



LOS BENEFICIOS O INCENTIVOS FISCALES EN EL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS DE INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS O DE ÍNDOLE SIMILAR

(Benefits or tax incentives in tax on municipal economic activities of industry, trade, services or similar measures)

Felipe S. Villalobos G.*

Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín – Venezuela

Recibido: 05 de marzo de 2010 **Aceptado:** 01 de mayo de 2010

RESUMEN

La presente investigación tiene como objetivo analizar los beneficios o incentivos fiscales en el impuesto municipal sobre actividades económicas de industria, comercio, o de índole similar. Para el estudio planteado se consideraron las normas establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el Código Orgánico Tributario (2001), la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2009), las Ordenanzas que regulan el impuesto sobre las actividades económicas en los Municipios Chacao del estado Miranda y Jesús Enrique Lossada, Lagunillas, Maracaibo y San Francisco del estado Zulia; así como diversos autores en la materia, tales como: Bazó (2008), Fraga (2006), Quiñones (2007), Sanmiguel (2006), entre otros. Metodológicamente, esta investigación es de tipo bibliográfica-descriptiva, se utilizó para la recolección de la información la técnica de observación documental de leyes y doctrina, empleándose métodos de interpretación jurídica. En consecuencia, se demostró que los Municipios tienen potestad legislativa para establecer beneficios o incentivos fiscales en los impuestos asignados a su competencia por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, y en las leyes nacionales y estatales; y en especial en la reglamentación del régimen del impuesto a las actividades económicas, todo dentro del cumplimiento de los principios constitucionales y preceptos legales tributarios, con las limitaciones establecidas. Además, se consideran cuáles son las exenciones, exoneraciones y rebajas en el impuesto objeto del estudio, otorgado por los Municipios.

Palabras Clave: impuesto, actividades económicas, municipio, exención, exoneración, rebajas.

* **Felipe Villalobos:** Abogado, Universidad del Zulia. Diplomado en Administración Tributaria, Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín. Maestría en Gerencia Tributaria, Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín. Profesor en la Categoría de Asociado de la Universidad Dr. Rafael Belloso Chacín. Abogado-Asociado de la Firma Blanchard, Granadillo Asesores & Asociados. Ex Secretario del Concejo Municipal del Distrito Mara del Estado Zulia. Ex Concejal del Municipio Mara del estado Zulia. Ex Síndico Procurador del Municipio Mara del Estado Zulia.



ABSTRACT

This research aims to analyze the benefits or tax incentives in the municipal tax on economic activities in industry, trade, or similar. For the study were considered raised the standards established in the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), the Tax Code (2001), the Organic Law of Municipal Public Power (2009), the ordinances governing the tax on the activities Municipalities economic status Chacao Miranda and Jesus Enrique Lossada, Lagunillas, San Francisco Maracaibo Zulia state, as well as various authors in this field such as the spleen (2008), Fraga (2006), Quinones (2007), Sanmiguel (2006), among others. Methodologically this research was biographical and descriptive, was used to collect information technology documentary observation of laws and doctrine using methods of legal interpretation. Consequently, it was shown that municipalities have legislative authority to establish tax benefits or tax incentives assigned to its competence by the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela, and national and state laws and regulations especially in the regime tax on economic activities, all in compliance with constitutional principles and legal precepts tributaries, with the limits. Also included is what are the exceptions, exemptions and tax rebates under study, given by the municipalities.

Key words: tax, economic activities, county, exemption, exemptions, rebates.

Introducción

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV) (1999), consagra la potestad tributaria municipal al señalar en su texto que: “la potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades... (Omissis) (Artículo 180).

Asimismo, en el artículo 168 ejusdem, se establece que el Municipio, como unidad primaria de la organización nacional, goza entre otros atributos, de autonomía; y en consecuencia le corresponde “la creación, recaudación e inversión de sus ingresos”. (Ordinal 3).

Entre los ingresos indicados por el texto legal mencionado, se encuentra el impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índoles similar (IMAE), con las limitaciones establecidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999.

Entre las limitaciones que tiene el ejercicio de la potestad tributaria municipal, en lo cual se incluye el referido impuesto, se encuentra: (i) los tributos municipales deben cumplir con los principios tributarios constitucionales, (ii) los Municipios debe respetar las prohibiciones impuestas por el artículo 183 de la C RBV (1999), y (iii) los Municipios no pueden legislar sobre materias de reserva legal del Poder Público Nacional.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) instituye en el artículo 317, el principio de legalidad tributaria, al expresar: “No podrán cobrarse



impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, **ni conceder exenciones y rebajas, ni otras forma de incentivos fiscales**, sino en los casos previstos por la leyes”; en consecuencia es necesario que el Municipio para conceder un beneficio fiscal, debe estar previa establecido en una ordenanza. (Resaltado del autor).

