|  |
| --- |
| http://historico.tsj.gob.ve/graficos/encabezadotsj.jpg  <https://www.youtube.com/watch?v=ombrKunqpfM>  **¿Cómo leer una sentencia?** |

**SALA CONSTITUCIONAL**

Magistrado-Ponente: **FRANCISCO ANTONIO CARRASQUERO LÓPEZ**

Mediante escrito presentado en esta Sala Constitucional el 15 de junio de 2010, la abogada Anmy Toledo de Coletta, inscrita en el Instituto de Previsión Social del Abogado bajo el número 48.441, actuando con el carácter de apoderada judicial de la **CÁMARA LICORERA Y AFINES DEL ESTADO ZULIA**, inscrita en la Oficina de Registro Subalterno del Distrito Bolívar el 3 de junio de 1991, bajo el N° 9, Protocolo Primero, Tomo 6, interpuso acción popular de nulidad, conjuntamente con medida cautelar de suspensión de efectos, contra la Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del Estado Zulia, publicada en la Gaceta Municipal de fecha 11 de diciembre de 2009, N° 258, Año XIV Extraordinaria en sus artículos 6 cardinal 5, 9 cardinal 4, 68, 113 y los Códigos con sus respectivas alícuotas Nos. 15, 95 y 113 del Clasificador de Actividades Económicas; así como de los artículos 171 y 172 de la Ordenanza sobre Administración Tributaria Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia, del 11 de diciembre de 2.009, publicada en Gaceta Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia Extraordinaria N° 259 Año XIV.

El 23 de junio de 2010, se dio cuenta en Sala del presente expediente y se designó ponente al Magistrado doctor **Francisco Antonio Carrasquero López**, quien, con tal carácter, suscribe la presente decisión.

El 21 de septiembre de 2010, se admitió la acción, se declaró sin lugar la pretensión cautelar, se ordenó practicar las notificaciones legales correspondientes y, por último, se acordó pasar el expediente al Juzgado de Sustanciación.

El 13 de octubre de 2010, la abogada actora alegó haber incurrido en un error material al identificar los actos atacados y solicitó que se tomaran como objeto de su pretensión anulatoria los Códigos Clasificadores Nos. 95 y 113 y no los códigos Nos. 93 y 115 de la Ordenanza que Crea y Regula el impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del Estado Zulia.

Recibido el expediente en el Juzgado de Sustanciación y practicadas las notificaciones legales correspondientes, el 17 de noviembre de 2010 se libró el cartel de emplazamiento a los interesados, el cual fue retirado, publicado y consignado dentro del lapso legal correspondiente.

Por auto del 15 de diciembre de 2011, el Juzgado de Sustanciación observando que no hubo promoción de pruebas, ordenó pasar el expediente a Sala, a los fines de que se pronuncie sobre el mérito del asunto.

El 17 de enero de 2012, se recibió el expediente y se ratificó como ponente a quien suscribe la presente decisión.

            Efectuado el análisis del caso, esta Sala para decidir pasa a hacer las siguientes consideraciones:

**I**

**FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE NULIDAD**

La accionante fundamentó su pretensión anulatoria en los siguientes argumentos:

Que la materia impositiva sobre la actividad licorera es competencia del Poder Público Nacional y no de los municipios, con lo cual, el Municipio San Francisco del Estado Zulia habría incurrido en extralimitación de competencias.

Que las normas impugnadas imponen gravamen sobre la actividad económica desplegada por “*Las licorerías*”, lo cual resulta lesivo de los principios de legalidad “jurídica y tributaria” contenidos en los artículos 137, 317 y 156 cardinal 13 del Texto Fundamental.

Que en el presente caso se han impuesto cargas parafiscales a favor del medio ambiente, y ello viola, por usurpación de funciones, las competencias del Poder Público Nacional sobre la materia.

Que, al mismo tiempo, se han violado los artículos 160, 162 y 218 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, así como los artículos 3 y 13 del Código Orgánico Tributario.

Que las normas impugnadas imponen una obligación tributaria a contribuyentes que no han realizados actividades económicas en el ámbito territorial donde tiene vigencia (Municipio San Francisco del Estado Zulia), con lo cual se impone un tributo sin hecho imponible.

Que las alícuotas establecidas en las normas impugnadas, violan el principio de no confiscatoriedad de los efectos del tributo y de la justa distribución de las cargas según la capacidad contributiva de los contribuyentes, a que se refieren los artículos 116 y 316 del Texto Fundamental, pues se aumentó la alícuota en quinientos por ciento (500 %).

Que, al mismo tiempo, se ha lesionado el principio de igualdad, pues se establece una desigualdad desproporcionada entre las empresas que explotan el ramo de licores y el resto de los contribuyentes.

Que las normas impugnadas violan el principio de reserva legal, ya que de manera inconstitucional, admite la delegación normativa al facultar a la Administración Tributaria Municipal para dictar actos sub legales a fin de determinar los tipos impositivos.

**II**

**DE LAS NORMAS IMPUGNADAS**

Las disposiciones atacadas son del siguiente tenor:

"*Artículo 6°.- A los fines del pago del impuesto establecido en esta Ordenanza, así como de la tasa por la expedición de la licencia correspondiente, los contribuyentes quedan clasificados de la siguiente manera:*

*…omissis…*

*5) Contribuyentes potencialmente contaminantes o cuya actividad representa un riesgo para la vida o la salud de la comunidad. Se entiende por tales las personas naturales o jurídicas, establecimientos permanentes y demás entidades económicas, que ejerzan actividades potencialmente contaminantes o actividades que impliquen riesgo a la seguridad o salud del público, sea cual sea el monto de ingresos anuales que obtengan. Quedan incluidos en esta categoría los expendedores de bebidas alcohólicas.”*

*“Artículo 9.- Los contribuyentes de servicios con sede permanente que no tuviesen operaciones o actividades económicas en un periodo (año fiscal), deberán pagar un mínimo tributable, como sigue:*

*…omissis…*

*4.- Contribuyentes potencialmente contaminantes o cuya actividad representa un riesgo para la vida o la salud de la comunidad (artículo 6.5): 195            U.T”.*

*“Artículo 68.- El pago mínimo tributario también procederá cuando los contribuyentes inscritos declaren no haber obtenido ingresos en el Municipio y no hayan solicitado su desincorporación del registro correspondiente”.*

*“Artículo 113.- Se faculta suficientemente a la Administración Tributaria Municipal, en la persona del Alcalde o Alcaldesa, o en quien delegue, para dictar instructivos de interpretación vinculante de cualquiera de los artículos contenidos en la presente Ordenanza mediante providencia de efectos generales, pudiendo cambiar de criterio discrecionalmente y con prudencia cuando así lo estime pertinente.*

