesto territorial o sobre predios rurales, el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias, la participación por concepto de mejoras, entre otros…"*[72]

---

[69] Ibidem. Pag. 237
[70] Ibidem. Pag. 237
[71] Ibidem. Pag. 238
[72] Ibidem. Pag. 238

Pues en esa variedad de ingresos que poseen los municipios en Venezuela, se hará énfasis en los correspondientes a las ordenanzas que permiten el cobro de impuestos a la *ACTIVIDAD ECONÓMICA* de las empresas, industrias, comercios y todos aquellos que tienen en el comercio, una actividad constante de generar dinero y ganancias para sus patrimonios.

Entonces podemos resumir que la *actividad económica* tiene rango constitucional en Venezuela y es una potestad de los órganos municipales reglarlo y aplicarlo, siempre en el marco del ordenamiento jurídico interno y sin que colide con el marco legal y sublegal del sistema tributario nacional. De esta manera, los municipios logran recaudar una determinada cantidad de dinero que ayuda a reinvertir en los proyectos y en el mejoramiento de los servicios locales.

Incluso en el momento en que se empezó a aplicar la ordenanza de la actividad económica, hubo críticas sobre el fondo de ésta, ya que su finalidad es parecida a la aplicación del impuesto sobre la renta (ISLR) con la diferencia que en las ordenanzas de actividades económicas no se descuentan beneficios al pago del contribuyente como sucede con el pago de la renta anual. Sin embargo, no pasaron a mayores.

De la Constitución también se puede indicar que el artículo 180 establece la potestad tributaria de los municipios: "*La potestad tributaria que corresponde a los municipios es distinta y autónoma de las potestades regladoras que esta Constitución o las leyes le atribuyen al Poder Nacional o estadal sobre determinadas materias o actividades*"[73]

La carta magna blinda de esta manera a la competencia de los municipios en materia tributaria y aclara que esa potestad es distinta a la misma potestad que tienen los estados y la nación, siempre que sea sobre determinadas materias o actividades propias del municipio en virtud de sus potencialidades naturales o por otras circunstancias particulares.

[73] Ibidem. Pag 237

Agrega el texto constitucional en su único aparte: "*Las inmunidades frente a la potestad impositiva de los municipios, a favor de los demás entes politicoterritoriales, se extiende solo a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, pero no a concesionarios ni a otros contratistas de la Administración nacional o de los estados*" [74]

Aunque literalmente parece existir un error en cuanto se afirma que; *"…a las personas jurídicas estatales creadas por ellos…",* se debe señalar que los municipios no tienen competencia de "crear" personas jurídicas ESTATALES por cuanto las mismas y partiendo del criterio doctrinal venezolano y de las acepciones de las Real Academia de la Lengua Española, lo ESTATAL, con T y no D, es referido al Estado Nacional y no a otro ente político territorial, ni regional ni municipal.[75]

Es decir, los municipios son inmunes frente al Estado en aquellos casos de las personas jurídicas creadas por ellos, guardando la reserva legal y respetando el marco legal de la República; sin embargo, en los otros casos, los municipios deben ceder espacios de "autonomía" cuando se trate de materia tributaria o impositiva. Uno de los ejemplos recientes ocurre con la instalación de los peajes en carreteras o vías municipales.

El artículo 183 ejusdem es mucho más claro en cuanto a esas competencias que le están prohibidas a los municipios, "*Los estados y municipios no podrán: 1) crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales y extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional*"[76]

Aun tratándose de un municipio fronterizo o que tenga un fuerte tránsito de mercancías a nivel nacional, el Estado se reserva la potestad de crear aduanas terrestres, marítimas, fluviales, lacústicas y aéreas y además de crear los impuestos nacionales que considere necesario y prudente para la

[74] Ibidem. Pag. 237
[75] RAE *Real Academia de la Lengua Española. Madrid, España.*
[76] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Caracas. Editorial Legis

recaudación de dinero que permita la coexistencia de la administración; los municipios quedan solamente como entes locales para cooperar en esas funciones administrativas.

El último aparte del mencionado artículo prevé; *"Los estados y municipios solo podrán gravar la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal en la oportunidad, forma y medida que lo permita la ley nacional"*[77]. Esos renglones están bajo la competencia de los municipios, pero igual el texto constitucional los condiciona en cuanto las medidas y las formas sean las permitidas por la legislación nacional.

## TEORÍA GENERAL DEL TRIBUTO

Venezuela durante muchos años vivió de la renta petrolera, los hidrocarburos y otros ingresos por concepto de la explotación de los recursos naturales no renovables, por lo que era considerado uno de los países con más baja carga impositiva y casi que se reducía el ingreso fiscal a los pagos que por concepto de renta se recibían en el primer trimestre de cada año y otros ingresos menores de tasas impositivas.

Sin embargo, en los últimos veinticinco años las políticas tributarias cambiaron en Venezuela; primero con las nuevas disposiciones en la Administración del presidente Rafael Caldera (fundador del Seniat) y luego con la nueva Constitución de la República en el actual gobierno que, además, ha reformado el Código Orgánico Tributario en dos ocasiones más un sin número de resoluciones, decretos y providencias administrativas.

La tributación es un "*concepto que se articula alrededor de algunos principios básicos, que provienen de varios enfoques: económico, jurídico, administrativo, social, entre otros orientados a la política tributaria".*[78] Es decir, se llegó a la definición de tributación debido a la diversidad de ramas

[77] Ibidem.
[78] Miranda, Diana. Concepto de Diccionario Planeta. Caracas, Venezuela. 2015.

coexistentes en la gestión del Estado que conllevan a esa figura como sinónimo de recaudación de impuestos, fuente primordial en su sostenibilidad.

La tributación está principalmente destinada a producir ingresos, que financien el gasto del Estado. Está función de la política tributaria está orientada por algunos principios fundamentales sobre la imposición que se han enunciado, evolucionado y probado a través del tiempo; estos sirven de pautas para el diseño de los sistemas tributarios. Mientras más apegada a ellos es una política tributaria, los resultados de su aplicación, son más deseables y favorables, tanto para el Estado como para los ciudadanos.

En Venezuela la materia tributaria está divida en tres poderes públicos de manera vertical: Nacional, Estadal y Municipal, cada uno con competencias en diferentes impuestos, tasas y contribuciones. La política central la conduce el Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (Seniat), órgano nacional dependiente del Ministerio del Poder Popular para la Economía, Finanzas y Banca Pública, encargado de dos impuestos primordiales para la economía venezolana: el ISLR y el IVA.

## PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA TRIBUTACIÓN

Los principios de la tributación nacen básicamente de los enfoques observados en el desarrollo del procedimiento impositivo desde diferentes ángulos: económico, jurídico, social, administrativo, etc. Ellos sirven de pautas u orientaciones para el diseño de los sistemas tributarios, de manera que se preserven los criterios técnicos que lo establecen. A saber, se aplican los siguientes principios:

### EL PRINCIPIO DE LA SUFICIENCIA:

Hace referencia a la capacidad del sistema tributario de recaudar una cantidad de recursos adecuada o suficiente para solventar el gasto del Estado. Una política tributaria que cumple con este principio debe tener

generalidad de los tributos, que sean iguales para todos, independientemente de su condición social en cuanto a las tarifas y determinación del tributo.

El Estado tiene anualmente unos gastos fijos propios del sostenimiento del Estado y otros que de manera sobrevenida se presentan y para lo cual, la administración pública debe equilibrar las obligaciones y los deberes materiales y formales de los contribuyentes o responsables.

**EL PRINCIPIO DE LA EQUIDAD:**

Es la capacidad del sistema tributario para recaudar los recursos adecuados o suficientes para solventar el gasto del Estado, sin que se perjudique el patrimonio de los contribuyentes y responsables (evitando la violación al derecho de confiscatoriedad).

Una política tributaria que cumple con este principio debe tener, además, como características la generalidad de los tributos, es decir, que sean iguales para todos, determinar de manera justa la exenciones para quienes no pagan tributos y ampliar las bases económicas y los sujetos alcanzados por los tributos.

**EL PRINCIPIO DE LA NEUTRALIDAD:**

Se refiere a la aplicación de los tributos para que no alteren el comportamiento económico de los contribuyentes, atenuando el peso de consideraciones de materia tributaria en las decisiones de los agentes económicos. La neutralidad pasa también por la solvencia moral que debe prevalecer sobre los procedimientos administrativos que conducen a la determinación de las obligaciones impositivas.

Este principio además prevé la poca interferencia que debe tener la tributación en el funcionamiento del mercado nacional y evitar que se generen distorsiones en la asignación de recursos para las actividades económicas de la población debido a la presencia de los tributos.

**EL PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD:**

El sistema tributario debe contar con una estructura técnica que le sea funcional, que imponga solamente los tributos que capten el volumen de recursos que justifique su implantación y sobre bases o sectores económicos que tengan una efectiva capacidad contributiva.

Igualmente debe tener costos no elevados y justificados de cumplimiento por parte de los contribuyentes y de control por parte de la administración tributaria, transparencia en la administración tributaria y conocimiento de los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias.

**LEY ORGÁNICA DEL PODER PÜBLICO MUNICIPAL**

El 21 de diciembre del 2010, fue sancionada por la Asamblea Nacional la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, derogando todas las ordenanzas y disposiciones que estuvieren vigentes para la época, sin efecto y dando de manera transitoria, los lapsos suficientes de adecuación y aplicación del nuevo instrumento jurídico.

La derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal vigente desde el 14 de junio de 1989 en el período presidencial de Carlos Andrés Pérez (II)[79], en el capítulo primero dedicado a el Patrimonio y las Finanzas, título séptimo de la Hacienda Pública Municipal, establecía los métodos de financiamiento de los concejos municipales para esos años.

Efectivamente el artículo 111 preveía los ingresos ordinarios de los municipios y en ninguno de sus nueve numerales hacía referencia al pago por parte de las industrias, empresas, comercios o figuras similares de la ordenanza por concepto de la actividad económica, aunque en el numeral noveno mencionaba;" … *y cualquier otro que señale la ley…"* dejando la posibilidad de implementar cualquier impuesto o beneficio municipal.

[79] Segundo período presidencial

El artículo 112 por su parte, mencionaba los ingresos extraordinarios de los municipios:

> "*Son ingresos públicos extraordinarios del Municipio: 1. Las contribuciones especiales previstas en Ley nacional; 2. El producto de los empréstitos y demás operaciones de crédito público contratados de acuerdo con la ley de la materia; 3. El precio de la venta de los ejidos y demás bienes inmuebles municipales; 4. Las cantidades de dinero que se donaren o legaren a su favor; y 5. Los aportes especiales que le acuerden organismos gubernamentales nacionales o estadales".*[80]

Es decir, la derogada Ley Orgánica de Régimen Municipal no establecía la figura de la ***actividad económica*** como medio de ingresos para los municipios. La nueva ley sí lo valora como ingreso ordinario y además la inclusión de esa figura en el texto constitucional de 1999, le da el soporte legal para que los municipios puedan explotar otra opción de captar dinero.

Ahora bien, entre esas normas transitorias, la nueva Ley Orgánica del Poder Público Municipal hace referencia en el numeral sexto a las ordenanzas de la actividad económica:

> "En el caso del impuesto sobre actividades económicas de prestación de servicio eléctrico, la alícuota aplicable será del dos por ciento (2%), hasta tanto la Ley de Presupuesto establezca otra alícuota distinta, de manera uniforme para su consideración por el Ejecutivo Nacional en la estructura de costos de esas empresas".[81]

Igualmente, el numeral séptimo de las disposiciones transitorias, prevé:

> "En el caso del impuesto sobre actividades económicas de radiodifusión sonora, la alícuota del impuesto sobre actividades económicas no podrá exceder del cero coma cinco por ciento (0,5%) y en los demás casos de servicios de telecomunicaciones, la alícuota aplicable no podrá exceder del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga otra alícuota distinta…"[82]

---

[80] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[81] Ibidem
[82] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, tiene por objeto: "Desarrollar los principios constitucionales, relativos al Poder Público Municipal, su autonomía, organización y funcionamiento, gobierno, administración y control, para el efectivo ejercicio de la participación protagónica del pueblo en los asuntos propios de la vida local…"[83].