El legislador venezolano en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (LOPPM) (2009), prescribe que es atribución del Concejo Municipal, “ejercer la potestad normativa tributaria del Municipio” (artículo 95 numeral 4). Esta atribución la ejerce el Concejo Municipal, a través de su competencia legislativa por medio de la creación de las ordenanzas de contenido tributario, de acuerdo con lo pautado en el artículo 54 ordinal 1 ejusdem.

Además, expresa la LOPPM (2009) que por medio de ordenanzas los Municipios pueden regular, modificar o suprimir los tributos asignados por disposiciones constitucionales o por leyes estatales o estadales; y en el mismo orden de ideas, establecer los supuestos de beneficios o incentivos fiscales que juzgaren más convenientes.

En este sentido, el artículo 167 del texto legal ut supra, establece que “los Municipios sólo acordarán exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos o contribuciones municipales especiales, en los casos y con los requisitos previstos en las ordenanzas”.

Cuando la ordenanza autorice al alcalde para conferir exoneraciones, definirán los tributos que comprenden, los presupuestos necesarios para que procedan, las circunstancias a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración; que en todo caso, no será mayor de cuatro años; así como las condiciones para renovarla, hasta por el plazo máximo fijado en la ordenanza o, en su defecto, el previsto como máximo en la ley.

En consecuencia, de acuerdo con lo establecido en el ordenamiento jurídico venezolano a tenor de lo expuesto, le corresponde al Concejo Municipal, como órgano legislativo del Municipio a través de las ordenanzas, regular el régimen de beneficios o incentivos fiscales correspondiente a los tributos municipales, especialmente en lo atinente a impuesto y contribuciones.

En este sentido, el presente artículo de investigación, pretende analizar el régimen de los beneficios fiscales (exenciones, exoneraciones y rebajas) del impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, considerando las ordenanzas que disciplinan esta materia de los Municipios Maracaibo, San Francisco, Lagunillas y Jesús Enrique Lossada del estado Zulia, así como también la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del estado Miranda (2005).

1. El Municipio

El Municipio es considerado por la CRBV (1999), como la unidad política primaria de la organización nacional, goza de personalidad jurídica propia y de autonomía en el marco de lo establecido en esa Constitución y en las leyes nacionales y estadales.



Por medio del carácter autonómico, los Municipios pueden auto gobernarse; establecer su propias normas jurídicas; así como crear, recaudar e invertir sus ingresos, sin la oficiosidad de otros entes públicos, y sus actos sólo son objetados o reclamados por ante la autoridad judicial competente.

En tal sentido, el Municipio es un ente jurídico político territorial, con personalidad jurídica y autonomía propia, con competencia para atender las materias asignadas por la Constitución de la República y las leyes. Esa autonomía comprende:

1. La autonomía política: que es la potestad conferida a los fines de que los Municipios se autogobiernen y elijan sus autoridades.

2. La autonomía normativa: por medio de la cual pueden dictar su propio ordenamiento jurídico.

3. La autonomía administrativa: se otorga autonomía administrativa a los Municipios, cuando se le garantiza la libre gestión en las materias de su competencia y la recaudación e inversión de sus ingresos.

4. La autonomía organizativa o funcional: ya que a través de ésta, se dan su propia organización funcional.

5. La autonomía tributaria: la atribución que hace la propia Constitución Nacional a favor del ente local, de tributos propios como consecuencia del poder originario.

Se considera que los Municipios gozan del atributo de la autonomía como consecuencia de ser un ente jurídico político territorial que forma parte de la organización pública, pero esa autonomía no es ilimitada; por el contrario, está limitada por las normas superiores constitucionales y legales.

En referencia a la potestad tributaria municipal, la Carta Magna venezolana de 1999, señala notoriamente en su artículo 180, que es distinta y autónoma de las competencias reguladoras que el ordenamiento jurídico atribuye al Poder Público Estatal o Estadal, sobre determinadas materias o actividades.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en el artículo 179 ordinales 2 y 3, en concordancia con el artículo 179, concede a los Municipios competencias e ingresos tributarios al señalar:

Artículo 179. Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:... (Omissis) 2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicio; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones, **los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución**; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística.



3. El impuesto territorial rural o sobre predios rurales, la participación en la contribución por mejorar y otros ramos tributarios nacionales o estatales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos. ... (Omissis). (Resaltado del autor).

El artículo 156, al establecer las competencias del Poder Público Nacional, en el ordinal 14 expresa:... “La creación y organización de impuestos territoriales o sobre predios rurales y transacciones inmobiliarias, cuya recaudación y control corresponda a los Municipios, de conformidad con esta Constitución”...

Es evidente que el constituyente venezolano de 1999 le asigna al Municipio la potestad de regular y recaudar sus propios tributos, entre los que se encuentra el impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar.

2. Impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar

Según Sanmiguel (2006, p. 391), impuesto es: “Obligación pecuniaria que el Estado, en virtud de su poder de imperio exige a los ciudadanos, para la satisfacción de sus necesidades”. ... (Omissis).

El impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar, es un tributo otorgado por la CRBV (1999) a los Municipios, tal y como se ha señalado anteriormente. La Ley Orgánica del Poder Público (2009) estipula en su artículo 204 que:

El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio habitual, en la jurisdicción del Municipio, de cualquier actividad lucrativa de carácter independiente, aún cuando dicha actividad se realice sin la previa obtención de licencia, sin menoscabo de las sanciones que por esa razón sean aplicables.

Asimismo, el artículo 208 ejusdem, define para los efectos de este tributo a las actividades económicas, considerando las siguientes actividades como:

1. Actividad Industrial: toda actividad dirigida a producir, obtener, transformar, ensamblar 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 otra derivadas de actos de comercio, distintos a servicios.

3. Actividad de Servicios: toda aquella que comporte, principalmente, prestación 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.

Con respecto a la base imponible de este impuesto, considera la ley que rige la materia, a los ingresos brutos que efectivamente sean percibidos en el periodo impositivo, (el cual coincidirá con el año natural), siempre que sea imputable a la actividad económica u operaciones ejercidas en la circunscripción territorial del Municipio, o que se estime ocurridas en esa circunscripción de acuerdo con lo previsto en la LOPPM (2009) o en los Acuerdo o Convenios celebrados para regular este tributo.

Por otra parte, establece en el artículo 210 de la LOPPM (2009), lo que se concibe por ingresos brutos como elemento de la base imponible del IMAE, al expresar:

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... (Omissis).

Para definir el impuesto municipal sobre actividades económicas, se consultó a Sanmiguel (2006, p. 432), quien de manera textual señala:

Este impuesto es un tributo municipal que, por mandato constitucional, grava la actividad económica –comercial e industrial- en la correspondiente circunscripción territorial. El hecho imponible lo constituye el ejercicio de una actividad económica en un tiempo y en un lugar. La base imponible, por su parte, está constituida por los ingresos brutos del contribuyente, los cuales pueden estar referidos al tiempo real en que se materializa el hecho imponible, o bien a períodos anteriores.

En el mismo orden de ideas, Quiñones (2007, p. 177), expresa:

Este impuesto grava la enajenación o venta realizada por comerciantes al por mayor o al detal, de contado o a crédito, en la jurisdicción del respectivo municipio; el producto de este impuesto hace parte de los ingresos propios del municipio. Este impuesto, por orden constitucional y legal, es propiedad del municipio y bajo su propia responsabilidad se encuentra la actividad de recaudación...

En consecuencia, como lo afirma Bazó (2008), el impuesto municipal sobre actividades económicas de industria, comercio, servicio, o de índole similar; es un impuesto soportado por todas las personas que ejerzan actividades con fines lucrativos de industria, comercio, servicios o de índole similar en el territorio de un determinado Municipio, considerando como medida para el mismo los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio fiscal, que coinciden con el año natural del cual es acreedor el Municipio.

3. Beneficios e incentivos fiscales

Los beneficios fiscales a tenor de lo referido por el SENIAT (S/F, p. 6) comprenden: “toda actividad desarrollada por el Estado para estimular o mejorar las condiciones



económicas de personas o grupos en particular; con el fin de favorecer algún sector productivo de intercambio de bienes o servicios”.

A este respecto, indica Sanmiguel (2009, p. 137), que el término beneficio fiscal se corresponde con la: “desgravación de impuestos concedida a las empresas para fomentar determinadas actividades económicas”; o también: “subvención o ayuda que se concede a una empresa para fomentar sus actividades, por vía de exoneración o reducción de cargas positivas”.

De igual manera, el SENIAT (S/F, p. 19), sitúa en los incentivos fiscales, al expresar, que son:

instrumentos a través de los cuales se pretende estimular, beneficiar, e incentivar a determinados agentes económicos, con el fin de que realicen determinadas actividades orientadas a ordenar algún sector en específico o a sencillamente desarrollar todas aquellas actividades que contribuyan al mejoramiento de la estructura productiva del país.

Para Sanmiguel (2006, p. 439), los incentivos fiscales “son los que favorecen el mayor trabajo o inversión del contribuyente...” En cuanto a los incentivos fiscales a la inversión privada, comenta el autor citado, que “consiste en otorgar una serie de ventajas fiscales a aquellas persona naturales... o jurídicas que de acuerdo con unos planes establecidos por el Estado dedican parte su excedente a la inversión. ...” (Omissis)

En este sentido, tanto el beneficio como el incentivo fiscal, tiene una doble función; por un lado beneficiar al contribuyente con algunos eximentes en el pago del impuesto, y por el otro crear condiciones que atraigan la inversión y desarrollo económico de las regiones donde se aplican. Entre los beneficios fiscales se encuentra la exoneración, la exención y la rebaja.