*Parágrafo Único: El funcionario responsable de la Administración Tributaria Municipal podrá dictar Actos Administrativos de efectos generales de carácter tributario y normativo, sólo para definir y ejecutar las políticas administrativas tendentes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos tributarios, así como para definir principios, parámetros y limitaciones sobre el control, administración y recaudación de los tributos, especialmente para la determinación de los tipos impositivos en el marco de las facultades procedimentales atribuidas a la Administración Tributaria Municipal, resguardando siempre que no atenten contra el principio constitucional de reserva legal previsto para el Concejo Municipal en el ejercicio de la Potestad Tributaria Municipal”.*

*Los Clasificadores Nos:*

*“15.- industria de bebidas alcohólicas de cualquier tipo”.*

*“95.- Licorerías (Depósito de licores)”.*

*“113.- Mayor de bebidas alcohólicas de cualquier tipo”.*

*“Artículo 171.- Se faculta a la Administración Tributaria Municipal para dictar un instrumento que fije el mecanismo para la graduación de las sanciones por la aplicación de circunstancias agravantes y atenuantes previstas en esta Ordenanza y en el Código Orgánico Tributario, de acuerdo al método señalado en el artículo 97 del Código Penal, sobre la base de lo cálculado de las multas previstas en esta Ordenanza y en el Código Orgánico Tributario. Dicho instructivo será puesto a la disposición de los contribuyentes mediante consulta que dirijan ante la Administración Tributaria Municipal sobre el particular. Dicho instructivo no será recurrible por ninguno de los medios ordinarios o extraordinario que prevean las leyes. El acto recurrido será el que imponga la sanción de acuerdo a su naturaleza.*

*El funcionario actuante no podrá motivar sus actos fundamentándolo legalmente con este instructivo; el mismo será un instrumento de referencia a los efectos de interpretar la aplicación y mérito de las circunstancias agravantes o atenuantes como condiciones variables asociadas al ilícito que se produzca, y que dependerá de la prudente discreción y arbitrio del funcionario que lo aplique”.*

*“Artículo 172.- El Alcalde o Alcaldesa será la máxima autoridad jerárquica de la Administración Tributaria Municipal. Se faculta suficientemente al Alcalde o Alcaldesa, o en quien delegue, para dictar instructivos de interpretación de cualquiera de los artículos contenidos en la presente Ordenanza y en otras Ordenanzas de contenido tributario y demás disposiciones normativas tributarias mediante providencia de efectos generales, pudiendo cambiar de criterio discrecionalmente y con prudencia cuando así lo estime pertinente.*

*Parágrafo Único: La Administración Tributaria Municipal podrá dictar actos administrativos de efectos generales de carácter tributario y normativo, sólo para definir y ejecutar las políticas administrativas tendentes a reducir los márgenes de evasión fiscal y, en especial, prevenir, investigar y sancionar administrativamente los ilícitos tributarios, así como para definir principios, parámetros y limitaciones sobre el control, administración y recaudación de los tributos, especialmente para la determinación de los tipos impositivos en el marco de las facultades procedimentales atribuidas a la Administración Tributaria Municipal, resguardando siempre que no atenten contra el principio constitucional de reserva legal previsto para el Concejo Municipal en el ejercicio de la Potestad Tributaria Municipal*”.

I**II**

**CONSIDERACIONES PARA DECIDIR**

De manera preliminar debe esta Sala observar que la representación judicial de la accionante alegó haber incurrido en un error material al identificar los actos atacados, pues había señalado que impugnaba, entre otros, los Códigos Clasificadores Nos. 93 y 115 de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del Estado Zulia, cuando en realidad su pretensión versa sobre los Códigos Clasificadores Nos. 95 y 113. Al respecto, son estos últimos Códigos Clasificadores los que se refieren a la actividad licorera que es la desarrollada por la accionante y que sus argumentos, precisamente, versan sobre la supuesta inconstitucionalidad de la regulación municipal sobre la materia, esta Sala, tal como asentó en la decisión N° 475 del 29 de abril de 2009 (caso: *INVERSIONES ANIRIC XX, C.A.*), en salvaguarda del derecho de acceso a la jurisdicción y aplicando el principio *pro actione*, reconoce que la solicitud de nulidad planteada recae sobre los Códigos Clasificadores números 95 y 113. Así se declara.

Determinado lo anterior, corresponde a esta Sala proveer sobre el mérito del asunto planteado y, en tal sentido, observa que la accionante fundamenta su pretensión anulatoria en que las disposiciones atacadas violan los principios de reserva a la ley nacional y no confiscatoriedad de los tributos.

Respecto el primer argumento anulatorio esgrimido por la solicitante, a saber, la supuesta usurpación de competencias del Poder Nacional por parte de las disposiciones atacadas, es pertinente señalar que, tal como estableció esta Sala en sentencia N° 291 del 16 de marzo de 2011 (caso: *INTERLICORES EL ROSAL S.R.L.*), la potestad tributaria de los municipios sobre la actividad económica de expendio de licores es un tema complejo que ha sido objeto de diversos análisis por parte de esta Máxima Instancia jurisdiccional. Así, en la sentencia N° 1397 del 22 de julio de 2004 (caso: *C.A. SEAGRAM DE VENEZUELA*), esta Sala negó a los Municipios la potestad de gravar las actividades de industria y comercio de alcoholes y especies alcohólicas, con fundamento en lo siguiente:

“*Se observa que el Clasificador de Actividades Económicas de la citada Ordenanza, ha establecido en el código n° 3-1-3-1-01 un tributo que grava la ‘Destilación, Rectificación y mezcla de Alcoholes. Elaboración de Bebidas Alcohólicas’ con una alícuota (0/100) de uno (1) y un mínimo tributable anual de seis mil bolívares (Bs. 6.000,oo) a ser calculado sobre la base imponible, y otro tributo que grava en el código n° 6-1-0-7-08 el ‘Mayor de Bebidas Alcohólicas’ con una alícuota (0/100) de cinco (5) y un mínimo tributable de mil doscientos bolívares (Bs. 1.200,oo) a ser calculado sobre la base imponible.*

*La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela dispone en su artículo 168, que la autonomía del Municipio comprende la elección de sus autoridades, la gestión de las materias de su competencia, y la creación, recaudación e inversión de sus ingresos.*