El enunciado señala dos términos interesantes para el presente trabajo; autonomía y administración…En el primero se les da potestad a los entes municipales de ser únicos, independientes y soberanos en sus actuaciones administrativas en cuanto no trascienda los límites de lo ilegal y lo inconstitucional.

El artículo tercero ejusdem, señala lo siguiente a propósito de los concejos municipales:

> "*La autonomía es la facultad que tiene el Municipio para elegir sus autoridades, gestionar las materias de su competencia, crear, recaudar e invertir sus ingresos, dictar el ordenamiento jurídico municipal, así como organizarse con la finalidad de impulsar el desarrollo social, cultural y económico sustentable de las comunidades y los fines del Estado"*.[84]

Y en lo administrativo, el instrumento jurídico permite que, en base a esa autonomía, pueda recibir, cobrar, recaudar, distribuir, invertir y gastas los montos en dinero que por los conceptos de ingresos propios y extraordinarios tiene el municipio, sin más, que ajustándolos a le Ley de presupuestos, a las ordenanzas municipales y a la Ley contra la corrupción administrativa

El artículo 4to de la Ley, en su detallada entrega sobre la autonomía de los municipios, establece lo siguiente: "*En el ejercicio de su autonomía corresponde al Municipio: …7) Crear, recaudar e invertir sus ingresos".*[85] Los

[83] Ibidem
[84] Ibidem
[85] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

municipios además de unos ingresos fijos que tienen como es el caso del situado constitucional que les permite cancelar los compromisos económicos con los trabajadores, entre otras cosas, pueden buscar ingresos ordinarios y extraordinarios que la misma ley lo prevé, para que solucionen las carencias pecuniarias que los presupuestos nacionales y estadales no alcanzar a proyectar ni a soportar.

El texto legal se encarga más adelante, en el artículo 138 de enunciar los ingresos ordinarios que tienen los municipios; veamos; ***"****Son ingresos ordinarios del Municipio: Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; LOS IMPUESTOS SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR, con las limitaciones establecidas…"* [86]

Podemos apreciar que la Ley Orgánica del Poder Popular Municipal ratifica lo que el texto constitucional establece en cuanto a la capacidad y competencia que tienen los municipios de cobrar las tasas por concepto de las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Por lo tanto, la facultad de crear y modificar los impuestos a las empresas por concepto de su actividad económica tiene carácter constitucional y legal.

Aun cuando los dos instrumentos jurídicos hacen referencia a la ***actividad económica*** de los municipios, ninguno y sobre todo la ley, establece el concepto de lo que es la ordenanza de la actividad económica; al respecto, los concejos municipales del país, siguiendo los preceptos del Código Civil han redactado conceptos próximos al fin del prenombrado impuesto y establecido los parámetros legales y técnicos de aplicación.

Sin embargo, entendemos por ordenanza a un tipo de norma jurídica que se incluye dentro de los reglamentos, y que se caracteriza por estar subordinada a la ley. "*Entre las ordenanzas civiles, principalmente se utiliza*

[86] Ibidem

*el término en la administración local, con la expresión ordenanza municipal".*[87]

Las ordenanzas son elaboradas por las cámaras municipales de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal capítulo 3ero, artículo 95, numeral primero; "*Iniciar, consultar a las comunidades y sus organizaciones, discutir y sancionar los proyectos de ordenanzas incluida la relativa a su Reglamento Interior y de debates, a fin de proveer a la organización de sus funciones, para sancionar las reglas de orden aplicables a sus deliberaciones"*[88]

Posteriormente la Ley Orgánica del Poder Público Municipal desglosa una subsección dedicada a las ordenanzas de la actividad económica; en efecto, la subsección novena de la sección tercera en el capítulo quinto dedicado a la Potestad Tributaria del Municipio. Analicemos.

El artículo 205 establece:

> "El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aun cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables. El período impositivo de este impuesto coincidirá con el año civil y los ingresos gravables serán los percibidos en ese año, sin perjuicio de que puedan ser establecidos mecanismos de declaración anticipada sobre la base de los ingresos brutos percibidos en el año anterior al gravado y sin perjuicio de que pueda ser exigido un mínimo tributable consistente en un impuesto fijo, en los casos en que así lo señalen las ordenanzas. El comercio eventual o ambulante también estará sujeto al impuesto sobre actividades económicas.[89]

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal en este primer artículo dedicado a la ordenanza de actividad económica, no conceptúa la figura

[87] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[88] Ibidem
[89] Ibidem

jurídica tal como lo analizamos en párrafos anteriores; aquí empieza definiendo ***el hecho imponible*** sobre el cual gira "el ejercicio habitual" de todas las actividades lucrativas en un determinado municipio independientemente de la actividad que realice siempre y cuando esté en el marco de la ley.

El período para estimarse para el cálculo del pago es el mismo lapso del ejercicio civil, es decir, del 01 de enero al 32 de diciembre de cada año, sin importar que se pueda tomar como referencia el ejercicio fiscal a éste y sobre el cual se pueda establecer un monto estimado de declaración y pago en virtud del tipo de actividad que desempeña la empresa

Las personas que se dedican a la actividad del comercio informal o ambulante no están exentas de declarar y pagar la tarifa que le corresponda por concepto del impuesto, solo se debe demostrar por parte de la municipalidad que efectivamente existe la actividad y que es lucrativa para que genere el interés tributario de la administración municipal.

El artículo 206 por su parte, prevé:

> "Este impuesto es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estadal sobre la producción o el consumo específico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causará con independencia de éstos. En estos casos, al establecer las alícuotas de su impuesto sobre actividades económicas, los municipios deberán ponderar la incidencia del tributo nacional o estadal en la actividad económica de que se trate. Este impuesto se causa con independencia de los tributos previstos en la legislación general o la dictada por la Asamblea Nacional". [90]

La ley aclara que el impuesto a la actividad económica es diferente a los demás impuestos previstos por la administración nacional y estadal, por aquello de las valoraciones doctrinales que se hicieron con respecto a la similitud del impuesto sobre la renta que es mucho más antiguo en la

[90] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

legislación nacional con respecto a la nueva modalidad impositiva vigente desde 1999 con la promulgación del texto constitucional.

Sin embargo, debe mantener cautela en la aplicación de la tasa prevista para una determinada actividad empresarial, industrial o comercial por la incidencia de los tributos nacionales o estadales que ya le hayan gravado al contribuyente o responsable, que también debe honrar el pago del impuesto municipal, cuidando no invadir el terreno de la confiscatoriedad.

El artículo 207 por su parte establece: "*Para que una actividad pueda ser considerada sin fines de lucro, el beneficio económico obtenido de la actividad deberá ser reinvertido en el objeto de asistencia social u otro similar en que consista la actividad y en el caso de tratarse de una persona jurídica, que ese beneficio no sea repartido entre asociados o socios*". [91]

La actividad económica que no persigue fines de lucro ni enriquecimiento, sino que van dirigidas a actividades altruistas, comunitarias o benéficas, debe reconducirse a la inversión social o la reinversión de la misma actividad en el caso de asociaciones o sociedades mercantiles; aquellas personas jurídicas que se dedican a tan nobles roles deben demostrar que los beneficios económicos obtenidos en la gestión fiscal no serán repartidos entre los socios o accionistas.

El artículo 208 señala que *"El impuesto sobre actividades económicas se causará con independencia de que el territorio o espacio en el cual se desarrolle la actividad económica sea del dominio público o del dominio privado de otra entidad territorial o se encuentre cubierto por aguas."* [92]

El impuesto por lo tanto no tiene límites de ningún tipo, ni por extensión territorial ni por el tipo de persona. Las empresas no podrán argumentar que su sede principal está en una jurisdicción diferente a la que grava el

[91] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[92] Ibidem

impuesto, porque se le aplicará la tarifa sobre los ingresos brutos que haya obtenido en el municipio que persigue y reclama el pago.

Como ya observamos en el artículo anterior, todas las personas naturales y jurídicas incluso las irregulares, están expuestas a la aplicación del tributo. Aquí los municipios van al fondo del asunto sin importar el "quien paga", solo interesa saber y conocer la generación de lucro, de enriquecimiento producto de actividades mercantiles.

El artículo 209 señala:

> "A los efectos de este tributo se considera: 1.*Actividad Industrial*: toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos previamente a otro proceso industrial preparatorio. 2. *Actividad Comercial*: toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.3. *Actividad de Servicios*: toda aquella que comporte, principalmente prestaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. Quedan incluidos en este renglón los suministros de agua, electricidad, gas, telecomunicaciones y aseo urbano, entre otros, así como la distribución de billetes de lotería, los bingos, casinos y demás juegos de azar. A los fines del gravamen sobre actividades económicas no se considerarán servicios, los prestados bajo relación de dependencia."[93]

El instrumento jurídico en el presente artículo define cada una de las actividades que grava el tributo. En el numeral primero, va dirigida al sector primario, constituido por las empresas y las industrias que producen, transforman las materias primas, ensamblan y preparan los diferentes productos. Aquí también se cuentan aquellas empresas nacionales que distribuyen y venden productos importados o producidos por otras empresas en diferentes regiones del país.

De la actividad comercial, la ley cobija toda actividad de distribución y circulación de los productos terminados y los servicios que originen lucro y

[93] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

que están en el Código de comercio; refiere a los actos de comercio señalados en el artículo segundo y que conforman parte del derecho mercantil objetivo, que aun cuando la doctrina internacional no los reconoce en virtud que para ella el comercio lo ejercen las empresas, forma parte todavía del derecho positivo venezolano.

Finalmente, el artículo hace referencia a las actividades dedicadas a los diferentes servicios públicos, aquellas donde hay una función de ***hacer*** bien que sea realizada con esfuerzo intelectual o físico; generalmente están los servicios provistos por el Estado como el agua, luz, gas, aseo domiciliario, telecomunicaciones, entre otras.

Igualmente se consideran servicios públicos los expedidos por institutos de beneficencia social como las Loterías del Estado, los juegos de azar, las apuestas legales que tengan supervisión de la administración, la venta de billetes de lotería, etc. La actividad de juegos que origina o supervisa el Estado está gravada de por sí y en muchos casos con tasas bastantes significativas, lo que garantiza el pago cautivo de las tasas que les son aplicadas en cuanto a la actividad económica

Prosigue la ley en el artículo 210:

> "La base imponible del impuesto sobre actividades económicas está constituida por los ingresos brutos efectivamente percibidos en el período impositivo correspondiente por las actividades económicas u operaciones cumplidas en la jurisdicción del Municipio o que deban reputarse como ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los acuerdos o convenios celebrados a tales efectos".[94]

Define como se va a calcular el impuesto a la actividad económica, se toma como base imponible todos los ingresos brutos que fueron percibidos efectivamente en el período correspondiente al ejercicio inmediatamente anterior a aquel en el cual se pagará la tarifa. Si no existiera certeza de ello,

[94] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

la ley puede aplicar criterios técnicos para el cálculo de las alícuotas respectivas.

Las cantidades para pagar deben ser exclusivamente las determinadas en las facturaciones que haya realizado el contribuyente o responsable en la jurisdicción territorial del municipio; no es imputable al pagador, los beneficios que la empresa o comercio origine con sucursales o agencias en otras jurisdicciones diferentes en los que deberá abonar el pago a esas respectivas municipalidades.

En el artículo 211, se precisa los montos gravables;

> "Se entiende por ingresos brutos, todos los proventos o caudales que de manera regular reciba el contribuyente o establecimiento permanente por causa relacionada con las actividades económicas gravadas, siempre que no se esté obligado a restituirlo a las personas de quienes hayan sido recibidos o a un tercero y que no sean consecuencia de un préstamo o de otro contrato semejante. En el caso de agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles, corredores de seguro, agencias de viaje y demás contribuyentes que perciban comisiones o demás remuneraciones similares, se entenderá como ingreso bruto sólo el monto de los honorarios, comisiones o demás remuneraciones similares que sean percibidas".[95]

En efecto, el precitado artículo aclara que se cobrará el impuesto sobre todas las actividades económicas gravadas, siempre que no haya la obligación de restituirlas a la(s) persona(s) de quien las haya recibido o a un tercero, y siempre relacionadas con las actividades empresariales y comerciales que se desarrollaron en el ejercicio fiscal a gravarse.

Igualmente, no serán gravados aquellos montos de dinero que existen en el patrimonio del contribuyente o responsable si los mismos provienen de préstamos personales o de un contrato de otra índole. Si fuera el caso, estos montos si son gravables en el caso del impuesto sobre la renta, pero no lo es

[95] Ibidem

para el impuesto sobre las actividades económicas ya que no son producto de un acto de comercio.