La exención se puede definir de manera general, considerando a Ossorio (S/F, p. 303) como una “situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse por leyes especiales”. (Omissis).

También se define como lo expresa Martínez (2006, p. 565): “Excluír del pago de contribuciones a determinados sujetos pasivos: grupos de personas, una rama de la actividad económica o social...”.

La regulación de la exención en el artículo 73 Código Orgánico Tributario (COT) (2001), prescribe: “...es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria otorgada por la ley...” En consecuencia, de las anteriores definiciones se puede afirmar que la exención es un elemento tributario, que obra por la ley; es decir un beneficio fiscal concedido al sujeto pasivo (contribuyente) o grupos de ellos (elemento subjetivo), o a actividades económicas o sociales (elemento objetivo); los cual lo excusa del pago la obligación tributaria en los casos expresamente permitidos por la ley.



En una primera aproximación del vocablo exoneración, de acuerdo con Martínez (2006, p. 565), es: “Liberar a alguien de un deber o compromiso”; y según lo expuesto por Ossorio (S/F, p. 304), se entiende que es la “liberación del cumplimiento de una obligación o carga”.

De igual manera el Código Orgánico Tributario (2001) en el artículo 73, establece que “... exoneración es la dispensa total o parcial del pago la obligación tributaria (sic) concedida por el Poder Ejecutivo en los casos autorizados por la ley”.

Vale decir que la exoneración es otorgado por la Administración Tributaria solamente en los casos que la ley expresamente lo permita, en tal sentido, se puede identificar como discrecional y no vinculante.

Otro tipo de beneficio o incentivo fiscal lo constituye la rebaja tributaria, que es definida por Sanmiguel (2006, p. 595), cuando expresa, que: “Está determinado por un incentivo otorgado por la Ley, para que los contribuyentes puedan invertir partes de sus ingresos en mejorar su posición y aumentar su producción, según sea el caso”.

De manera usual el vocablo rebaja aplicado en materia tributaria, de acuerdo el SENIAT (S/F, p. 25), son los: “montos determinados en las leyes especiales que se disminuyen de la cantidad total a pagar por concepto de tributo”.

En tal sentido, se considera que las rebajas son beneficios o incentivos tributarios otorgados por la ley en favor de los contribuyentes, con el objetivo de estimular el desarrollo de algunas políticas económicas así como atraer nuevas inversiones y creación de empleos.

A los Municipios, como entes políticos territoriales le asigna la Carta Magna, “la obligación de la ordenación y promoción del desarrollo económico y social” (artículo 178); en consecuencias optan por crear políticas de beneficios o incentivos fiscales, incluyendo las rebajas, con el objeto de cumplir las atribuciones establecidas en el ordenamiento jurídico.

Por las razones expuestas, se puede afirma que los beneficios o incentivos fiscales en cualquiera de sus manifestaciones, bien sean ésta, exenciones, exoneraciones, o rebajas; son eximentes o concesiones que hace la ley a favor de los contribuyentes del pago generado por la obligación tributaria.

4. Reglamentación de los beneficios o incentivos fiscales en el Régimen Municipal

La CRBV (1999) en su artículo 317, al disciplinar el principio de legalidad tributaria, conocido también como legalidad de los impuestos, reza: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, **ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por leyes...**” (Omissis). (Resaltado del autor).



Asimismo, el COT (2001) expresa en su artículo 3 que “sólo a las leyes corresponde regulación con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias: ... 2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto. 3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales...” (Omissis). El Párrafo Primero de esta disposición en comento, textualmente expresa:

Los órganos legislativos nacionales, estatales y **municipales**, al sancionar las leyes que establezcan exenciones, beneficios, rebajas y demás incentivos fiscales o autoricen al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones, requerirán la previa opinión de la Administración Tributaria respectiva, la cual evaluará el impacto económico y señalará las medidas necesarias para su efectivo control fiscal. Asimismo, los órganos legislativos correspondientes requerirán las opiniones de las oficinas de asesoría con las que cuenten. (Resaltado del autor).

Como bien lo explica Fraga (2006:34), también es parte de la reserva legal tributaria el otorgamiento de exenciones, rebajas y la determinación de los supuestos para ser concedidas exoneraciones.

“Como es natural, si la exención neutraliza los efectos del hecho imponible y no permite que nazca la obligación tributaria”; si la rebaja no afecta ninguno de los elementos estructurales del tributo, pero disminuye la incidencia del mismo, al reducir el monto de la obligación tributaria que el sujeto debe satisfacer; y la exoneración es concedida por el Poder Ejecutivo en los casos permitidos por la Ley, “es lógico que sea también la ley quien disponga cuando puede suceder”.