*Respecto a esta autonomía de los Municipios, el texto ‘Tributación Municipal en Venezuela’ Aspectos Jurídicos y Administrativos, tomo I, PH Editorial, C.A. Caracas, Año 1996, pág. 46, establece que ‘el municipio puede crear sus propios tributos previstos en el artículo 31 (artículo 179) de la Constitución, con las limitaciones y prohibiciones previstas en los artículos 18 (artículo 183), 34 y 136 (artículo 156) del mismo texto constitucional derivadas de la competencia del Poder Nacional, a fin de garantizar la autosuficiencia económica de los entes locales. Los municipios, por tanto, tienen una potestad tributaria originaria la cual deben ejercer dentro de los límites constitucionales’.*

*Por lo que respecta a los ingresos por impuestos que pueden percibir estos entes político-territoriales, según lo dispone la Carta Magna en su artículo 179, son los siguientes:*

*‘Artículo 179: Los Municipios tendrán los siguientes ingresos:*

*‘(...)’*

*2. Las tasas por el uso de sus bienes o servicios; las tasas administrativas por licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidos 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 mejoras y otros ramos tributarios nacionales o estadales, conforme a las leyes de creación de dichos tributos.*

*4. Los derivados del situado constitucional y otras transferencias o subvenciones nacionales o estadales.*

*(...)*

*6. Los demás que determine la Ley’ (Resaltado de la Sala).*

*La Corte en Pleno de la entonces Corte Suprema de Justicia, en sentencia del 17 de abril de 1996, caso: José Rafael Badell y Álvaro Badell, manifestó: ‘(...) hay tributos que los Municipios pueden crear si una ley se los permite, como lo hace, por ejemplo, la Ley Orgánica de Régimen Municipal y lo hacen otras leyes especiales. Por tanto, aparte de las materias constitucionalmente asignadas dentro de la potestad tributaria municipal, la ley puede atender éstas, en cuyo caso tal potestad no será originaria sino derivada. Ahora, tal posibilidad de extensión por vía legal de la potestad tributaria municipal también encuentra límites: la no invasión de la potestad tributaria de los otros niveles, particularmente el nacional, pues es sabido que la potestad tributaria originaria estadal -que existe- es verdaderamente escasa si se compara con la del resto de los entes territoriales’ (Resaltado de la Sala).*

*El principio de legalidad tributaria municipal, está establecido en los artículos 183 y 317 de la Constitución, y al respecto prevén que los Municipios no podrán cobrar impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni podrán crear impuestos sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.*

*Visto ello, se impone verificar si el Municipio Simón Planas del Estado Lara, al dictar el Calificador de Actividades Económicas de la Ordenanza de Impuesto sobre Patente de Industria, Comercio y Servicios Conexos de 1996, se mantuvo dentro de los límites que la propia Constitución establece, o si por el contrario los transgredió al atribuirse una potestad tributaria correspondiente al Poder Nacional.*

*La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, establece en el numeral 12 del artículo 156, lo siguiente:*

*‘Artículo 156: Es de la competencia del Poder Público Nacional:*

*‘(…)’*

*12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas; de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios; los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco; y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley (Negrillas y resaltado de la Sala)’.*

*De lo anterior podría considerarse que los Municipios si estarían facultados para crear algún tipo de tributos respecto al alcohol y especies y alcohólicas, en virtud de que la Constitución enuncia de manera muy escasa cual es el impuesto regulado en esta materia, a saber, el consumo.*

*Pero visto que esta potestad tributaria de los Municipios ha sido un tema muy controvertido a través de los años y objeto de distintos criterios jurisprudenciales, tomaremos el más reciente de estos, sentado por esta Sala Constitucional en sentencia n° 285 del 4 de marzo de 2004 el cual resolvió un recurso de interpretación interpuesto respecto al primer aparte del artículo 180 de la Constitución, y dispuso lo que sigue:*

*‘...la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional estadal corresponda legislar sobre determinadas materias, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos (...), salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto (...)’ (Resaltado y Negrillas de la Sala).*

[…]

*Pues bien, en el caso que nos ocupa, alcohol y especies alcohólicas, se observa que el 21 de junio de 1985, fue publicada en la Gaceta Oficial n° 3.574 Extraordinario, la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, y la misma establece en sus artículos 1, 2 y 3, lo siguiente:*

*‘Artículo 1: El alcohol etílico y las especies alcohólicas de producción nacional o importadas, destinadas al consumo en el país, quedan sujetas al impuesto que establece la Ley.*

*El Ejecutivo Nacional queda autorizado para aumentar o disminuir mediante decreto reglamentario y hasta en un cincuenta por ciento (50%) los impuestos establecidos en los artículos 10, 11, 12 y 13 de esta Ley, para lo cual deberá solicitar la aprobación previa de las Comisiones de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados’ (Resaltado de la Sala).*

*‘Artículo 2: El ejercicio de la industria y del comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas quedan gravados con los impuestos que establece esta Ley’ (Negrillas y resaltado de la Sala).*

*‘Artículo 3: La creación, organización, recaudación y control de los impuestos sobre alcohol y especies alcohólicas quedan reservados totalmente al Poder Nacional’ (Negrillas y resaltado de la Sala).*

*Tal como se desprende de los artículos citados, el espíritu, propósito y razón del legislador al dictar la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, fue mantener dentro de la competencia del Poder Nacional todo lo concerniente a la ‘regulación’ y ‘potestad tributaria’ sobre alcohol y especies alcohólicas, lo que excluye de manera incuestionable la posibilidad de que un Municipio pueda crear impuestos relativos al ejercicio de la industria y el comercio en estas materias, pues ello excedería el límite de competencia concedido en la Carta Magna*»*.*

Como se observa, en ese fallo la Sala sostuvo que los municipios *“tienen una potestad tributaria originaria la cual deben ejercer dentro de los límites constitucionales”,* entre los que se encuentran los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar. Destacó al efecto la Sala, citando jurisprudencia de la extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, que hay tributos que los Municipios pueden crear si una ley se los permite, siempre que ‘*no se invada la potestad tributaria de los otros niveles, particularmente el nacional”*.

Conforme al criterio de la Sala contenido en el fallo parcialmente transcrito,del artículo 156.12 de la Constitución *“podría considerarse que los Municipios si estarían facultados para crear algún tipo de tributos respecto al alcohol y especies  alcohólicas, en virtud de que la Constitución enuncia de manera muy escasa cual es el impuesto regulado en esta materia, a saber, el consumo”.* Sin embargo, la Sala destacó que, conforme al criterio asentado en el fallo N° 285/2004, *“aunque al Poder Nacional estadal corresponda legislar sobre determinadas materias, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos (...), salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto)”.* Es decir, la ley nacional podría, según se sostuvo en el referido fallo N° 1387/2004, excluir la tributación municipal.