En el caso de aquellas sociedades mercantiles o firmas personales que trabajan en función de intermediarios o representantes de terceros, que perciben comisiones y honorarios profesionales por el trabajo desarrollado, las ordenanzas sobre la actividad económica sólo toman en cuenta los montos recibidos por dichas personas correspondiente exclusivamente a las comisiones, porcentajes y honorarios; nunca se ponderará como base imponible el monto general que originó dicha comisión, honorario o porcentaje.

El artículo 212 ejusdem sobre las tarifas.

> "El Ejecutivo Nacional o Estadal, deberá tomar en cuenta el costo del impuesto municipal en la fijación del margen de utilidad conferido a los servicios o productos cuyo precio es fijado por éste. A estos fines, la alícuota impositiva aplicable de manera general a todos los municipios, será la fijada en la Ley de Presupuesto Anual, a proposición del Ejecutivo Nacional. De conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República, las actividades económicas de venta de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas, no quedan incluidos aquellos productos que se obtengan de una transformación ulterior de bien manufacturado por la empresa del Estado. El impuesto sobre actividad económica de suministro de electricidad deberá ser soportado y pagado por quien presta el servicio."[96]

Se debe precisar por parte del Estado, sin hacer abstracción de la tarifa correspondiente a los diferentes ítems de la actividad económica, los márgenes de ganancia que establece la ley especial de precios justos, de manera que lo uno no perjudique lo otro, ni se corra el riesgo de atentar contra el patrimonio de los contribuyentes o responsables.

[96] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

En una actitud sana y responsable para administración y administrados, las tarifas serán unificadas y ajustadas en la Ley de Presupuesto Anual promovido por el Poder Ejecutivo, de manera que no quede a criterio de las cámaras municipales colocar los parámetros para gravar determinada actividad, sino que, en función de los lineamientos nacionales, los concejos municipales se ajusten técnica y razonablemente a las tarifas a aplicar a sus conciudadanos.

Igualmente, el instrumento legal aclara la situación que se pueda presentar en el caso de aquellos municipios donde por razones estratégicas se exploran y se explotan los recursos naturales en materia minera, aurífera, hidrocarburos y otros, que de acuerdo a lo establecido en los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Estado se reserva el gravamen de los beneficios que o bien, por la explotación propia de la República ésta realice o por medio de asociaciones estratégicas, generen los productos naturales del suelo y subsuelo venezolano.

Situación diferente ocurre cuando los productos derivados del petróleo y similares son procesados en otros bienes. Esa transformación si es perfectamente gravable por los municipios. Se trata obviamente de productos manufacturados ulteriormente a los manufacturados inicialmente en la refinación de los productos derivados del petróleo, o de aquellos que se puedan modificar en algunos minerales.

Finalmente, y aun cuando no ocurre en estos momentos, los servicios de electricidad si pueden ser gravados cuando se trate de personas jurídicas diferentes al Estado las que provean dicha actividad; se trataría de empresas privadas que aun estando vigentes en la normativa de Venezuela, su aplicación no es viable en virtud de la situación país, recordando lo que pasó con la empresa Electricidad de Caracas que se vio obligada a vender sus acciones al Estado venezolano.

Seguidamente el artículo 213, se hace mención al pago del impuesto de la actividad económica cuando se trata de regalías;

> "En el caso de actividades económicas sometidas al pago de regalías o gravadas con impuestos a consumos selectivos o sobre actividades económicas específicas, debidos a otro nivel político territorial, los municipios deberán reconocer lo pagado por esos conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva. En estos casos, el Ejecutivo Nacional podrá proponer, para su inclusión en la Ley de Presupuesto Anual, tanto las alícuotas del impuesto sobre actividades económicas como las aplicables por impuestos a consumo selectivos o sobre actividades económicas específicas que correspondan al nivel nacional o estadal de Gobierno, a fin de lograr una mejor armonización entre los dos tipos de tributos."[97]

Aquí estamos en presencia de una figura especial de la legislación tributaria, el cobro por parte de la administración de porcentajes en dinero correspondientes a la explotación de riquezas naturales y que son de exclusiva observancia y ejecución por parte del Estado. Las regalías son una suerte de impuestos con tasas interesantes adicionales a otros gravámenes.

En cuanto al pago de la ordenanza de la actividad económica, el municipio solo podrá aplicar el deducible de los pagado como regalía por el contribuyente o responsable encargado de la explotación natural sobre el monto que corresponda al mencionado pagador por su actividad económica en la jurisdicción donde la realiza. Igualmente, las tarifas de las regalías son potestativas del Ejecutivo Nacional y se establecerán en la Ley de Presupuesto Anual.

En el artículo 214, aclara los elementos que no forman parte de la base imponible del impuesto a la actividad económica

[97] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

> ":1. El Impuesto al Valor Agregado o similar, ni sus reintegros cuando sean procedentes en virtud de la ley. 2. Los subsidios o beneficios fiscales similares obtenidos del Poder Nacional o Estadal. 3.Los ajustes meramente contables en el valor de los activos, que sean resultado de la aplicación de las normas de ajuste por inflación previstas en la Ley de Impuesto sobre la Renta o por aplicación de principios contables generalmente aceptados, siempre que no se hayan realizado o materializado como ganancia en el correspondiente ejercicio. 4. El producto de la enajenación de bienes integrantes del activo fijo de las empresas. 5. El producto de la enajenación de un fondo de comercio de manera que haga cesar los negocios de su dueño.6. Las cantidades recibidas de empresas de seguro o re aseguro como indemnización por siniestros.7. El ingreso bruto atribuido a otros municipios en los cuales se desarrolle el mismo proceso económico del contribuyente, hasta el porcentaje que resulte de la aplicación de los Acuerdos previstos en esta Ley, cuando éstos hayan sido celebrados."

La ley en ciernes excluye los ítems que no entran en la circunferencia del gravamen sobre la actividad económica; los montos por concepto del impuesto al valor agregado ni sus reintegros, los subsidios o beneficios fiscales, los ajustes contables que puedan variar los montos de los activos resultante del ajuste por inflación, también el producto de la enajenación de los inmuebles que formen parte de los activos de la empresa.

Igualmente, no contaran para el cálculo de la actividad económica, el producto de la enajenación de un fondo de comercio que haga cesar la actividad del comerciante, los montos recibidos de empresas de seguros y reaseguros por pagos de siniestros y aquellos montos que corresponda a los pagos que haya realizado el contribuyente o responsable por el mismo concepto en otros municipios.

El artículo 215 menciona las deducciones aplicables al pago definitivo del contribuyente; "*Se tendrán como deducciones de la base imponible: 1.Las devoluciones de bienes o anulaciones de contratos de servicio, siempre que se haya reportado como ingreso la venta o servicio objeto de la devolución. 2. Los descuentos efectuados según las prácticas habituales de comercio.* "[98]

[98] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

Las deducciones solamente son dos; las devoluciones de bienes o las anulaciones de contratos siempre que el contribuyente haya acreditado como ingreso en su ejercicio económico de las cantidades de dinero correspondientes y la otra forma de deducir corresponde a los descuentos que se aplican en el comercio producto de una costumbre mercantil que se mantiene vigente y que data de muchos años en el comercio venezolano.

El artículo 216.precisa lo siguiente; *"La actividad industrial y de comercialización de bienes se considerará gravable en un Municipio, siempre que se ejerza mediante un establecimiento permanente, o base fija, ubicado en el territorio de ese Municipio."* [99].

La actividad del sector primario será gravada siempre y cuando la empresa o industria que desarrolle la producción tenga su domicilio principal en la jurisdicción del municipio, caso contrario no aplica en el gravamen por tratarse de una actividad efímera o nómada que no tiene sustento fijo.

El artículo 217 ejusdem señala por su parte la jurisdicción de los contratistas;

> **"**Las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un período superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente. En caso de contrato de obra, quedaría incluida en la base imponible el precio de los materiales que sean provistos por el ejecutor de la obra."

Las actividades económicas desarrolladas por contratista en una jurisdicción serán gravadas sólo en aquellos casos cuando la persona natural o jurídica permanezca al menos tres meses en dicho territorio así sea de manera discontinua, independientemente de la obra que esté ejecutando el

[99] Ibidem

contratista y de los sujetos que formen parte del contrato en el período de un año o mejor, del ejercicio fiscal.

Si no existe claridad en cuanto al tiempo que debe permanecer el contratista donde se está ejecutando el proyecto o no hubiera distinción del lugar donde se ejecutó el proyecto económico, se entenderá entonces que el contribuyente o responsable debe pagar en el municipio donde tiene su domicilio la empresa contratista. En el caso de obras, la base imponible del impuesto a la actividad económica contendrá el precio de los materiales provistos por el contratista.

Por su parte el artículo 218, define los tipos de locales de las sociedades mercantiles o personas naturales, causantes del gravamen:

> "Se entiende por establecimiento permanente una sucursal, oficina, fábrica, taller, instalación, almacén, tienda, obra en construcción, instalación o montaje, centro de actividades, minas, canteras, instalaciones y pozos petroleros, bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción; el suministro de servicios a través de máquinas y otros elementos instalados en el Municipio o por empleados o personal contratado para tal fin, las agencias, representaciones de mandantes ubicadas en el extranjero, sucursales y demás lugares de trabajo mediante los cuales se ejecute la actividad, en jurisdicción del Municipio. Las instalaciones permanentes construidas para la carga y descarga ordinaria y habitual en embarcaciones con destino a los trabajos o servicios a ser prestados en el mar territorial o en otros territorios pertenecientes a una entidad federal pero no ubicados dentro de una jurisdicción municipal determinada, se consideran establecimientos permanentes de quienes los empleen para la prestación de tales servicios."[100]

El precitado artículo detalla cada una de las opciones válidas para que se considere establecimiento permanente; oficinas, sucursales, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas, obras en construcción, canteras, obras, minas y todo aquel inmueble que tenga asiento definitivo en la jurisdicción de un municipio y que, por lo tanto, demuestre el interés por parte del contribuyente de establecerse como empresario, industrial o comerciante

[100] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

en una determinada zona, incluidas también las empresas extranjeras o sus mandantes.

Aquellas instalaciones ubicadas en puertos o zonas de carga y descarga de mercancías y equipos de trabajo a emplearse con vista al mar territorial, o que sirven de tránsito para otras jurisdicciones territoriales que no sea la que grava el impuesto, se considerarán instalaciones permanentes y tendrán que pagar las tarifas que aplique en cada caso al final de los ejercicios fiscales de dichas empresas de servicio.

El artículo 219 establece las reglas para la multiplicidad de establecimientos; "*Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas".* [101]

Aquí prevalece el principio de la individualización, cada persona jurídica responde, declara y paga por su actividad económica, independientemente que existan paralelamente otros locales afines o similares y que sean del mismo contribuyente o responsable. Se aplicará la tarifa en función del volumen de ventas.

Agrega el artículo: ***"****Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue."*[102], Aquí se ratifica la independencia de los municipios en el cobro del impuesto y a continuación, dispone las condiciones de las industrias.

> "Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, podrá deducirse del impuesto a

[101] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[102] Ibidem

> pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial. En caso de que la venta se realice en más de un Municipio sólo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad para deducir podrá exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial."[103]

En este caso, y además porque es muy común en el comercio nacional, las empresas que venden los productos en otros municipios diferentes a aquel donde tiene su sede, pagarían proporcionalmente en cada uno de acuerdo con los montos que arroje la actividad económica en cada jurisdicción. Podrá deducirse de esas cantidades, lo que el contribuyente o responsable haya pagado en el municipio donde tiene su sede permanente, pero en ningún caso, podrán las cifras superar el total que habría de pagar en condiciones normales.

Finalmente, establece los lineamientos en función de servicios prestados fuera del municipio permanente;

> "Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue. En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en una jurisdicción diferente a aquéllas, en la cual el prestador tenga el establecimiento permanente destinado a funcionar exclusivamente como sede de administración; al municipio en el cual se ubique la sede de administración, le corresponderá establecer un mínimo tributario fijado en función de criterios con los servicios prestados por el municipio a ese establecimiento permanente. En el caso de servicios contratados con personas naturales, se considerarán prestados únicamente en el municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios."[104]

En estos casos, en los que las empresas tienen su sede en un determinado municipio, pero no desarrollan ninguna actividad económica, más que la administrativa, los municipios se reservan el derecho de calcular o estimar un mínimo tributario en función de los criterios fijados por los

[103] Ibidem
[104] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

servicios contratados. En el caso de las personas naturales contratantes, se aplicará el cobro solamente en el municipio donde éstas tengan una base fija para sus negocios.