Igualmente, la LOPPM (2009) dispone en el artículo 159, que el Municipio por medios de las ordenanzas logra regular los tributos que le corresponde por disposiciones constitucionales o legales, también pueden establecer los supuestos de exoneración y rebajas de los tributos que le son propios. Además, el artículo 167 expresa:

El Municipio sólo podrá acordar exenciones, exoneraciones o rebajas de impuestos o contribuciones municipales especiales, en los casos y con las formalidades previstas en las ordenanzas.

La ordenanza que autorice al alcalde o alcaldesa para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprende, los presupuestos necesarios para que proceda, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración de aquél.

En todos los casos, el plazo máximo de duración de las exoneraciones y rebajas será de cuatro años; vencido el término de la exoneración o rebaja, el alcalde o alcaldesa podrá renovarla hasta por el plazo máximo fijado en la ordenanza o, en su defecto, el previsto como máximo en este artículo.

Significa entonces que el legislador venezolano ordena al Poder Legislativo Local por órgano del Concejo Municipal, “ejercer la potestad normativa tributaria del Municipio” (artículo 95 numeral 4 LOPPM-2009); la cual es ejercida a través de las ordenanzas, que



de acuerdo con lo establecido en el artículo 54 numeral 1 ejusdem, "... son los actos que sanciona el Concejo Municipal para establecer normas con carácter de ley municipal, de aplicación general sobre asuntos específicos de interés local". ... (Omissis).

En ejercicio de este Poder Legislativo Local, el Concejo Municipal, a legislar sobre materia tributaria, debe cumplir con los principios constitucionales expresados en los artículos 133, 316 y 317 de la norma fundamental.

Por lo tanto, los beneficios o incentivos fiscales en el ámbito de aplicación municipal, deben considerar: (i) el principio de legalidad tributaria o reserva legal, en el sentido que tiene que estar regulados por ordenanza, (ii) incluir las formalidades para su otorgamiento, (iii) cuando concedan exoneraciones se debe indicar los casos y condiciones para que procedan, y (iv) el plazo de duración.

5. Las exenciones en el impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar

Sobre la base de las consideraciones anteriores, para establecer los beneficios fiscales en materia municipal, es menester analizar e interpretar las ordenanzas que regulan las obligaciones jurídicas tributarias municipales, de acuerdo con lo señalado en párrafos anteriores, concernientes a la autonomía municipal normativa y tributaria, ya que a través de las ordenanzas se ordenan los tributos municipales.

Los Municipios, razonando las condiciones geográficas, naturales, económicas y sociales, entre otras circunstancias vinculantes; instauran los beneficios fiscales que consideran más convenientes para los contribuyentes y el desarrollo económico y social del Municipio.

Entre las exenciones más resaltantes se encuentran:

1. Los Institutos y servicios autónomos nacionales, estatales y municipales.
2. Las empresas y demás entes descentralizados de carácter municipal.
3. Las mancomunidades en las cuales participe el Municipio.
4. Personas naturales o jurídicas de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación.
5. Las personas que ejerzan actividades artesanales, de orfebrería y demás actividades de arte, cuando se realizan en su propia residencia y sin el auxilio de empleados u obreros a su servicio.
6. Las Fundaciones o Asociaciones civiles sin fines de lucro.
7. Las Asociaciones Cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley de Cooperativas y registradas ante la Superintendencia Nacional de Cooperativas.



8. Los servicios de hospedaje en casas de pensión o residencias.
9. El servicio público de pasajeros por rutas concedidas por el Municipio.
10. El servicio de transporte de combustibles derivados de hidrocarburos.
11. El servicio nacional de telefonía prestado a través de teléfonos públicos.
12. Los minusválidos que ejerzan eventualmente actividades económicas individualmente, sin que medie auxilio de empleados u obreros.
13. Las empresas que por primera se instalen en la circunscripción territorial del Municipio, así como la etapa preoperativa si fuere el caso; por un plazo de uno a cuatro años considerando el capital social y el número de empleo que generen.

En cuanto al procedimiento para el optar por el beneficio de la exención, las ordenanzas en su generalidad, no lo establece, a excepción de la Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del estado Zulia (2009), que indica en su artículo 87 que:

“Están exentos del pago del impuesto sobre actividades económica, previo análisis de los recaudos exigidos por la Administración Tributaria, y a partir de la autorización dada por escrito por la misma, los contribuyente siguientes: ... (Omissis)”.

Se observa también, en la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económica de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (2008) del Municipio Lagunillas del estado Zulia, en su artículo 75, referente al control del beneficio de exención, que el procedimiento mencionado es para “... verificar conforme al procedimiento establecido, la adecuación del supuesto de hecho de la exención impositiva. ...”.