En conclusión, para la Sala, *“el espíritu, propósito y razón del legislador al dictar la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas, fue mantener dentro de la competencia del Poder Nacional todo lo concerniente a la ‘regulación’ y ‘potestad tributaria’ sobre alcohol y especies alcohólicas, lo que excluye de manera incuestionable la posibilidad de que un Municipio pueda crear impuestos relativos al ejercicio de la industria y el comercio en estas materias, pues ello excedería el límite de competencia concedido en la Carta Magna”.*

Ahora bien, la Sala tuvo luego ocasión de tratar nuevamente el tema de la tributación municipal sobre el ejercicio de las actividades económicas en el sector de las bebidas alcohólicas y llegó a conclusiones distintas.

En efecto, en el fallo N° 2408/2007 esta Sala sostuvo:

*“(…) la presente controversia se reduce a dilucidar la compatibilidad de la aplicación del impuesto municipal sobre actividades económicas a las empresas dedicadas a la producción y comercialización de alcoholes y especies alcohólicas, cuando sobre tal actividad -según adujeron las demandantes- recae a su vez un gravamen específico creado por el Poder Nacional, cual es el previsto en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas, cuya última reforma fue publicada en Gaceta Oficial número 5.852 Extraordinario, de 5 de octubre de 2007. En criterio de la representación actora, tal posibilidad estaría negada a merced de la reserva exclusiva de tales tributos a favor del Poder Nacional; mientras que el Municipio autor de la Ordenanza impugnada sostuvo, en definitiva, que la aplicación del impuesto nacional no puede excluir la del municipal, pues ambos están referidos a supuestos imponibles diferentes.*

*Conviene recordar que la diatriba expuesta tiene vieja data, lo que ha provocado numerosos pronunciamientos –tanto jurisprudenciales como doctrinales- en uno u otro sentido. Es de advertir, sin embargo, que el estudio sistemático del nuevo orden           constitucional y del marco normativo derivado de su aplicación, así como de los elementos que conforman cada uno de los impuestos en aparente contradicción, arroja nuevas luces sobre el tratamiento que se ha venido dando al asunto en litigio y amerita que el mismo sea revisado.*

*La posición que esta Sala Constitucional sostuvo sobre tan álgido tema quedó plasmada en sentencia n° 1397/2004, a través de la cual negó a los Municipios la potestad de gravar las actividades de industria y comercio de alcoholes y especies alcohólicas (…)*

*(…)*

*El argumento central del fallo recién citado, apuntó a considerar que la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas reservó de manera exclusiva y excluyente el gravamen sobre tales rubros al Poder Nacional, lo que vedaría al Poder Local el ejercicio de sus potestades tributarias, al constituir una limitación -con fundamento constitucional- de las mismas.*

*Sin embargo, un estudio más detallado de la cuestión lleva ahora a la Sala a una conclusión diferente: el régimen impositivo que recae sobre los alcoholes tiene un objeto distinto del que reviste el impuesto sobre actividades económicas. Para arribar a este nuevo aserto, basta un análisis más cuidadoso acerca de la naturaleza de cada uno de tales impuestos y de los elementos que componen el hecho imponible; estudio que resultará crucial en el presente caso para desmontar la tesis que delata un supuesto de doble imposición; aunque también será de utilidad en aquellos en los que la manipulación -a veces sutil- de esos elementos conduce a tan proscrito exceso de presión tributaria.*

*A merced de lo dispuesto en el artículo 156.12 de la Constitución, sólo al Poder Nacional corresponde «La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos […] que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas». Es dentro de los límites de la señalada potestad tributaria que reconoce a la República la Carta Magna que debe ser estudiado el marco impositivo dictado en tal materia, para distinguirlo del que, por su parte, el propio texto constitucional acordó a los Municipios y que constituye, sin duda alguna, la principal fuente de sus ingresos: el impuesto sobre actividades económicas.*

*Si bien es cierto que el artículo 2 de la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas expresa que «El ejercicio de la industria y el comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas quedan gravados con los impuestos que establece esta ley», tal declaración no supone la inmediata declaración del hecho imponible que se pretende gravar a través de los distintos tributos que prevé la ley (a la producción de especies alcohólicas, en los artículos 11, 12 y 13; a su importación, en el artículo 14; a su expendio, en el artículo 18 y, finalmente, a la venta de bebidas alcohólicas, en el artículo 19). El texto de la ley trata, en realidad, de señalar la técnica escogida por el Legislador Nacional para gravar en fase única (producción, importación, expendio y venta) los señalados rubros, no con la finalidad de exaccionar a quienes desarrollen tales actividades económicas, sino –de manera indirecta- a quienes consumen tal clase de bienes.*

*Los impuestos específicos al consumo, como los recogidos en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas, forman parte del régimen de imposición indirecta y -en esa medida- no buscan pechar el ejercicio de las actividades descritas. El momento y la forma en el que son gravadas, sólo son muestra de las herramientas utilizadas por el Legislador con la finalidad de potenciar la eficiencia en la gestión y control del mencionado tributo; pero -en esto debe insistirse- no apuntan a considerar que exista una manifestación de riqueza propia de la actividad empresarial que quiera ser gravada. Muestra de ello es que los costos asociados a la aplicación de tal régimen impositivo son repercutidos -vía precio- sobre el público, a quien -en definitiva- se le pretende inhibir el consumo de tales especies, dado el impacto negativo que sus excesos producen sobre la salud pública, tal y como expresamente reconoce la Exposición de Motivos de dicha ley.*

*Como se habrá podido notar, los tributos a que se refiere la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas y que fueron reservados por la fuerza de sus disposiciones al Poder Nacional, no guardan identidad alguna con el ramo tributario gravado por el impuesto sobre actividades económicas, o como aún lo denomina la ordenanza impugnada en razón de su longevidad: Patente de Industria y Comercio.*

*En efecto, la ley local cuestionada dispone en su artículo 1 que «La presente Ordenanza establece los requisitos que deben cumplir las personas naturales o jurídicas para el ejercicio de las actividades industriales, comerciales, económicas o de índole similar en jurisdicción del Municipio Mariño y las tasas e impuestos por Patentes de Industria y Comercio que deben pagar quienes ejerzan tales actividades con fines de lucro o remuneración». Con la finalidad de cuantificar el gravamen impugnado, la ordenanza lo describe como «una cantidad progresiva o una cantidad fija como mínimo tributable en base a los ingresos brutos, el producto de la venta y otras operaciones, salvo los casos gravados con impuestos fijos, todo conforme lo especificado en el Clasificador de Actividades Económicas que como Anexo es parte integrante de la presente Ordenanza».*