En ese mismo orden, el artículo 220 prevé los acuerdos de cooperación entre los municipios:

> "Los municipios, en aras de la armonización tributaria y para lograr resultados más equitativos, podrán celebrar acuerdos entre ellos o con los contribuyentes, a los fines de lograr unas reglas de distribución de base imponible distintas a las previstas en los artículos anteriores, debido a las especiales circunstancias que puedan rodear determinadas actividades económicas. Esos Acuerdos deberán formularse con claros y expresos criterios técnicos y económicos. En todo caso, dichos acuerdos deberán privilegiar la ubicación de la industria."[105]

Aplicando la lógica y los criterios técnicos que se pueden presentar en la aplicación de la ordenanza sobre actividad económica, los más práctico es establecer acuerdos entre los entes involucrados partiendo del principio constitucional de las mancomunidades para que sea más viable la persecución, cobro y recaudación de los tributos por parte de esas personas que califican en los supuestos de hechos. Se usará como punto de análisis, el sector donde está ubicado el establecimiento empresarial o comercial.

El artículo 221 precisa los elementos técnicos

> "Se consideran criterios técnicos y económicos utilizables a los fines de la atribución de ingresos a los municipios en los cuales un mismo contribuyente desarrolle un proceso económico único entre otros, los siguientes: 1. El valor de los activos empleados en el municipio comparado con el valor de los activos empleados a nivel interjurisdiccional. 2. Los salarios pagados en el municipio comparados con los salarios pagados a nivel interjurisdiccional 3 Los ingresos generados desde el Municipio con los ingresos obtenidos a nivel interjurisdiccional."[106]

[105] Ibidem
[106] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

En los casos en los que las empresas no realizan una actividad económica definitiva, sino que su relación tributaria con un municipio se origina por tener su sede permanente de manera administrativa, la administración municipal puede aplicar ciertos elementos y criterios técnicos para estimar un aproximado de la cuantía a pagar por el contribuyente o responsable.

A saber, se toma en consideración el valor de los activos empleados en el municipio con respecto a los empleados a nivel interjurisdiccional, los salarios pagados en uno y otro municipio y los ingresos obtenidos desde el municipio en su relación comercial con los ingresos del nivel interjurisdiccional. Ese promedio de cifras determinará el monto imponible y sobre él, se aplicarán las tarifas que correspondan.

El artículo 222 establece lo siguiente: "*Los contribuyentes están obligados a llevar sus registros contables de manera que quede evidenciado el ingreso atribuible a cada una de las jurisdicciones municipales en las que tengan un establecimiento permanente, se ejecute una obra o se preste un servicio y a ponerlos a disposición de las administraciones tributarias locales cuando les sean requeridos.*"[107]

Los comerciantes tienen cuatro obligaciones profesionales, a saber; el registro mercantil, la firma mercantil, el derecho a la libre competencia y la ***contabilidad mercantil.*** Los libros contables se encargarán de determinar cuáles actividades económicas se desarrollaron en un determinado municipio, en los casos, que exista por parte del contribuyente o responsable, multiplicidad de actividades.

Los libros contables, sobre todo los de diario, mayor e inventario -básicos para todos los comerciantes de acuerdo con el Código de Comercio-, se encargan de exhibir los movimientos económicos que realiza una determinada persona natural o jurídica. La administración municipal se apoya

[107] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela

en los libros contables para precisar las diferentes operaciones mercantiles de las obligadas formas de aplicarlos. La ley en su artículo 223 lo deja claro:

> "No obstante, los factores de conexión previstos en los artículos anteriores, la atribución de ingresos entre jurisdicciones municipales se regirá por las normas que a continuación se disponen, en los siguientes casos: En la prestación del servicio de energía eléctrica, los ingresos se atribuirán a la jurisdicción donde ocurra el consumo. 2. En el caso de actividades de transporte entre varios municipios, el ingreso se entiende percibido en el lugar donde el servicio se ha contratado, siempre que lo sea a través de un establecimiento permanente ubicado en la jurisdicción correspondiente.3. El servicio de telefonía fija se considerará prestado en jurisdicción del municipio en el cual esté ubicado el aparato desde donde parta la llamada.4. El servicio de telefonía móvil se considerará prestado en la jurisdicción del municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente.5. Los servicios de televisión por cable, de Internet y otros similares, se considerarán prestados en la jurisdicción del Municipio en el cual el usuario esté residenciado, de ser persona natural o esté domiciliado, en caso de ser persona jurídica. Se presumirá lugar de residencia o domicilio el que aparezca en la factura correspondiente."[108]

En el caso de los servicios de electricidad, los ingresos corresponden al municipio donde se prestó el servicio, en el transporte se gravará el servicio donde se contrató siempre que esté ubicado en ese mismo territorio, en materia telefónica fija privará el criterio del lugar donde se origina la llamada, el servicio de telefonía móvil se gravará en el lugar del domicilio o residencia del titular y para ello se utilizará la factura respectiva y finalmente a los usuarios de la televisión pagarán de acuerdo a la residencia o domicilio si es persona natural o jurídica, respectivamente de acuerdo a lo señalado por la factura original.

Sobre las facultades de la administración tributaria, el artículo 224 señala;" *La Administración Tributaria Municipal, al proceder a la determinación del ingreso bruto del contribuyente atribuible a la jurisdicción municipal de que se*

[108] Ibidem

*trate, podrá desconocer las formas o procedimientos de facturación y otros que no se correspondan con la práctica mercantil usual y generen mera manipulación de la atribución de la base imponible u otra forma de evasión del impuesto."*[109]

Las administraciones tributarias municipales se reservan el derecho de determinar los ingresos brutos en función de las facturas que el contribuyente exhibe siempre y cuando éstas cumplan con los requisitos que establece el Código Orgánico Tributario y las resoluciones del Sistema Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria en esa materia.

Por lo tanto, la revisión administrativa es discrecional por parte de los funcionarios municipales y no aceptaran aquellas facturas, recibos o comprobantes que aun cuando demuestren le realización de una actividad u operación mercantil, no guarden líneas en el cumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente o responsable. No se aceptarán en estos casos los usos ni costumbres mercantiles locales porque prela el criterio tributario y no el mercantil, para evitar la evasión y otros ilícitos materiales.

El artículo 225 a propósito de la figura de los agentes de retención, prevé; ***"****La condición de agente de retención del impuesto sobre actividades económicas no podrá recaer en personas que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, con excepción de organismos o personas jurídicas estatales****".*** [110]

Es condición *sine qua non* para quien pueda tener la condición de agente de retención sobre actividades económicas, es tener establecimiento permanente en la jurisdicción del municipio, que garantice la percepción de las cantidades de dinero que paguen los contribuyentes o responsables. La

[109] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[110] Ibidem

excepción de la norma corresponde a los organismos o a las personas jurídicas nacionales.

Sobre otras actividades económicas, el artículo 226 señala lo siguiente:

"*Las actividades de agricultura, cría, pesca y actividad forestal siempre que no se trate de actividad primaria, podrán ser gravadas con el impuesto sobre actividades económicas pero la alícuota del impuesto no podrá exceder del uno por ciento (1%) hasta tanto la ley nacional sobre la materia disponga alícuotas distintas*. "[111]

Toda actividad económica secundaria que se realice con algunos de los rubros de pesca, cría, agricultura y actividad forestal está expuesta para que les sea aplicada las tarifas por ese concepto; las explotación primaria queda definida en el artículo 227;

> "A los efectos de este tributo, se entiende por explotación primaria la simple producción de frutos, productos o bienes que se obtengan de la naturaleza, siempre que éstos no se sometan a ningún proceso de transformación o de industrialización. En el caso de las actividades agrícolas, se consideran también primarias las actividades de cosechado, trillado, secado y conservación; en las actividades pecuarias, avícolas y de pesca, se considerarán actividades primarias los procesos de matanzas o beneficio, conservación y almacenamiento. Se excluyen de esta categoría los procesos de elaboración de subproductos, el despresado, troceado y cortes de animales. En las actividades forestales, se consideran actividades primarias los procesos de tumba, descortezado, aserrado, secado y almacenamiento."[112]

Es decir, la legislación reconoce como actividad primaria toda producción primaria que no sean sometidas a ningún proceso de transformación o industrialización, que no originen subproductos, el troceado o despresado en el caso de los animales y en fin, todo cambio que se pueda realizar en los productos primarios cosechados y producidos en la tierra, agua y las bondades naturales.

---

[111] Ley Orgánica del Poder Municipal. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela
[112] Ibidem

Sin embargo, en la práctica diaria del comercio agrícola y pecuario desde los productores hasta los consumidores finales, no se hace la diferenciación o delimitación de donde termina la exención y donde comienza el pago del impuesto respectivo por la transformación, manejo y manipulación de estos. Incluso para muchos técnicos en el área fiscal, no les resulta fácil poder deslindar estas dos facetas de la producción porque además son áreas muy nutridas y competitivas en la vida cotidiana de los ciudadanos.

# CAPÍTULO III

## ANALIZAR LA JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE ACTIVIDAD ECONÓMICA QUE HA MODIFICADO LA APLICACIÓN DE ÉSTA CON RELACIÓN A LOS FRANQUICIADOS DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL

La actividad económica, se ha constituido en los últimos años en una de las fuentes de ingresos más importantes de los municipios. Las cámaras edilicias se han encargado de manejar las tarifas por rubro que deben pagar las empresas jurídicas de acuerdo con los parámetros técnicos que se establecen en la ley y la misma evolución de los factores que influyen en los mercados.

Los municipios se limitarán solamente a establecer los tributos que el Código Orgánico Tributario y el ordenamiento interno les permita sin colidir con la Constitución de la República o normas legales; es decir, los municipios precisaran a las empresas de bienes y servicios que cohabitan en cada jurisdicción para proceder a gravar las alícuotas que corresponden.

El impuesto sobre Actividades Económicas es directo, atribuido y administrado de forma particular por cada municipio, es decir que es de capacidad de estos de acuerdo con la jurisdicción; se procesa, calcula, emite, cobra e invierte en cada municipio sobre todo en obras de mantenimiento vial, jardinería, ornato y en la planificación de pequeñas estructuras que sean de beneficio local.

El impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios establecido en la Constitución de 1999 se le denominaba impuesto a la patente de Industria y Comercio en la derogada Constitución de 1961 y se remonta a la época medieval, cuando los señores feudales o soberanos entregaban una carta, tipo patente a sus súbditos, que los autorizaba a ejercer una determinada actividad ya fuera industrial, comercial o un oficio.

Esa carta – patente obligaba a los súbditos a pagar determinadas cantidades de dinero o especies a manera de tasa, que significaba la contraprestación del servicio que prestaba el soberano al permitir que el vasallo realizara sus actividades. A partir de la entrada en vigor de la Constitución de 1999, deja de denominarse Patente de Industria y Comercio, y adquiere el nombre de Impuesto sobre actividades económicas, de industria, comercio, servicios o de índole similar.

Es decir, que el fondo de la intención tributaria se mantiene desde hace mucho tiempo, sólo cambió el nombre y algunos ítems que no aparecían hace años por el desarrollo de la industria, el comercio y la materialización de muchos intercambios comerciales que no se conocían en aquellos momentos. La Ley Orgánica del Poder Público Municipal, consagra este gravamen con el nombre de ***impuesto sobre actividades económicas***, aunque existen ordenanzas que mantienen la denominación de Patente de Industria y Comercio.

***El Impuesto a las actividades económicas*** grava los ingresos brutos que se originan de toda actividad económica, de industria, comercio, servicios de índole similar, realizada en forma habitual o eventual en la jurisdicción de un determinado Municipio y que pueda estar sometido a un establecimiento comercial, local, oficina o lugar físico y cuyo fin sea el lucro.

Este impuesto es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o estadal sobre la producción o el consumo especifico de un bien, o al ejercicio de una actividad en particular y se causara con independencia de estos. Por lo tanto, el empresariado en general se expone en la práctica más no en el derecho, a una doble connotación impositiva de ventas brutas en un mismo ejercicio fiscal.