Resulta para el autor de la investigación, que las disposiciones anteriormente transcritas, son contradictorias e imprecisas; ya que la Administración Tributaria, no autoriza la exención, sólo certifica el cumplimiento del supuesto legal que otorga la exención, en el sentido que la exención es otorgada por la ley, es decir, obra por efecto de la ley. Y con respecto a la norma de la ordenanza del Municipio Lagunillas no indica cuál es el procedimiento para la verificación del hecho de la exención.

6. Las exoneraciones impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar

Con referencia a las exoneraciones como beneficios o incentivos fiscales en el ámbito tributario municipal, es necesario recalcar que los casos de exoneración deben estar comprendidos en ordenanza, así como el procedimiento para su otorgamiento; puesto que la LOOPM (2009) en el artículo 159 en concordancia con el 167 ejusdem lo establece, como ya se ha comentado.



En cuanto al procedimiento para conceder la exoneración, algunos municipios indican en las ordenanzas respectivas, como en el caso del Municipio Jesús Enrique Lossada del estado Zulia, en la Ordenanza de Reforma Total a la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (2005), que:

“El Concejo Municipal, por acuerdo aprobado, por lo menos, por las dos terceras (2/3 partes de sus miembros, podrá autorizar al Alcalde o Alcaldesa para otorgar la exoneración total o parcial del pago del impuesto contemplado en esta Ordenanzas...” (Artículo 115).

En el mismo orden de ideas, la Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del estado Miranda (2005), en el artículo 56 expresa: “El Alcalde, previo acuerdo aprobado por la mayoría relativa de los miembros del Concejo Municipal presente en la sesión del Concejo, podrá exonerar total o parcialmente el impuesto establecido en esta Ordenanza, mediante decreto, ...”.

Del mismo modo, la Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar (2008), del Municipio Lagunillas del estado Zulia, destaca en los artículos 81, 82, 83, 84 y 85, el procedimiento para aprobar la exoneración, el cual consta de las fases siguientes:

1. El contribuyente o su representante, interesado en obtener una exoneración, presentará la correspondiente solicitud ante la Dirección de Hacienda Municipal, en formulario dispuesto para tal fin, con los recaudos exigidos;
2. Presentada la solicitud se extenderá comprobante de recepción.
3. La Dirección de Hacienda Municipal formará expediente y verificará el cumplimiento de los requisitos y condiciones establecidas.
4. Se remite el expediente formado a la Comisión de Hacienda del Concejo Municipal, para que ésta la someta a la aprobación del Concejo Municipal, y en un lapso de treinta días resuelva mediante acuerdo la autorización del otorgamiento de la exoneración.
5. En caso de ser autorizada la exoneración, el Acuerdo se publicará en la Gaceta Municipal, y el Alcalde, mediante resolución, expide la exoneración y se procede a la notificación del interesado.

Se puede observar en los casos que anteceden, regulado por las ordenanzas ut supra, en cumplimiento del Principio de Legalidad o Reserva Legal, prescrita en el artículo 317 de la CRBV (1999) en concordancia con los artículos 3, Parágrafo Primero, 73 y 74 del COT (2001) y específicamente con los artículos 159 y 172 de la LOPPM (2009); no hay coincidencia con el espíritu de la legislación, ya que legislador expresa que la exoneración es facultad del Poder Ejecutivo al señalar a la exoneración como la dispensa concedida por el Poder Ejecutivo en los casos previstos en la ley.

A tales efectos, el COT (2001) en el artículo 74, señala que:



La ley que autorice al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenda, los presupuestos necesarios para que proceda, y las condiciones a las cuales está sometido el beneficio. La ley podrá facultar al Poder Ejecutivo para someter la exoneración a determinadas condiciones y requisitos.

Cabe agregar que la LOPPM (2009), en el artículo 167, regula de manera semejante las exoneraciones, al establecer: "... La ordenanza que autorice al alcalde o alcaldesa para conceder exoneraciones especificará los tributos que comprenden los presupuestos necesarios para que proceda, las condiciones a las cuales está sometido el beneficio y el plazo máximo de duración de aquél... (Omissis)".

Por lo tanto, considera el autor, que el legislador municipal al regular las exoneraciones, no puede establecer como requisito o condición que esté sometida tal concesión, a la autorización del Concejo Municipal, (órgano legislativo y de control local); puesto que este beneficio es otorgado por el Poder Ejecutivo, en este caso, el Alcalde como máxima autoridad de este poder, en los casos autorizados por la ley; es decir la autorización emana de la ley local (Ordenanza), y no de acto administrativo del Concejo Municipal (Acuerdo).

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2009) es clara en este sentido; pero la Ley Orgánica del Régimen Municipal (1989-derogada), establece en el artículo 155 al referirse a las exoneraciones lo siguientes: "... A estos fines, el Concejo, mediante Acuerdo aprobado por las dos terceras (2/3 partes) de sus miembros, autorizará al Alcalde para conceder dicho beneficio". Esta disposición luce desproporcionada, en el contexto legal y doctrinario tributario.