*En la actualidad, por virtud de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, de aplicación preferente respecto de las ordenanzas municipales (ex artículo 288 eiusdem) «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 ocurridas en esa jurisdicción de acuerdo con los criterios previstos en esta Ley o en los Acuerdos o convenios celebrados a tales efectos».*

*De lo expuesto hasta el momento, se tiene que el impuesto sobre actividades económicas es un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas tomando como base la manifestación de riqueza expresada en su volumen de negocios. En atención a tal definición del hecho imponible y a la base de cálculo aplicada para su cuantificación, se concluye de manera incuestionable que el comentado el tributo municipal apunta a gravar de forma directa la actividad empresarial, contrario a lo que sucede –como arriba se expuso- con el impuesto aplicable a los licores.*

*De esta forma, mal puede acusarse la incompatibilidad en nuestro sistema tributario de la aplicación de ambos impuestos de naturaleza tan disímil, pues uno y otro regulan distintos hechos imponibles que –además- inciden en distintos sujetos. De este modo, la reserva exclusiva que declara la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas a favor de la República, debe ser entendida como la imposibilidad de que otros entes político-territoriales establezcan tributos de igual entidad, pero en modo alguno excluye que éstos ejerzan las potestades tributarias que la propia Constitución acordó como fuente de sus ingresos.*

*Mal puede referirse que el Legislador Nacional quiso excluir de manera inequívoca el ejercicio de tales potestades por parte de los Municipios, cuando expresamente señala en el artículo 208 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que «[e]ste impuesto [a las actividades económicas] es distinto a los tributos que corresponden al Poder Nacional o Estadal sobre la producción y el consumo específico de un bien, o el 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 que se trate».*

*Por su parte, el artículo 215 del mismo texto orgánico, prevé que «[e]n 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 tales conceptos como una deducción de la base imponible del impuesto sobre actividades económicas, en proporción a los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva».*

*Así las cosas, se infiere el reconocimiento por parte del Legislador de la plena compatibilidad entre el gravamen específico al consumo previsto en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas y el impuesto a las actividades económicas que corresponde a los Municipios, no obstante que -en atención al potencial impacto de este último- haya establecido como cláusulas de armonización tributaria la exclusión de su base imponible de lo pagado a la República por concepto de este tributo específico, así como la autorización para que -vía Ley de Presupuesto- sean fijados topes en las alícuotas municipales.*

*Desde esta perspectiva, no puede estimarse que la ordenanza impugnada haya usurpado la competencia tributaria del Poder Público Nacional al gravar el ejercicio de la industria y el comercio de licores en la forma en ella prevista y de conformidad con los términos de la aún reciente Ley Orgánica del Poder Público Municipal; pues aquella potestad de la República grava un ramo tributario distinto, como lo es el consumo de las referidas especies. De esta manera, debe declararse sin lugar la demanda de nulidad objeto de estos autos. Así se decide”.*

Como puede apreciarse de su lectura, en el fallo parcialmente transcrito se admitió que esta Sala consideraba “*que la Ley de Impuesto sobre Alcohol y Especies Alcohólicas reservó de manera exclusiva y excluyente el gravamen sobre tales rubros al Poder Nacional, lo que vedaría al Poder Local el ejercicio de sus potestades tributarias, al constituir una limitación -con fundamento constitucional- de las mismas”.* Sin embargo, un nuevo estudio de tal aspecto llevó a concluir que *“el régimen impositivo que recae sobre los alcoholes tiene un objeto distinto del que reviste el impuesto sobre actividades económicas”.*

Esa conclusión, que la Sala reitera en esta ocasión, resultó del análisis *“de la naturaleza de cada uno de tales impuestos y de los elementos que componen el hecho imponible”,* pues lo cierto es que resulta imprescindible conocer los límites de la potestad tributaria que reconoce a la República la Constitución para distinguirla de la que la misma Constitución acuerda a los Municipios en materia de impuesto sobre actividades económicas.

Al respecto, observa la Sala que, conforme el artículo 156.12 de la Constitución, sólo al Poder Nacional corresponde “l*a creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos* […] *que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas*”.

Por su parte, en desarrollo de esa norma constitucional, el artículo 2 de la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas dispone que “e*l ejercicio de la industria y el comercio del alcohol etílico y especies alcohólicas quedan gravados con los impuestos que establece esta ley*”.

Ahora bien, como se declaró en el referido fallo N° 2408/2007, esta última previsión legal *“no supone la inmediata declaración del hecho imponible que se pretende gravar a través de los distintos tributos que prevé la ley (a la producción de especies alcohólicas, en los artículos 11, 12 y 13; a su importación, en el artículo 14; a su expendio, en el artículo 18 y, finalmente, a la venta de bebidas alcohólicas, en el artículo 19)”.* Según declaró la Sala, “*la ley trata, en realidad, de señalar la técnica escogida por el Legislador Nacional para gravar en fase única (producción, importación, expendio y venta) los señalados rubros, no con la finalidad de exaccionar a quienes desarrollen tales actividades económicas, sino –de manera indirecta- a quienes consumen tal clase de bienes”.*

Como se sostuvo en ese fallo, los impuestos específicos al consumo, como los creados en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas, forman parte del régimen de imposición indirecta y no buscan pechar el ejercicio de las actividades industriales. Por ello, la Sala afirmó que “*el momento y la forma en el que son gravadas, sólo son muestra de las herramientas utilizadas por el Legislador con la finalidad de potenciar la eficiencia en la gestión y control del mencionado tributo; pero -en esto debe insistirse- no apuntan a considerar que exista una manifestación de riqueza propia de la actividad empresarial que quiera ser gravada. Muestra de ello es que los costos asociados a la aplicación de tal régimen impositivo son repercutidos -vía precio- sobre el público, a quien -en definitiva- se le pretende inhibir el consumo de tales especies, dado el impacto negativo que sus excesos producen sobre la salud pública, tal y como expresamente reconoce la Exposición de Motivos de dicha ley”.*

Por tanto, la Sala mantiene el criterio según el cual *“los tributos a que se refiere la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas y que fueron reservados por la fuerza de sus disposiciones al Poder Nacional, no guardan identidad alguna con el ramo tributario gravado por el impuesto sobre actividades económicas, o como aún lo denomina la ordenanza impugnada en razón de su longevidad: Patente de Industria y Comercio”.*

En el caso de autos, las disposiciones impugnadas forman parte de las Ordenanzas sobre impuestos y Administración Tributaria del Municipio San Francisco del Estado Zulia.