Por lo tanto, el impuesto de la actividad económica es competencia de los municipios, determinados por las cámaras edilicias, tienen un área de influencia que corresponde a la jurisdicción de cada ente, son ejecutados por las Alcaldías a través de sus direcciones de hacienda y finanzas y

finalmente, en vías de la defensa de los contribuyentes o responsables, se puede acudir a la propia administración para cualquier reclamo o en instancia contenciosa si fuera necesario.

**PRIMER CASO:**
**DEMANDANTE: ALCALDIA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**
**DEMANDANTE: DISTRIBUIDORA PISPIRILLO C.A.**
**EXPEDIENTE: 3148**
**CAUSA: COBRO INDEBIDO DE TRIBUTOS**
**LOS HECHOS:**

Distribuidora Pispirillo es una empresa franquiciada de Cervecería Polar. C.A. y su objetivo es distribuir las bebidas alcohólicas y malteadas que produce dicha empresa en el territorio municipal de San Cristóbal. Por lo tanto, al ser una empresa franquiciada, se somete a las normas reguladoras del mercado en cuanto a precios de venta y a su vez, se somete a los porcentajes de ganancia en bolívares que la empresa franquiciadora le establece, por lo tanto, todo el precio de venta al consumidor queda encuadrado en unos parámetros técnicos que posee el fabricante.

Es por ello, que siendo persona jurídica con actividad económica en el municipio San Cristóbal, debe declarar y pagar los impuestos correspondientes a su funcionamiento en el municipio y por antonomasia, pagar los tributos generados de la propia actividad económica que desarrolla; pero ahí está el asunto…la actividad económica de los distribuidores de licores y bebidas alcohólicas y malteadas está mal regulada en el ordenamiento legal del municipio capital del Táchira.

Es el caso que, en el ejercicio fiscal del 2014, la municipalidad sancristobalense aplicó una tasa equivocada al contribuyente. No estaba tipificado exhaustivamente el hecho imponible que definía su contenido. Distribuidora Pispirillo c.a, fue grabada a pagar el porcentaje correspondiente

a los vendedores establecidos y distribuidores al mayor de licores, lo cual significaba que se aplicaba una tarifa que cuando menos resultaba desigual y desproporcionada.

La figura del franquiciado no es otra que distribuir los productos en régimen de franquicia o lo que es lo mismo, distribuir y vender los productos en calidad de comisionistas, con contrato de exclusividad; para lo cual el franquiciante le asigna una zona específica y precio máximo de venta, así como también un margen comercial bruto de dos (2%).[113]

Vista así la situación, los franquiciados entran en la categoría de ruteros o distribuidores cuyos ingresos los obtienen a través de comisiones por venta en este caso de bebidas alcohólicas y no alcohólicas al mayor, de manera que no se puede confundir cuando su ingreso deriva de una comisión que establece el franquiciante con por ejemplo una licorería o establecimientos expendedores y distribuidores de licores al mayor.[114]

Obviamente que los franquiciados no tienen ni el volumen de ventas ni la capacidad estructural de los establecimientos que expenden bebidas alcohólicas y no alcohólicas al mayor. Los franquiciados en este caso se reducen a unidades de transporte de carga que mueven determinadas cantidades de mercancías, que nunca son comparables a los volúmenes de unidades que se pueden venden en un mayorista establecido.

Por lo tanto, los márgenes de ganancia y de base imponible son muy diferentes entre esas dos variables; el establecimiento fijo como tal y los ruteros o vendedores móviles. Entonces, en el momento en que los tabuladores municipales no hacen diferencia legal entre estos dos tipos de contribuyentes o responsables, se produce un hecho injusto que afecta el patrimonio de la empresa franquiciada.

[113] Tribunal Superior Contencioso Tributario Región Los Andes. Expediente 3148. 17 de marzo del 2016.
[114] Ibidem

Además, las tasas impositivas de la ordenanza de actividades económicas deben, por lo tanto, ser distantes en los márgenes que se aplican a uno y otro. El caso es que, en el tabulador del 2014 no estaba prevista la situación de gravar a los franquiciados o ruteros con una alícuota exclusiva de esa actividad, sino que, por el contrario, fueron generalizados en el renglón de distribuidores de bebidas alcohólicas y no alcohólicas.

En esa valoración que debió realizar la cámara municipal de San Cristóbal, había que tener en cuenta que los porcentajes de ganancia entre el franquiciado y el vendedor al mayor y el propio minorista no son iguales; de los tres, el minorista tiene un margen mayor amparado en los porcentajes permitidos en la ley y quien menos ingresa ganancia es precisamente el franquiciado o rutero. Claro, se entiende que los sujetos involucrados en la cadena de venta están inmersos en los porcentajes que el franquiciador establece originalmente.

A tal efecto, señala la sentencia:

> "Ello así, deja entendido que los franquiciados entran en la categoría de ruteros o distribuidores cuyos ingresos los obtienen a través de comisiones por venta en este caso de bebidas alcohólicas y no alcohólicas al mayor, de manera que no se puede confundir cuando su ingreso deriva de una comisión que establece el franquiciante con por ejemplo una licorería o establecimientos expendedores y distribuidores de licores al mayor".[115]

Por lo tanto, la base imponible de los franquiciados se debe establecer sobre los porcentajes que obtiene éste, en las comisiones de venta y no sobre el montante de las ventas brutas como se debe aplicar en el caso de los mayoristas o del propio franquiciador. Si se aplica la tarifa sobre el volumen de ventas se estará incurriendo en un grave error de aplicación

[115] Tribunal Superior Contencioso Tributario Región Los Andes Expediente 3148. 17 de marzo del 2016.

tributaria por cuanto, el rutero, vendedor o franquiciado sólo se beneficia de unos pequeños márgenes de ganancia.

El Tribunal observó que el clasificador que se utilizó en el ejercicio fiscal del año 2014 no especificaba ni diferenciaba las situaciones de "***los vendedores de bebidas alcohólicas y no alcohólicas en envases originales***"[116]**;** al contrario, las reunía en una misma categoría y aplicaba la misma tarifa lo que suponía un error de interpretación a la norma tributaria, por cuanto eran actividades distintas, aunque similares por la línea comercial que trabajaban.

Claro está, que la ponderación la ofrecen en estos casos las valoraciones que realicen los funciones encargados de fiscalizar los diferentes rubros comerciales de bienes y servicios, aunque, por muchos parámetros técnicos que se apliquen ni dejan de ser "***apreciaciones subjetivas y discrecionales***"[117] de esos funcionarios, yendo en muchos casos abierta y flagrantemente en contra de la ley.

La sentencia aclara las funciones de los sujetos jurídicos involucrados en la relación comercial. El franquiciante establecerá los precios de venta de los productos en función de las estructuras de costos mientras que los franquiciados, deberán mantener políticas de competitividad y de rentabilidad para su negocio. El precio máximo de venta de los productos incluye las promociones, los porcentajes de venta y otros renglones propios de la estructura.

La decisión puntualiza que la ganancia se podrá obtener desde un dos por ciento mínimos entre el costo de producción y el precio de venta al público. Es decir, que las tarifas de las ordenanzas económicas tienen que fijar su punto de cálculo en función de esos porcentajes que se manejan entre lo que

[116] Tribunal Superior Contencioso Tributario Región Los Andes. Expediente 3148. 17 de marzo de 2016.
[117] Ibidem

paga el franquiciado al franquiciador por el producto y lo que recibe como pago por parte del comerciante.

Esa es la banda justa a la que se le debe aplicar la ordenanza de la actividad económica, por lo tanto, la sentencia del tribunal en materia contenciosa tributaria establece que se violó uno de los principios elementales; el de la igualdad ya que:

> *"Nunca será lo mismo un mayor distribuidor de licores, que un franquiciado, las* condiciones de la venta de bebidas alcohólicas teniendo como base imponible el ingreso bruto, así como el hecho indudablemente dentro de esta categoría no se encuentran los ruteros o franquiciados"[118].

Justo en ese hecho, el tabulador municipal de San Cristóbal no tipificó la tarifa de la categoría ruteros o distribuidores o franquiciados, sino que los reunió en un solo renglón o categoría. Esa diferencia práctica fue analizada en la presente sentencia y es el punto de quiebre para que se haya declarado con lugar la demanda incoada por Distribuidora Pispirillo C.A. en contra de la municipalidad.

Si bien es cierto, ***el principio de la igualdad*** tiene categoría y rango constitucional y legal en cuanto a derechos respecto a la administración refiere, no menos cierto es, que aquí se aplicó de una manera desproporcionada por cuanto aun cuando la mercancía es de una misma línea, las situaciones sobre los actos de comercio son diferentes entre las personas jurídicas que integraban esa misma categoría

En conclusión, la ordenanza municipal de las actividades económicas sancionada en diciembre del 2014 no tipificó la venta a consignación ni por comisiones del rubro de bebidas alcohólicas y no alcohólicas y por ende, no

[118] Tribunal Superior Contencioso Tributario Región Los Andes. Expediente 3148. 17 de marzo del 2016.

estando reguladas no calificaba entre los sujetos activos para declarar y pagar el impuesto

No estando tipificados los renglones de ruteros, distribuidores o franquiciados de bebidas alcohólicas y no alcohólicas, y atendiendo al ***principio de legalidad,*** en virtud del cual, toda materia tributaria debe estar regulada de acuerdo con lo previsto en el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela vigente desde 1999.

En efecto, el artículo 317 de la carta magna establece: "***No podrá cobrarse impuesto, tasa ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley, ni concederse exenciones, rebajas ni otras formas de incentivos fiscales sino en los casos previstos por las leyes"[119].***

El Código Orgánico Tributario en su artículo tercero alude:

> "que solo a las leyes corresponde regular la materia de crear, modificar o suprimir tributos, definir hechos imponibles, fijar alícuotas, bases de cálculo, indicar los sujetos pasivos, otorgar beneficios fiscales, autorizar al Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios, entre otras materias remitidas al Código Orgánico Tributario"[120]

Por lo tanto, los municipios y en este caso el de San Cristóbal, no tienen la potestad de cobrar ningún tributo que no esté tipificado en la Ley, de manera que al no estar definida la actividad económica que desarrollan los franquiciados, ruteros o distribuidores en la ordenanza de la actividad económica vigente, no se encuentran sujetos a pagar ningún impuesto en ese renglón.

[119] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela Editorial Legis. Caracas, Venezuela. 2005
[120] Código Orgánico Tributario. Editorial Legis. Caracas, Venezuela. Reimpresión 2008.

**SEGUNDO CASO:**

**DEMANDANTE: ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**

**DEMANDADO: DISTRIBUIDORA YAÑEZ OVALLES C.A.**

**SENTENCIA: 042-2016**

**EXPEDIENTE: 3154**

**FECHA: 17 DE MARZO DEL 2016**

**MOTIVO: RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**LOS HECHOS:**

El recurrente plantea ante el foro jurisdiccional que la municipalidad de San Cristóbal obvió la respuesta al oficio interpuesto por ellos en la Secretaría de la Cámara municipal en virtud de la sesión que el 23 de junio del 2015 se iba a efectuar y dónde por entrar en agenda, debería discutirse el punto acerca de la ilegalidad del impuesto de la ordenanza de la actividad económica a los franquiciados ni tampoco recibieron respuesta de otro oficio enviado al despacho de la alcaldesa encargada del municipio ocho días antes.

En otras palabras, el recurrente invocó *el silencio administrativo* por parte de la municipalidad de San Cristóbal ya que el ente no hizo pública su posición sobre el requerimiento del contribuyente tributario -con adhesión de otros franquiciantes- que hasta en dos oportunidades y de manera escrita se dirigieron al poder local no obteniendo respuestas a sus planteamientos.

Por lo tanto, el municipio se acogió a la potestad legal de no pronunciarse al respecto. En términos técnicos, *el silencio administrativo* es la falta de respuesta de la administración pública ante los administrados y puede ser positivo o negativo; el primero da a entender que la administración concede o acepta el requerimiento solicitado y el segundo, una vez vencido el lapso de respuesta le deja la posibilidad al solicitante de recurrir a instancias superiores buscando solución o respuesta.