Por lo contrario, ordenanzas como las de los Municipio Maracaibo (2010) y San Francisco (2009) del estado Zulia, coinciden con el ordenamiento jurídico, al indicar en su articulado la autorización expresa al Alcalde para decretar las exoneraciones totales y parciales sobre las actividades económicas de industria, comercio y servicios que se ejecuten en sus territorios.

Los casos de exoneración señalados por las ordenanzas en estudio, de modo más frecuente son:

1. Las actividades de aquellos contribuyentes relacionadas con la construcción de vivienda definida de interés social bajo el sistema de política habitacional previsto en la Ley de Régimen de Prestacional de Vivienda y Hábitat.
2. Las actividades culturales, deportivas, turísticas; y de investigación social, tecnológica o de salud.
3. Las empresas vinculadas exclusivamente con actividades de protección y conservación ambiental, así como a la protección y fomento de la flora y fauna.
4. Las consideradas de especial interés para el desarrollo municipal.



En consecuencia, le corresponde al Alcalde de acuerdo a lo estipulados en las ordenanzas que rigen la materia del IMAE, conceder la exoneración, observando todo el ordenamiento jurídico municipal, para dar cumplimiento a los principios constitucionales que reglamentan la función pública.

7. Las rebajas en el impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o índole similar

Quiñones (2007, p. 244) expresa, refiriéndose a las rebajas tributaria en materia de imposición municipal, que son: “Valores que se rebajan en Ordenanza debidamente aprobada para (sic) el municipio, ya sea por impuesto o ya sea por intereses moratorios, que se disminuyen de la cantidad total liquidada”.

Evidentemente las rebajas tributarias, al ser consideradas como un beneficio o incentivo fiscal, garantizan el cumplimiento de los principios constitucionales tributario, especialmente el de legalidad, tal y como está plasmado en las diversas definiciones expuestas, que en la Administración Tributaria Municipal se ejerce por medio de las ordenanzas.

En la consultas realizadas en las ordenanzas anteriormente mencionadas y que aquí se dan por reproducidas como si a la letra se insertará, se puede mencionar que las rebajas establecidas no son muy coincidentes, sino que difieren mucho de un Municipio a otro; contrario con lo que sucede en la regulación de las exenciones y exoneraciones, que existen bastantes coincidencia.

Por esta razón se incluirá en punto aparte el tratamiento que proporciona el Municipio Chacao del estado Miranda, en la Ordenanza sobre Actividades Económicas (2005).

Las Ordenanzas que reglamentan los impuestos sobre actividades económicas, se determinan dos tipos de rebajas: una que se conoce coloquialmente como rebaja por pronto pago o pago inmediato, como cumplimiento de una obligación material de dar; y otras que tiene una relación directa con las políticas de desarrollo económico y social que persiguen los Municipios de acuerdo a sus condiciones geopolíticas.

Con referencia a las rebajas por pago del impuesto en el lapso establecido, las ordenanzas de impuestos sobre actividades económicas de los Municipios Maracaibo (2010), San Francisco (2009) y Jesús Enrique Lossada (2005); disponen, en caso que el contribuyentes o responsables paguen la totalidad del tributo declarado correspondiente a todo el trimestre entre cinco (5) y diez (10) días continuos del plazo para declarar y pagar, que se disfrutará de una rebaja que fluctúa entre un cinco por ciento (5%) y diez por ciento (10%), del monto del impuesto que resulte a pagar en ese trimestre.

Por el contrario, la ordenanza del Municipio Lagunillas sobre este impuesto, no hace ninguna mención de esta rebaja. En el caso de la Ordenanza sobre Actividades Económicas (2005) del Municipio Chacao del estado Miranda, presenta un método y condiciones para calcular las rebajas de manera diferente, al establecer en el artículo 49 lo siguiente:



Cuando el contribuyente pague la totalidad del impuesto estimado anual, dentro del primer mes del ejercicio fiscal del que se trate, gozará de un descuento del quince por ciento (15%) sobre el monto del mismo. **Parágrafo Único: El descuento aquí establecido no se tomará en cuenta a los fines de la imputación contra el impuesto definitivo, en el que se tendrá como pagado el monto del anticipo.** (Resaltado de la Ordenanza).

A tenor de lo expuesto, las rebajas son concedidas por los Municipios, cuando los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar; cancela en el plazo determinado por la ordenanza, la cuota que corresponda de la declaración estimada.

Por otro parte, las rebajas referidas el desarrollo económico, social, educativo y cultural, entre otros aspectos, como parte la política generada en el gobierno local, comprende las siguientes:

1. Rebajas por donaciones a instituciones benéficas que dependan del Municipio, o a las asociaciones civiles sin fines de lucro o a fundaciones dependientes del sector privado;
2. Rebajas por inversiones en obras y servicios de interés público.
3. Rebajas por incentivos al empleo y a la capacitación de personal.
4. Rebajas por actividades de interés municipal.
5. Rebajas por razones de actividad.