Según el artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, “*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.*”.

Por tanto, el impuesto sobre actividades económicas es un impuesto que grava el ejercicio de actividades económicas tomando como base la manifestación de riqueza expresada en su volumen de negocios. De ese modo, el referido tributo municipal grava de forma directa la actividad empresarial, contrario a lo que sucede con el impuesto aplicable en el caso del consumo de bebidas alcohólicas.

Lo expuesto revela que no existe incompatibilidad por la coexistencia de impuestos de naturaleza tan disímil, pues uno y otro regulan distintos hechos imponibles que –además- inciden en distintos sujetos. De este modo, la reserva exclusiva que declara la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas a favor de la República, debe ser entendida como la imposibilidad de que otros entes político-territoriales establezcan tributos de igual entidad, pero en modo alguno excluye que éstos ejerzan las potestades tributarias que la propia Constitución acordó como fuente de sus ingresos.

No puede dejar de considerarse que resulta un contrasentido afirmar que el legislador nacional haya pretendido excluir el ejercicio de tales potestades por parte de los municipios, cuando expresamente señala en el artículo 206 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal que el impuesto a las actividades económicas *“…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”.*

En ese mismo sentido, el artículo 213 de esa Ley Orgánica del Poder Público Municipal prevé que “*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 brutos atribuibles a la jurisdicción municipal respectiva.”.*

Es obvio para la Sala, entonces, que el legislador nacional ha reconocido la compatibilidad entre el gravamen específico al consumo previsto en la Ley de Impuesto al Alcohol y Especies Alcohólicas y el impuesto a las actividades económicas que corresponde a los municipios, no obstante que, en atención al potencial impacto de este último, haya establecido cláusulas de armonización tributaria.

Por todo lo expuesto, es criterio de la Sala que no puede estimarse que las ordenanzas impugnadas hayan usurpado la competencia tributaria del Poder Público Nacional al gravar el ejercicio de la industria y el comercio de bebidas alcohólicas, pues la potestad de la República grava un ramo tributario distinto, como lo es el consumo de tales productos. En consecuencia, se desestima el referido argumento y, así se declara.

Luego, señalan los abogados actores que las disposiciones atacadas usurpan las competencias del Poder Nacional sobre la materia ambiental. Al respecto, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela reconoce en su artículo 127, un derecho colectivo, categorizado como de tercera generación, según el cual, se garantiza actualmente y a futuro, la protección y mantenimiento del ambiente y, por tanto, todas las personas tienen, individual y colectivamente, el derecho a disfrutar de un hábitat seguro, sano y ecológicamente equilibrado.

La referida norma encuentra su antecedente en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre El Medio Humano, celebrado en Estocolmo en 1972, donde se estableció un consenso mundial sobre una serie de principios conocidos como la Declaración de Estocolmo, en dicha declaración el principio 1 reconoce expresamente que *“El hombre tiene Derecho fundamental a la libertad, a la igualdad y al disfrute de condiciones de vida adecuadas en un medio de calidad tal que le permita llevar una vida digna y gozar de bienestar...”*.

De acuerdo con los postulados expuestos, los estados han incorporado como principios fundamentales, la preocupación ecológica surgida a fin de armonizar la utilización racional de los recursos con la protección de la naturaleza para garantizar el mejor desarrollo de la persona y, así, asegurarle una mejor calidad de vida.

Ahora bien, como correlativo del derecho a un medio ambiente sano y ecológicamente equilibrado, se encuentra el deber que tiene el Estado de protegerlo y de salvaguardar la diversidad biológica, los recursos genéticos, los procesos ecológicos, los parques nacionales y monumentos naturales y demás áreas de especial importancia ecológica, con lo que, resulta una obligación fundamental del Estado, garantizar que la población se desenvuelva en un ambiente libre de contaminación, donde el aire, el agua, los suelos, las costas, el clima, la capa de ozono y las especies vivas, sean especialmente protegidos, de conformidad con la ley.

Así, las estructuras subjetivas del Poder Público deben velar por la salvaguarda del entorno y la explotación racional y sustentable de los recursos. En este propósito, el pensamiento industrial o mecanicista que durante siglos concibió a los mares como fuente inagotable de recursos o meras vías para el transporte, donde el agua no poseía valor alguno, ha cambiado y, como consecuencia de la problemática ambiental, actualmente el agua es vista como un recurso natural, que no tiene carácter inagotable, pues su deterioro lleva a que millones de personas sufran por su escasez.

Precisamente en el referido contexto, el constituyente de 1999 dispuso en el artículo 156.23 del Texto Fundamental que corresponde al Poder Público Nacional la política y la legislación en materia ambiental, con lo cual, reservó a la República, el desarrollo de las potestades de gobierno y de normación sobre el ambiente.

Ello implica, por una parte, el diseño y conducción del gobierno en el área ambiental o en términos de Lafarrieré (citado por Gordillo. Tratado de Derecho Administrativo. Pág. VIII-10), velar por las necesidades de la sociedad proveyendo la estrategia de acción para el cumplimiento de los fines del Estado, en este caso, sobre la materia ambiental.

            Luego, corresponde igualmente a la República la legislación sobre la cuestión ambiental, esto es, dictar las normas cuyo ámbito material se refiere al ambiente, desarrollando *in totum* el referido derecho y, por tanto, de forma directa, frontal y global.

            En este sentido, las disposiciones atacadas que hacen mención al ambiente (artículos 6.5 y 9.4 antes citados), ni suponen el establecimiento de la política nacional sobre la materia, ni regulan de forma general lo correspondiente a la cuestión ambiental. En efecto, del análisis de las referidas disposiciones se evidencia que las ordenanzas atacadas ni diseñan la política que tendrá el Estado respecto del ambiente, ni regulan de manera exhaustiva este derecho y, con ello, lo que podría considerarse potencialmente lesivo del mismo. Antes bien, los referidos artículos 6.5 y 9.4 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, establecen lo que se conoce como una norma de remisión y, en consecuencia, se sirven de la ley nacional, concretamente el artículo 80 de la Ley Orgánica del Ambiente, para complementar el hecho impositivo correspondiente al ejercicio de actividades potencialmente contaminantes, las cuales, en salvaguarda de la reserva de ley, son las que así han sido calificadas por la ley nacional.