El Juzgador en este caso entendió y aplicó la posición de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en cuanto, ante el silencio de la administración pública en segundo grado, ya que media la existencia de un acto administrativo, el interesado o recurrente puede de acuerdo a los preceptos de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos abordar la vía jurisdiccional a través de los recursos que considere procedentes o esperar que la administrativa responda como es la obligación.

El hecho que a la apoderada judicial de los contribuyentes se le haya dado derecho de palabra en la sesión ordinaria de la Cámara municipal de San Cristóbal, no era razón suficiente para que se entendiera esa alocución como respuesta del ente local ante el petitorio de los franquiciados que tienen su actividad en el municipio. Efectivamente, se trataba de dos situaciones distintas; de un lado, se ejerció el derecho de palabra en el cabildo, derecho que constitucionalmente nos asiste a los conciudadanos y de otro lado, existía formalmente la petición para que el municipio aclarara las dudas sobre la aplicación de una tarifa que no existía en su momento de acuerdo con el calificador de la Ordenanza de la actividad económica.

La Ordenanza derogada en el año 2011 si establecía claramente la actividad del franquiciante en el municipio: "*7.37 Venta en Consignación por comisiones y por comercialización de productos de cerveza bebidas alcoholizas y no alcohólicas, calificables por rutas*"[121], es decir, la venta de los productos de bebidas con o sin alcohol, pagaban la tarifa correspondiente dentro del margen de ganancia que obtenía el franquiciado.

Anteriormente y como lo reflejan otras demandas en contra del municipio, se aplicaba el calificador sobre el valor total del producto en una abierta y clara desinformación sobre lo que es en sí el servicio comercial de las franquicias que aun cuando son sociedades mercantiles, sus ingresos de

[121] Tribunal Superior Contencioso región Los Andes. Sentencia 042-2016. Expediente 3154. 17/03/2016

acuerdo a los convenios con la empresa Polar llegan solamente al dos por ciento (2%) de la venta bruta.

Ahora bien, la Ordenanza vigente en el presente caso era la del año 2014. Establecía lo siguiente:"

> "*Actividades de industria y venta de tabaco, y la venta mayor o detal de bebidas alcohólicas; actividades constituidas por las operaciones señaladas en cualquiera de los* siguientes: 1.*La producción, procesamiento, fabricación, o la venta de tabaco, cigarrillos y otros derivados del tabaco. 2. La venta de bebidas alcohólicas en envases originales"* [122]

Es decir, en la reforma de la mencionada ordenanza, se calificó de manera general a los fabricantes y vendedores de bebidas con o sin alcohol, incluso en envases originales y tabaco en diferentes presentaciones. No se distinguió la actividad del franquiciado como si pasaba en la ordenanza del año 2011 y se sometió a la misma calificación a una actividad comercial que no tiene los volúmenes de ganancia de una empresa normal, por cuanto su naturaleza es distribuir un determinado producto.

Por lo tanto, quedaba en entredicho la situación tributaria de las sociedades mercantiles de franquicias que operan en el municipio San Cristóbal. Queda claro que el franquiciante se libera de las responsabilidades laborales, impositivas, logísticas y todas las que se vean inmersas en el desarrollo de la sociedad mercantil que actúa como franquiciado, ya que ésta última opera de manera independiente en lo estructural y responde solamente a los lineamientos del franquiciador que quedaran establecidos en el contrato principal.

Es así como Empresas Polar c. a. se reserva el derecho de fijar los precios de venta, los porcentajes de ganancia que obtendrá el franquiciado,

[122] Tribunal Superior Contencioso región Los Andes. Sentencia 042-2016. Expediente 3154. 17/03/2016

las rutas o zonas de distribución que le corresponde a cada empresa franquiciada y la venta de manera exclusiva de productos terminados o de la materia prima que pudieran necesitar para la materialización de su objetivo comercial, garantizando la rentabilidad y competitividad del objeto franquiciado.

El franquiciado se le considera comercialmente como “rutero” o “distribuidor” del producto que le permite obtener una ganancia en base a un techo porcentual que la fue fijado por el titular del producto, ganancia nunca comparable con la que pueda obtener una distribuidora de licores al mayor o el propio comerciante que vende el producto al consumidor final. En otras palabras, la ganancia del franquiciado es eso, una ganancia y no lucro que en doctrina es lo que caracteriza a las sociedades mercantiles sobre la especulación de los rubros o líneas comerciales en un determinado mercado.

Por lo tanto, los franquiciados que trabajan en el municipio San Cristóbal no están sujetas a la nueva Ordenanza de la actividad económica y no están sujetos al pago de dicho tributo, porque no puede ningún funcionario fiscal categorizar una determinada tarifa o clasificación de pago de manera discrecional y hasta arbitraria, lo que convierte esa decisión en subjetiva violando flagrantemente el Principio de la Legalidad Tributaria.

Otro aspecto vulnerado en el presente caso es el Principio de la Igualdad porque no se puede tratar igual a los desiguales, en virtud de los expuesto en los párrafos anteriores ya que un franquiciado no puede nivelar o superar los márgenes de ganancia de una distribuidora de licores al por mayor, por ejemplo, que puede legalmente optar hasta un treinta por ciento de ganancia (30%) en la venta.

En resumen, la base imponible no existía para las sociedades mercantiles de franquicia en el municipio San Cristóbal y por no estar tipificada en la Ordenanza de la actividad económica de diciembre del 2014 como venta por consignación o por comisiones. Esa falta de tipificación de la actividad “rutera” o de “distribuidor” de los vendedores de bebidas con o sin alcohol les

exime del pago tributario sobre la actividad económica en el marco del Principio de legalidad tributaria vigente en el país., principio que regula la materia de los tributos redactados de acuerdo con el ordenamiento jurídico nacional.

**TERCER CASO:**
**DEMANDANTE: ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**
**DEMANDADO: DISTRIBUIDORA OBELISCO C.A.**
**SENTENCIA: 041-2016**
**EXPEDIENTE: 3149**
**FECHA: 17 DE MARZO DEL 2016**
**MOTIVO: RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**
**LOS HECHOS:**

El presente caso tiene características muy similares a los anteriores, con percepciones e interpretaciones aparentemente iguales, que conllevan a un criterio jurisdiccional casi al unísono sobre la actuación de la Dirección de Hacienda del municipio San Cristóbal con respecto a la actividad económica de los franquiciados en la capital tachirense y la aplicación errónea del calificador.

El recurrente alega igual que sus colegas franquiciados que imperó el silencio administrativo negativo en la no respuesta que el municipio debió dar a los administrados que argumentaron en su momento vía escrita y oral en la sesión de Cámara, el abuso del ente local por la aplicación de una tarifa impositiva no prevista en la ordenanza y que por lo tanto, los obligaba a un tributo no establecido violando principios elementales del Derecho a la propiedad previstos en la Constitución de la República.

Cuando se modifica la Ordenanza de la actividad económica en diciembre del 2014, no queda definido **el hecho imponible** que la causa y que derivaría, por lo tanto, en un impuesto previsto en el clasificador de

actividades del municipio. Aun así, la dirección de hacienda procedió a realizar el respectivo cobro del impuesto a las sociedades mercantiles con forma de franquicia como sí se tratara de empresas dedicadas a la elaboración, fabricación de bebidas con o sin alcohol.

Con la intención del municipio de encuadrar en la misma tipificación de sociedades mercantiles a los franquiciados, se violó el Principio de la legalidad por cuanto no definió un tributo que constitucional y legalmente le es permitido, pero que en esta vez e incluso haciendo inobservancia de la ordenanza derogada no se estableció como tal. Por lo tanto, el cobro de la tarifa por actividad comercial es ilegal, arbitrario e inefectivo.

El Principio de la legalidad es un principio fundamental del Derecho público conforme al cual todo ejercicio de potestades debe sustentarse sobre normas jurídicas que determinen un órgano competente bajo un conjunto de normas que caen bajo su jurisdicción y sin las cuales no puede tomarse atribuciones o competencias que no le corresponden y menos aún, someterlas a la voluntad de las personas o de los funcionarios.

Como Principio constitucional en materia tributaria implica la creación, modificación y supresión de los tributos, la concesión de exoneraciones, beneficios tributarios y otros aspectos regulados en materia impositiva sobre el cual la administración municipal _en este caso- puede operar abierta y juntamente con el resto del poder público vertical. Existe una máxima latina del derecho, “nullum tributum, sine legem”, será nulo el tributo que no fuere creado por la ley.

Otro de los principios invocados por el recurrente y que hubo violación por la administración municipal es el Principio de la no confiscatoriedad, considerado como aquel en que la recaudación impositiva efectuada por el Estado nunca podrá ser tal, que conlleve la privación completa de bienes del sujeto, es decir, el cien por ciento del patrimonio (100%) que lo haga indefenso al menos para cubrir los mínimos necesarios de su propia existencia humana.

La aplicación de tasas, tarifas o calificadores de impuestos por diferentes conceptos sobre un mismo contribuyente o responsable, que es como se clasifica en el Código orgánico tributario a los sujetos jurídicos de la relación tributaria con el Estado, debe ser aplicada en función de porcentajes donde prevalezca el sentido común de los funcionarios en base a la proporcionalidad y progresividad de los administrados.

La aplicación de las políticas tributarias en Venezuela y con la competencia que tienen los estados y municipios de elaborar sus propios proyectos de ley en materia tributaria siempre y cuando no contraríe la carta magna y el ordenamiento jurídico interno, no puede invocarse ni aplicarse con ensañamiento sobre un determinado contribuyente o responsable que pueda quedar en riesgo de perder su patrimonio absolutamente.

No, aquí se impone la sensatez y el entendimiento de la administración para que los porcentajes que deben ser aplicados en ciertos casos a los administrados por concepto de tributos no debilite la economía personal de los mismos; el administrado que esté en una situación tal, debe asegurarse tres cosas; los mínimos de dinero para vivir él y su familia, la materia prima con la que pueda trabajar y los medios de producción que puedan generar su sustento y el de su núcleo familiar. Sólo así, estaremos presentes en la garantía que ofrece el principio de la no confiscatoriedad.

En este caso, el recurrente interpreta que la aplicación de la tarifa de un 3,25% contemplada en la Ordenanza municipal vigente en el año 2014, con impacto directo en los productores y vendedores de bebidas con o sin alcohol es muy alto con respecto a la tarifa del 0.90% establecida en la ordenanza derogada del año 2011 para el mismo renglón de comerciantes pero con indicación precisa de la actividad de distribuidores o ruteros expresamente en aquella y cuya tipificación no aparece en la vigente para el año en que se desarrolló el procedimiento.

Es decir, que no sólo por no estar tipificado el tributo sino por lo exagerado de la tarifa a aplicarse, pudiera el recurrente estar en peligro de

confiscatoriedad dado que el cambio de la base imponible es sobre la utilidad bruta de venta y no sobre el porcentaje de ganancia de la sociedad mercantil que oscila en 8% de los productos que comercializa Polar, hecho que iría en detrimento del patrimonio y del poder adquisitivo de la sociedad mercantil franquiciada.

Otro de los argumentos del recurrente es que de acuerdo al contrato suscrito por la franquiciada, las actividades se desarrollan como comerciantes independientes en la distribución de los productos de cerveza, malta, agua, y otras bebidas propiedad del franquiciante y además se hacen en espacios abiertos, es decir, no está sujeta a un establecimiento fijo como puede ocurrir en el común de los casos de los comerciantes y empresarios, sino que los espacios físicos que dispone el franquiciado son exclusivamente de depósito y áreas de administración de la sociedad mercantil.

La actividad del franquiciado, por lo tanto, la hace en nombre de otro que es el franquiciante y por cuenta propia como sociedad mercantil, acatando las normas que el contrato de franquicia establece y que generalmente por la naturaleza jurídica de la actividad, termina siendo un contrato de adhesión donde aquel establece las condiciones de comercialización a expensas que este otro, acepte o no las mismas para que se materialice la relación jurídica material.

Regresando al caso, el contrato de franquicia entre empresas Polar y el franquiciado establece como mínimo un margen del dos por ciento (2%), es decir, la diferencia entre el precio máximo de venta al público y el precio de suministro de cada producto, pero como lo reseñamos en párrafos anteriores no aparece tipificado en el tabulador municipal y por lo tanto, no aplica ni en el renglón de los comerciantes ni empresarios; los distribuidores o ruteros salieron del contexto legal en la reforma de la ordenanza del año 2014 sobre la actividad económica.