En consecuencias, las ordenanzas que disciplinan el IMAE, asumen la clasificación de las exoneraciones, exenciones y rebajas considerando las condiciones objetivas y subjetivas.

Conclusiones

Al evaluar los aspectos de los beneficios e incentivos fiscales en el impuesto sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar, tanto en la legislación patria como en la doctrina, se puede concluir que el Municipio es considerado por el ordenamiento jurídico como una persona jurídica pública, con características de autonomía, que goza de una potestad tributaria propia.

Así, la CRBV (1999) le asigna al Municipio, desarrollado por la LOPPM (2009) como ingreso propio el IMAE que los beneficios o incentivos fiscales tienen como finalidad crear condiciones propicias para el desarrollo socio económico sostenido de las regiones y su entorno, así como instituir formulas para favorecer a los contribuyentes con algunos eximentes tributarios.

La regulación de tales beneficios o incentivos se rigen por el principio de la legalidad tributaria, en tal sentido las exenciones y rebajas, sólo pueden ser otorgadas por la ley y



las exoneraciones por la administración tributaria con las condiciones establecidas en la ley.

Que para el otorgamiento de beneficios o incentivos fiscales del IMAE, se cumpla con la reglamentación de los mismos en las ordenanzas que regulan la materia, sobre las condiciones objetivas y subjetivas para su otorgamiento.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Nacional Constituyente de la República de Venezuela. (1999). **Constitución de la República Bolivariana de Venezuela**. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 de fecha 24 de marzo de 2000.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2001). **Código Orgánico Tributario**. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001.

Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. (2009). **Ley de Reforma Parcial de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal**. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.163, de fecha 22 de abril de 2009.

Bazó, A. (2008). **Impuesto a las Actividades Económicas en la nueva Ley del Poder Público Municipal (LOPPM)**. Revista de Derecho Tributario N° 117, enero-febrero-marzo 2008. Caracas, Venezuela: Legis Editores, C.A.

Concejo Municipal del Municipio Chacao del Estado Miranda. (2005). **Ordenanza sobre Actividades Económicas del Municipio Chacao del estado Miranda**. Caracas, Venezuela. Documento en línea. Disponible en: <http://www.chacao.gov.ve>. Consulta: 13 de agosto de 2008.

Concejo Municipal del Municipio Jesús Enrique Lossada del Estado Zulia (2005). **Ordenanza de Reforma Total a la Ordenanza de Impuestos sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar**. La Concepción, Venezuela: Gaceta Municipal del Municipio Jesús Enrique Lossada N° 10, de fecha 28 de diciembre de 2005.

Concejo Municipal del Municipio Lagunillas del Estado Zulia. (2008). **Ordenanza de Reforma Parcial de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole Similar**. Ciudad Ojeda, Venezuela: Gaceta Municipal del Municipio Lagunillas, Ext. 755-A, de fecha 18 de abril de 2008.

Concejo Municipal del Municipio Maracaibo del Estado Zulia. (2010). **Ordenanza sobre Licencia e Impuesto sobre Actividades Económicas, Comerciales, Industriales, de Servicio o de Índole Similar en el Municipio Maracaibo del estado Zulia**. Maracaibo, Venezuela: Gaceta Municipal de Maracaibo, 063-2010, de fecha 30 de junio de 2010.



- Concejo Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia. (2009). **Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del estado Zulia**. San Francisco, Venezuela: Gaceta Municipal N° 258 de fecha 11 de diciembre de 2009.
- Congreso de la República de Venezuela. (1989). **Ley Orgánica de Régimen Municipal**. Caracas, Venezuela: Gaceta Oficial N° 4.409 Extraordinario, de fecha 15 de junio de 1989.
- Fraga, L. (2006). **Principios Constitucionales de la Tributación. Jurisprudencia**. Caracas, Venezuela: Editorial Torino.
- Martínez, R. (2006). **Diccionario Jurídico General. Tomo 2 (D-N)**. México DF, México. Iure Editores.
- Ossorio, M. (S/F). **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Quiñones, F. (2007). **Diccionario Jurídico-Tributario para Efectos Municipales**. San Cristóbal, Venezuela: Lito-Formas.
- Sanmiguel, E. (2006). **Diccionario de Derecho Tributario**. Valencia, Venezuela: Lizcalibros, C.A.
- SENIAT. (S/F). **Glosario de Tributos Internos**. Documento en línea. Disponible en: <http://www.lisandroferreira.comdcuments/GLOSARIOTRIBUTOSINTERNOS.pdf>. Consulta: 12 de agosto de 2010.