Efectivamente, las disposiciones bajo examen deben analizarse, como señaló esta Sala en la sentencia N° 3167, del 9 de diciembre de 2002 (caso: *Fiscal General de la República*), de manera sistemática y, por ende, en el contexto de todo el ordenamiento jurídico y no de forma aislada, lo cual, da lugar a que los artículos 6.5 y 9.4 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,  deban concordarse con el referido artículo 80 de la Ley Orgánica de Ambiente, que establece taxativamente cuales son las actividades capaces de degradar el medio ambiente.

La aplicación conjunta de ambas regulaciones (la nacional y la municipal), logra que se identifique claramente cuando un contribuyente ejerce una actividad económica previamente calificada como degradante para el ambiente, con lo cual, clasifica a los sujetos pasivos de la potestad tributaria municipal y determinan los supuestos gravables. Al mismo tiempo, los Códigos Clasificadores precisan cuál es la alícuota que se impone a la actividad. Entonces, si bien es cierto que las normas atacadas no son una manifestación típica del principio de codificación y con él, de la determinación concreta de un supuesto de hecho y su consecuencia jurídica, no es menos cierto que, su aplicación integrada permite identificar, certeramente, todos los elementos que componen el principio de legalidad tributaria, esto es, los sujetos pasivos de la obligación, el hecho gravable y la alícuota correspondiente.

Según lo expuesto, las disposiciones atacadas no usurpan la potestad normativa del Poder Nacional sobre la cuestión ambiental, sino que se valen de la regulación nacional para gravar actividades económicas que dentro de su jurisdicción puedan afectar el medio ambiente. Con lo cual, de igual forma, se observa que, contrariamente a lo afirmado por la accionante, dichas normas no carecen de hecho imponible, pues se reitera, éste es determinable a través de la integración con la legislación nacional con la Ordenanza atacada.

Ciertamente, el hecho imponible no es otra cosa que la actuación que se grava y que, conforme al principio de legalidad tributaria, debe estar claramente identificada, tal como ocurre en el presente caso. Con fundamento en lo antes expuesto, esta Sala desestima los argumentos de usurpación de competencias del Poder Nacional, (ya que las disposiciones atacadas no diseñan la política ambiental ni regulan el derecho al ambiente de forma exhaustiva). Así como de indeterminación del hecho imponible (artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal) que éste se encuentra claramente determinado por la legislación nacional. Así se declara.

Luego, la actora denuncia la violación del principio de no confiscación a que se refieren los artículos 116 del Texto Fundamental y 160 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Al respecto, esta Sala en sentencia N° 144, del 6 de febrero de 2007 (caso: *Agencias Generales Conaven, C.A*., y otros), precisó que salvo los casos permitidos por el propio Texto Fundamental y excepcionalmente, las materias relacionadas con los delitos contra el patrimonio público y el tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes, no es posible decretar ni ejecutar la *confiscatio*, toda vez que esta medida, ha estado -salvo las excepciones constitucionalmente admitidas- excluida de las instituciones del ordenamiento jurídico venezolano, desde los propios tiempos independentistas, en razón del carácter excesivamente dañoso que presenta en el patrimonio del sujeto a quien le es aplicada.

Tal castigo, es una sanción que, de acuerdo a Dromi (Derecho Administrativo. 1996. Editorial Ciudad Argentina. Pág. 620), procede a través de vías penales, civiles, administrativas y fiscales e implica, un desapoderamiento de parte esencial de los bienes de la persona que, por tanto, excede un porcentaje razonable de punición, constituyéndose en una sanción desproporcionada que resulta violatoria del derecho de propiedad.

En el mismo sentido, Marienhoff M. (Tratado de derecho Administrativo. 1965. Editorial Abeledo Perrot. Tomo IV. Pág. 499), recoge esta noción según la cual, las confiscaciones pueden derivar de actos expresos de naturaleza civil, administrativa, fiscal o penal y, de igual forma, sostiene que se trata del apoderamiento de todos los bienes de una persona, o al menos de la mayoría de estos, por lo que resultará confiscatoria, aquella exigencia de pago cuyo monto absorba todo o gran parte del capital o renta de quien resulte obligado.

Así, la prohibición de actividad confiscatoria, no es una protección constitucional sobre los bienes específicos de los administrados, sino una garantía del grado de afectación sobre sus derechos reales.

En tal virtud, el impedimento constitucional a la actuación confiscatoria, funge de principio inherente a la determinación de las cargas tributarias y, por ende, supone un esquema de adecuación entre el tributo y la capacidad de los contribuyentes.

Según lo anterior, la prohibición del efecto confiscatorio de los tributos  se encuentra vinculada al principio de razonabilidad que debe guiar el ajuste entre las potestades tributarias y la capacidad contributiva de los particulares, para lo cual, debe cuidarse que el tributo no alcance formal o sustancialmente la confiscación de los bienes de quien debe pagarlo.

Se observa claramente, que la juridicidad del tributo no deriva sólo de su consagración legal, sino de su adecuación a determinados límites sustanciales que proscriben el desapoderamiento total de los bienes (o de su equivalente) del contribuyente, pues como afirma Valdés (Curso de Derecho Tributario. 1996. Ediciones De Palma. Pág. 128), ello implicaría un sacrificio económico excesivo.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, es de principio que las cargas tributarias alcancen racionalmente el patrimonio de los contribuyentes sin afectar la totalidad de sus bienes o una parte sustancial de los mismos y, al respecto, el único artículo de los impugnados que establece una alícuota por el desarrollo de la actividad económica que pudiera ser contaminante según la legislación nacional, es el artículo 9.4 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, el cual, tasa en 195 unidades tributarias la contribución por el desarrollo de la mencionada actividad.

Según la accionante, dicha imposición tiene carácter desproporcionado, sin embargo, en los términos anteriormente desarrollados, la condición confiscatoria de un tributo es una situación fáctica que debe constatarse en cada caso concreto y directamente sobre la esfera patrimonial del contribuyente. En efecto, el carácter confiscatorio de una disposición fiscal no es una situación que pueda determinarse en abstracto (sobre la única base del monto de la alícuota), sino que debe establecerse mediante pruebas que demuestren que la aplicación del tributo supone el desapoderamiento de parte esencial de los bienes de la persona y que, por tanto, se excede el porcentaje razonable de carga tributaria.

En el presente caso, la recurrente no promovió ninguna prueba, con lo cual, no cursan elementos de juicio que permitan constatar que la alícuota contenida en el artículo 9.4 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, pueda tener efecto confiscatorio. Por lo tanto, se desestima dicho argumento, ya que no hay evidencias que demuestren que dicho pago pueda absorber la totalidad (o gran parte) de la renta de quien resulte obligado. Así se declara.