Esa situación de no aparecer en el tabulador municipal, libera de responsabilidades tributarias a los franquiciados no siendo sujetos jurídicos

que motiven un hecho imponible, por lo que no se crea la obligación tributaria municipal y no se originan deberes formales ni materiales. De hecho, así lo juzga el sentenciador cuando declara con lugar el Recurso contencioso tributario interpuesto por la sociedad mercantil Distribuidora Obelisco c,a, aclara que no tiene obligaciones tributarias con el municipio San Cristóbal en el marco de la ordenanza de actividades económicas y exime al ente municipal del pago de costas procesales.

**CUARTO CASO:**
**DEMANDANTE: ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**
**DEMANDADO: DISTRIBUIDORA ANDRADE RAMIREZ C.A.**
**SENTENCIA: 044-2016**
**EXPEDIENTE: 3156**
**FECHA: 17 DE MARZO DEL 2016**
**MOTIVO: RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**
**LOS HECHOS:**

Uno de los aspectos interesantes que poseen las sociedades mercantiles dedicadas a la distribución de bebidas alcohólicas o no, gaseosas, aguas y tabacos es que no tienen un determinado espacio físico para la atención de venta al público, sino que, sus funciones son en primera instancia distribuir en la calle los productos o establecer rutas en común acuerdo con los franquiciantes de acuerdo a varios elementos como el espacio geográfico, las dificultades de éste, las áreas de mercado, las líneas de comercialización y otros, que definen las estrategias de venta.

El otro asunto pasa por la dirección comercial o fiscal que determine la sociedad mercantil, ya que el hecho que no tenga el servicio de despacho y venta de sus productos a puerta de local, no menos cierto es que, necesita de un espacio físico donde pueda mantener en depósito las mercancías,

productos, materia prima entre otros y también las oficinas administrativas de la empresa como ocurre en la mayoría de los casos.

Obviamente lo anterior no es una regla y pudiera darse el caso de despachos y ventas de productos en el establecimiento donde funcionen las franquicias de bebidas con o sin alcohol, gaseosas, aguas minerales y tabacos en algunas ocasiones, lo que no le resta interés a la naturaleza jurídica del negocio que es el de rutas o distribuidores en las zonas previamente acordadas por el franquiciante.

Esto lo mencionamos en función de la pretensión que tuvieron los técnicos municipales de San Cristóbal cuando plantearon la reunificación de los comerciantes y empresarios en un solo renglón de contribuyentes o responsables según el tabulador establecido en la ordenanza de la actividad económica del año 2014 y no tomaron en cuenta posiciones doctrinales, jurisprudenciales y legales en cuanto a que, hay diferentes naturalezas dentro de la clasificación de las personas naturales y jurídicas que realizan la actividad comercial, lo que hace que exista un género y varias especificaciones.

En este caso, el género debería ser la actividad comercial como tal, o sea, no se hace distinción de las diferentes formas que existen en el comercio regular para desempeñar actividades comerciales y empresariales que van desde la elaboración, fabricación, distribución, venta y reventa de los productos, bienes, servicios y afines en el sistema económico de la nación y en este caso particular de la actividad local o municipal.

Ahora bien, y aquí es donde seguramente vienen las imprecisiones en los términos técnicos con los cuales debe diseñarse el tabulador municipal para poder gravar a los comerciantes y empresarios que desarrollan su actividad en el municipio San Cristóbal, y es que, aun cuando parecen actividades muy similares en el contexto de la prestación y contraprestación económica que demanda el intercambio de bienes y servicios, no menos cierto es, que aunque parecen pequeñas e indescifrables diferencias, éstas si existen y ese

detalle marca la diferencia de la naturaleza jurídica de las operaciones mercantiles o de los actos de comercio de acuerdo a nuestro desactualizado pero vigente Código de Comercio.

Es por ello, que no se puede bajo ningún concepto vaciar todas las actividades que se observan y desarrollan en el comercio local, como si tratara de hechos similares o iguales; no, aquí se necesita un mínimo de rigurosidad técnica para que se puede acertada y oportunamente tipificar el criterio de lucro o ganancia que obtiene cada sociedad mercantil en función de sus actividades comerciales o empresariales.

Esta situación la referimos y contextualizamos en función que los casos analizados anteriormente en el presente trabajo de grado, marcan un mismo parámetro de petitorios por parte de los recurrentes ante el Juez de la causa pero en la parte motiva, se desarrollan bajos tres situaciones; una, el silencio administrativo negativo de la administración municipal, el segundo en función de la violación del principio de legalidad y por último y no por ello menos importante, la violación del principio de la no confiscatoriedad.

El silencio administrativo negativo se da nuevamente en el presente caso porque aun cuando la comunicación enviada a la Dirección de Hacienda del municipio San Cristóbal fue suscrita por los afectados de la medida adoptada de cobrar un impuesto no tipificado, también es verdad que la pretensión de cada uno de los contribuyentes o responsables era la misma; el impago de un tributo no tipificado por la Cámara municipal en la Ordenanza de la actividad económica del año 2014.

Pudiéramos estar en presencia de una figura del Derecho procesal civil venezolano; el litisconsorcio, pero no es tal. Sólo que lo mencionamos en este trabajo para graficar un poco lo que ocurrió en la gestión de la Cámara municipal y el despacho de hacienda en el año 2016 cuando se hizo efectivo el cobro de un impuesto no tipificado en la Ordenanza de la actividad económica vigente desde enero del 2015 y que derogaba la Ordenanza del año 2011 dónde se establecían los parámetros técnico-jurídicos de la

actividad en los franquiciadores que operan en el municipio capitalino tachirense.

El silencio administrativo negativo se da también en este caso, y ante el cobro inminente del impuesto sobre la gestión fiscal del recurrente en el período enero-diciembre del 2015, lapso fiscal en el cual entró en vigencia la Ordenanza de diciembre del año 2014, el demandado se vio en la necesidad de recurrir el acto administrativo mediante el cual se hizo el cobro respectivo y solicitar mediante el Recurso contencioso tributario, frenar la acción de la municipalidad y anular el acto administrativo que dio origen a la acción de cobranza indebido.

La sociedad mercantil afectada también expone la violación sobre el Principio de legalidad del mencionado acto administrativo, no porque dejaran de cumplirse los requisitos de forma para su eficacia sino por el requisito de fondo que recae sobre la tipificación que debía existir del mencionado impuesto y no era tal; en efecto se produjo el acto administrativo sustentado en un falso supuesto ya que el hecho imponible nunca se dio, no se materializó y por lo tanto, si no existe el hecho imponible, no existe tampoco la obligación tributaria.

La ausencia del marco legal causa ineficacia en el acto administrativo que atacaba el cobro del impuesto municipal aunque en dos situaciones diferentes, es decir, el desarrollo del acto administrativo se cumplió con los requisitos de forma exigidos en la Ley orgánica de procedimientos administrativos pero en el requisito de fondo, nunca se configuró el delito material por parte del contribuyente o responsable en virtud que el impuesto requerido no existía en el tabulador o clasificador del año 2015 (cuando se desarrolló el período fiscal requerido) y por lo tanto, nunca se consumó dicha obligación tributaria.

Y si se violó el Principio de la legalidad, por antonomasia y en sumo grado también, el Principio de no confiscatoriedad por cuanto el cobro indebido además de ser ilegal por su naturaleza, lo era también atacando el

patrimonio del contribuyente o responsable ya que la pretensión de cobro del municipio fijaba una tasa de 3,25% sobre el monto bruto de la venta de los productos de la sociedad mercantil y no el 0,90 que debía -como establecía la Ordenanza derogada del 2011- cobrarse inicialmente, aunque el no estar tipificado en el clasificador del año 2016 incrementaba la falta administrativa en contra del administrado.

Vista así la situación legal de la sociedad mercantil Andrade Martínez c.a., el juzgador estimó necesario admitir el Recurso contencioso tributario para anular el acto administrativo que originó el cobro indebido al contribuyente o responsable, ratificar que la sociedad mercantil no comportaba ningún pago por el concepto de la actividad económica durante el período fiscal 2015 y no declarar las costas procesales en contra del municipio. Así lo decidió.

**QUINTO CASO:**
**DEMANDANTE: ALCALDÍA DEL MUNICIPIO SAN CRISTÓBAL**
**DEMANDADO: DISTRIBUIDORA JAIGER C.A.**
**SENTENCIA: 043-2016**
**EXPEDIENTE: 3155**
**FECHA: 17 DE MARZO DEL 2016**
**MOTIVO: RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**
**LOS HECHOS:**

Esta sociedad mercantil con domicilio fiscal en la jurisdicción del municipio San Cristóbal y franquiciada de Empresas Polar c.a. solicitó al Tribunal Superior Región los Andes, la nulidad del acto administrativo por el cual se le cobraba el impuesto correspondiente a la actividad económica en su condición de franquicia en el primer trimestre del año 2015 como anticipo de pago.

En la solicitud del recurrente se apalancan tres argumentos jurídicos que validen la nulidad del acto como tal y suspenda los efectos de cobro que

pretendía el ente municipal ante un hecho reiterado con otras sociedades mercantiles domiciliadas también en el municipio San Cristóbal, contratantes con Empresas Polar en el área de bebidas con o sin alcohol, agua, refrescos y otros productos de consumo masivo.

El contribuyente en este caso, fundamentó sus alegatos legales en función de tres aspectos que reiteradamente se presentaron en hechos y casos similares; violación al Principio de la legalidad, violación al Principio de la no confiscatoriedad y silencio administrativo negativo, figuras jurídicas a las que nos referimos en los casos anteriores, porque además, en una acción que pudiéramos encuadrar en el litisconsorcio que prevé el Derecho procesal civil, aquí acudieron en función de gremio a defender sus derechos ante el ente municipal y buscar ser escuchados por las autoridades administrativas pertinentes.

Uno de los puntos contradictorios de la mencionada Ordenanza sobre la actividad económica estaba en el contenido del artículo 28 donde se establece que los impuestos en esa área se aplicaran de acuerdo con la venta bruta de la sociedad mercantil, previo ajuste porcentual de acuerdo con el tabulador municipal y no como se venía realizando en el clasificador derogado en el año 2014.

Pero, además, no sólo se aplicó mal la tarifa en el rubro de las empresas y comercios (que fueron ubicados en el mismo rango dentro del inciso correspondiente del calificador), sino qué, se incluyó de manera arbitraria a las sociedades mercantiles que se desempeñan bajo la naturaleza jurídica de franquicias y que están en minusvalía de lucro por debajo del estándar de cualquier otra sociedad mercantil con actividades normales.

Suponemos que el espíritu, propósito y razón de los técnicos contables, jurídicos y expertos en la materia, pretendió englobar a todos los comerciantes y empresarios de la jurisdicción sancristobalense bajo un mismo concepto tributario, obviando que en el derecho mercantil si bien es cierto, las sociedades inicialmente buscan una determinada ganancia por la

venta de bienes y servicios, no menos lo es, que todas no trabajan en los mismos parámetros técnicos, ni tienen las mismas condiciones de producción, ni la misma estructura de costos y que por ende, el lucro no es igual. Ahí deriva la diferencia y la polémica que generó para el interés del presente trabajo académico, la Ordenanza sobre la actividad económica.

En cuanto al silencio administrativo negativo, la Ley orgánica de procedimientos administrativos (LOPA) establece en su artículo 4 que; "En los casos que un órgano de la administración pública no resolviere un asunto o recurso en los correspondientes lapsos, se considerara que ha resuelto negativamente y el interesado podrá intentar el recurso inmediato siguiente, salvo disposición expresa en contrario"[123].

Ese recurso que menciona el instrumento legal es el jerárquico y se instaura ante el superior inmediato del funcionario que firmó o autorizó el acto administrativo que originó la causa y ante quien se presume, el administrado acudió utilizando el mecanismo de recurso de reconsideración y que, por obvias razones, no encontró solución a su petitorio.

Igualmente, la LOPA en su artículo 93 deja la posibilidad al administrado de acudir una vez se cumpla con los requisitos establecidos en la vía administrativa, a la vía contenciosa tributaria como es el caso en ciernes. A tal efecto, el precitado artículo prevé[124]:

> "La vía contencioso-administrativa quedará abierta cuando interpuestos los recursos que ponen fin a la vía administrativa, estos hayan sido decididos en sentido distinto al solicitado, o no se haya producido decisión en los plazos correspondientes. Los plazos para intentar los recursos contenciosos son los establecidos por las leyes correspondientes".

[123] Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela. 2005

[124] Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. Editorial Nacional. Caracas, Venezuela. 2005

Sin embargo, la sentencia Nro. 129 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 30 de enero del 2002, aclaró los términos en los cuales un administrado a quien la administración pública le ha negado su derecho a ser escuchado y a restaurar sus derechos constitucionales, puede abordar de inmediato la vía contenciosa, en este caso en materia tributaria, dejando atrás los pasos que le pudieran quedar en vía administrativa.

¿Que se busca con esta decisión de la Sala Constitucional? Qué la administración pública venezolana tenga celeridad procedimental en función del interés de los administrados y más aún de los contribuyentes o responsables que pudieran ser afectados por una decisión en cuanto a su interés patrimonial o a sus más elementales derechos constitucionales. De esta manera, la sala deja prácticamente inaplicables los recursos jerárquicos y de revisión, aunque éste último tiene algunas condiciones puntuales que se deben cumplir para que pueda ejercerse.

En efecto el artículo 51 del texto constitucional establece que; "*toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos o éstas, y de obtener oportuna y adecuada respuesta…*"[125]. Es decir, el administrado debe recibir de la administración pública respuestas congruentes, adecuadas y tempestivas

En cuanto al principio de la legalidad, el recurrente estima que no está bien definido *el hecho imponible* lo que viola además *el derecho constitucional de igualdad* que juzga por igual a todas las sociedades mercantiles que hacen vida en el municipio San Cristóbal, sin considerar el contrato con la Empresa Polar c.a. cuya copia fue consignada oportunamente en el despacho municipal donde queda claro que son empresas de franquicia.

[125] Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Edición Legis. Caracas, Venezuela. 2005

El numeral segundo del texto constitucional señala: "…*La ley garantizará las* ***condiciones jurídicas y administrativas*** *para que la igualdad ante la ley sea real y efectiva…*"[126] En el género, todos somos iguales ante la ley, pero en la especie, esa igualdad puede tener matices diferentes de acuerdo con las circunstancias; aquí hay dos situaciones, veamos.

De un lado, se viola el principio de legalidad en virtud que el tributo que pretende cobrar la administración pública no existe, no es derecho positivo y, sin embargo, se insiste en materializar la acción administrativa en contra del contribuyente y por el otro lado, no se consideraron los parámetros técnicos existentes para jerarquizar en el tabulador municipal los diferentes ítems de comerciantes que hacen actividad en la ciudad.

Vista así la situación, el tribunal de la causa admitió la solicitud de nulidad del acto administrativo, cesó los efectos de este y dejó claro ante el ente municipal que la sociedad mercantil y todas aquellas que operan por el sistema de franquicias no tienen la obligación de pagar un impuesto que no existe en el clasificador del 2014.

[126] Ibidem

# CONCLUSIONES

El objetivo específico número uno sobre la revisión evolutiva de las franquicias y su aplicación legal en el desarrollo socio económico venezolano, concluye que efectivamente el ordenamiento jurídico nacional visualiza de una manera amplia la formación, desarrollo, modificación, regulación y extinción de esta nueva forma mercantil. A saber:

- La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela regula el derecho de los venezolanos a dedicarse a la actividad económica de su preferencia
- El Código Civil dispone todo un articulado regulatorio de los contratos en general, de las obligaciones entre partes y la capacidad legal de los ciudadanos.
- El Código de Comercio: trae un sistema aplicable a las actividades mercantiles en general y recordemos que la esencia de las franquicias es el desarrollo de actividades de tal naturaleza.
- La Ley sobre la propiedad Intelectual: La regulación de las licencias y las marcas, patentes de invención y hasta derechos de autor en las relaciones de franquicias, pues es inmediata la aplicación de todos los textos jurídicos que en Venezuela tienen injerencia al respecto.
- La Ley Orgánica del Trabajo, Ley del INCE, Seguro Social, Política Habitacional, pues regula toda actividad mercantil en la que sea necesaria la contratación de personal
- El Sistema Tributario: Impuesto Sobre la Renta (ISLR), Impuesto a los Activos Empresariales, Impuesto al Valor Agregado (IVA), Patente de Industria y Comercio (PIC), etc.
- La Ley Para Promover y Proteger la Libre Competencia (Precompetencia) regula lo concerniente a las prácticas de mercado que puedan derivar en restricciones a la competencia, limita o prohíbe

que empresas competidoras en producción o comercialización acuerden precios entre otros asuntos

- La Superintendencia Procompetencia y sus resoluciones

El objetivo específico numero dos determinó el marco legal en la aplicación de la ordenanza de actividad económica del municipio San Cristóbal en el contexto tributario venezolano a través de la Constitución Bolivariana de Venezuela en el capítulo IV dedicado a el Poder Público Municipal y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que regula de manera precisa y amplia las funciones y competencias de los municipios, entre ellas, la impositiva y finalmente los principios generales que norman la actividad tributaria en Venezuela.

Por su parte, el objetivo número tres analizó la jurisprudencia en materia de actividad económica que ha modificado la aplicación de ésta con relación a los franquiciados del municipio San Cristóbal. En efecto, se estudiaron cinco sentencias; la primera de la empresa Distribuidora Pispirillo c.a, distribuidora de bebidas artificiales y alcohólicas (gaseosas, maltas y cervezas), la segunda Distribuidora Yáñez Ovalles c.a., la tercera Distribuidora Obelisco c.a., la cuarta sentencia de Distribuidora Andrade Ramírez c.a. y la quinta sentencia de Distribuidora Jaiger c.a., todas en su condición de franquiciadas de Empresas Polar c.a. en contra de los actos administrativos de la Alcaldía del municipio San Cristóbal por cobro de impuestos provenientes de la Ordenanza de la actividad económica.

El desarrollo del trabajo permitió ***concluir*** que la causa que originó la controversia jurídica fue la imposición de un tributo no previsto, que no establecía ***el hecho imponible*** que causara el gravamen en la Ordenanza de la actividad económica del municipio San Cristóbal, a las sociedades mercantiles que trabajan como ***franquicias***. El tabulador del municipio no preveía dicho impuesto, ya que todos los comerciantes y empresarios fueron ubicados en el mismo renglón y por lo tanto debían soportan la tarifa por

igual. La Ordenanza no estableció **el hecho imponible** de manera clara y precisa y su aplicación violaba los principios de legalidad, no confiscatoriedad y los derechos fundamentales recogidos en la Constitución de la República.

# RECOMENDACIONES

Finalizado el presente trabajo, el autor propone las siguientes recomendaciones:

Dar a conocer los resultados de la investigación a las autoridades académicas, cuerpo profesoral, alumnado de pre y post grado de la Universidad Católica del Táchira que estén interesados en el tema tributario, de manera que se pueda en un futuro próximo realizar otras investigaciones que coadyuven a ampliar y enriquecer el sistema impositivo de los municipios.

Promocionar a través de la Cámara de Comerciantes del municipio San Cristóbal y otros municipios del estado Táchira; charlas, talleres, seminarios y jornadas de trabajo sobre las obligaciones y los deberes que se asumen cuando se adquiere la condición de comerciante en materia tributaria.

Impulsar a través del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) una campaña nacional que convoque a los representantes legales y administrativos de las 335 alcaldías que existen en la República para coordinar, ajustar y equilibrar los diferentes conceptos y tarifas que se manejan en las ordenanzas de la actividad económica sin importar las variables de densidad poblacional, ubicación geográfica y otras.

Finalmente se recomienda realizar campañas educativas promovidas por las casas de estudios superiores donde se ofrezcan las carreras de derecho, contaduría pública y administración de empresas como es el caso de la Universidad Católica del Táchira y otras, que lleguen a los gremios de comerciantes y a aquellos que no lo estén, haciendo énfasis en la cultura de las buenas prácticas en los actos de comercio.

# REFERENCIAS


ANTEQUERA PARILLI, R. Derecho de Autor Tomo I, Caracas, Venezuela, Editorial Venezolana C.A. Segunda Edición. 1998

CALVO BACA, Emilio. Código Civil Venezolano, (Comentado y concordado) 2009. Caracas, Venezuela. Ediciones Libra.

CÓDIGO CIVIL VENEZOLANO. Editorial Legis. Caracas, Venezuela. 2005.

CÓDIGO DE COMERCIO VENEZOLANO. Distribuidora de libros Auri-Libros c.a. Caracas, Venezuela. 1990.

CÓDIGO ORGÁNICO PROCESAL PENAL. 2013: Caracas, Venezuela. Editorial Legis C.A.

CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO. 2008. Editorial Legis, Caracas

CÓDIGO PENAL VENEZOLANO. 2005. Caracas, Venezuela. Editorial La Piedra Real Academia de la Lengua. (2012). Diccionario de términos. Madrid. España.

CONSTITUCIÓN de República Bolivariana de Venezuela. 1999. Editorial Legis.

CONSUMO; Revista digital. (2011). Artículo sobre falsificación de marcas, Barcelona, España. Edición Noviembre

FONDONORMA. Gobierno Bolivariano de Venezuela. Caracas.

FUNDACIÓN Wikipedia Inc. Wikipedia. Diccionario. 10 de noviembre del 2014

HERNÁNDEZ, FERNÁNDEZ Y BAPTISTA. Metodología de la Investigación, 5ta Edición. Mc Graw Hill. México Distrito Federal

LEY DEL INCE. Página Web Oficial del Instituto Nacional de Cooperación Educativa. Link: “Ordenamiento Legal” Fecha de consulta; diciembre 2018.

LEY DE PROPIEDAD INDUSTRIAL. (1955) Ediciones Dabosan, Caracas.

LEY ORGÁNICA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS, Caracas, 2007, 14ma edición actualizada, Editorial Jurídica Venezolana

LEY SOBRE DELITO DE CONTRABANDO: 2005. Caracas

LEY SOBRE DERECHOS DE AUTOR, publicada en la Gaceta Oficial Nro. 4.638 del 1ero de octubre de 1993, Caracas. Editorial Dabosan c.a.

LEY ORGÁNICA DEL TRABAJO. Ediciones Juan Garay. Corporación AGR. S.C. Caracas, Venezuela. Reedición febrero 2016.

LEY DE PROCOMPETENCIA. Página Web Oficial de la Superintendencia Nacional de Procompetencia. Link: Fundamentación Legal. Fecha de consulta; Noviembre-diciembre del 2018.

MARÍAS, Javier. Diario el País, Madrid, España. Sección Economía. Julio del 2013.

MENDOZA TROCONIS, J.R. Curso de Derecho Penal Venezolano, compendio de parte especial, volumen único, página 308

ORGANIZACIÓN DE ESTADOS AMERICANOS (OEA), Washington, Estados Unidos. Sección: Sistema de Información de Comercio Exterior. Fecha de consulta 17/10/2014.

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DE COMERCIO. Ginebra, Suiza. Sección de Acuerdos Internacionales. Fecha de consulta 15/10/2014

OSORIO, M. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. (1999) Editorial Heliasta, 26ma, Buenos Aires, Argentina. Edición actualizada

SOPSI, Revista digital. www.mipatente.com/falsificación delito del futuro. 10/2012

SOSA, Luisa. Revista Digital Economía Práctica. Artículo sobre Falsificación de Marcas. Fecha de consulta. 28/08/2014

TRIBUNAL SUPERIOR CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO REGIÓN LOS ANDES. Expediente 3148.

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. Sentencia 574-2008, Expediente 1655, Sala Político Administrativa

TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA. Expediente 00-1204. Sala Político Administrativa

TAMAYO Y TAMAYO (2009) El Proceso de la Investigación científica. 5ta edición, Editorial Lumusa, México Distrito Federal

URREGO, Jairo. Diario el Tiempo, Bogotá, Colombia. Edición 13 de marzo del 2014. Sección Deportiva

VENEZUELA,.MINISTERIO DEL PODER POPULAR DE RELACIONES EXTERIORES, Caracas, Venezuela. Fecha de consulta. 17/10/2014.

VENEZUELA. SISTEMA AUTÓNOMO DE PROPIEDAD INTELECTUAL. Caracas, Venezuela Fecha de consulta 19/10/2014

YANSON, M.S. Universidad de Palermo Facultad de Diseño y Comunicación. www.fidopalermo.edu/dyc.