Seguidamente, la actora denuncia la violación del principio de igualdad, que como sostiene Bronfman (Manual de Derecho Constitucional, Universidad Europea de Madrid, 1998, p. 16), es uno de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, en consecuencia, forma parte del elenco de postulados superiores del Estado. (Vid. Sentencia N° 1457, del 27 de julio de 2006, caso: Pedro Martínez).

Así, la igualdad, dispuesta en el artículo 21 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, se presenta como una de las decisiones políticas fundamentales del Estado social de derecho y justicia o, en otras palabras, un presupuesto cardinal y básico de nuestro sistema jurídico, según el cual, el Estado debe garantizar que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias.

Ciertamente, la igualdad es una situación jurídica de poder que permite la reacción frente a las diferenciaciones arbitrarias, es decir, un derecho relacional que proscribe la discriminación o lo que es lo mismo, las desigualdades que se establecen de manera infundada. Significa entonces que “s*e prohíben las normaciones no justificadas (es decir arbitrarias o discriminatorias), pero no las normaciones diferenciadas, si corresponden a supuestos de hecho diferentes*” (Molas. ob. Cit., p. 301.

Según lo expuesto, la igualdad“*no exige tratar de manera igual situaciones diferentes*” (Molas, ob. Cit., p. 301), sino, que prohíbe la discriminación, que consiste en la diferenciación “*que se funda en un prejuicio negativo en virtud del cual los miembros de un grupo son tratados como seres no ya diferentes sino inferiores (en ciertos aspectos al menos). El motivo de la discriminación es algo más que irrazonable, es odioso, y de ningún modo puede aceptarse porque resulta humillante para quienes sufren esa marginación*.” (Bilbao, La Eficacia de los Derechos Fundamentales Frente a Particulares, 1997, p. 398).

Al respecto, esta Sala, en sentencia del 17 de febrero de 2006, dictada en el caso José Gómez Cordero, señaló:

“*el principio de igualdad implica un trato igual para quienes se encuentren en situación de igualdad -igualdad como equiparación-, y un trato desigual para quienes se encuentren en situación de desigualdad -igualdad como diferenciación- (vid. sentencia n° 898/2002, del 13 de mayo). En este último supuesto, para lograr justificar el divergente tratamiento que se pretenda aplicar, el establecimiento de las diferencias debe ser llevado a cabo con base en motivos objetivos, razonables y congruentes.*

*De lo anterior se desprende que no resulta correcto conferirle un tratamiento desigual a supuestos fácticos que ostenten un contenido* *semejante y que posean un marco jurídico equiparable, pero debe aclararse que igualdad no constituye sinónimo de identidad, por lo que también sería violatorio del principio de igualdad darle un tratamiento igualitario a supuestos que sean distintos (vid. GUI MORI, Tomás. JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ÍNTEGRA 1981-2001. Tomo I. Editorial Bosch. Barcelona, 2002, p. 332). Lo que podría resumirse en dos conclusiones: ‘No asimilar a los distintos, y no establecer diferencias entre los iguales,*’ como se dijo ut supra”.

Conforme con la doctrina citada, no cualquier trato desigual resulta discriminatorio, pues sólo lo es el trato desigual no basado en causas objetivas y razonables. En efecto, “*la igualdad constitucional no prohíbe que el legislador diferencie. Si lo hiciera, el legislador no podría hacer nada. No se aprobaría ni una sola ley. Lo que prohíbe es que diferencie de una manera no objetiva, no razonable y no proporcionada. Es decir, que tome partido ante el ejercicio del derecho a la diferencia*” (Pérez Royo,Curso de Derecho Constitucional, 2000, p. 311).

Según lo expuesto, el legislador puede introducir diferencias de trato cuando no sean arbitrarias, esto es, cuando estén justificadas por la situación real de los individuos o grupos. En este sentido, la denunciada desigualdad que establecen las normas impugnadas respecto a los contribuyentes que explotan el ramo de licores del resto de los comerciantes, se fundamenta, en razones de orden sanitario, pues dicho ramo, tiene incidencia directa en la salud de la población.

Ciertamente, la comercialización del ramo licorero presentan una especial condición sobre la salud e, incluso, sobre la sociedad, dados los efectos que el consumos de bebidas alcohólicas produce y, de allí, que aun cuando se considere lícita, recaigan sobre ella restricciones de diverso orden, entre ellos, los de carácter fiscal, que tienden a pechar en mayor medida a dichos productos para disuadir su consumo.

            Entonces, la prohibición impugnada presenta una especificidad que la diferencia racionalmente (en circunstancias de orden sanitario y social) de otras actividades económicas y, por ello, no resulta pertinente el alegato de violación del principio de igualdad, por cuanto la limitación atacada no es irracional y, en consecuencia, no es discriminatoria.

Sobre la base de las consideraciones anteriores, se desestima la denuncia de violación del derecho a la igualdad, y así se decide.

Posteriormente, la accionante denunció la violación del principio de territorialidad del tributo, referido a la exigencia de que la actividad industrial o comercial que se califica como hecho imponible, sea realizada en el municipio que exige su pago. Al respecto, tal como se desprende de las consideraciones anteriormente desarrolladas, la potestad tributaria es una competencia concurrente cuya legislación de base se encuentra distribuida entre el Código Orgánico Tributario y la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Ésta última ley regula en su artículo 219 lo relativo a cómo deben armonizarse las potestades tributarias de varios municipios cuando el hecho imponible se ejecute en un municipio distinto a donde está inscrito el contribuyente.

            Así, el referido artículo dispone lo siguiente:

 “*Artículo 219.*

*…omissis…*

*…En el caso de servicios que sean totalmente ejecutados en una jurisdicción diferente a aquellas, 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…”*.

La norma transcrita, responde al hecho de que las sociedades mercantiles que tienen su domicilio en un determinado municipio, se benefician de la administración municipal, independientemente de que desarrollen su actividad comercial allí. En efecto, el sólo hecho de que una sociedad mercantil se ubique en un municipio, la hace usuaria de sus servicios y ello, da lugar a una relación prestacional donde el particular tiene la condición de contribuyente al que se le impone un mínimo de cargas fiscales como contraprestación de las prestaciones que recibe.

En otros términos, la citada disposición establece una tasa que responde al principio de reciprocidad que informa este tipo de cargas fiscales, según el cual, la prestación de los servicios básicos municipales debe ser pagada por los usuarios.

Entonces, el hecho imponible de las tasas municipales es la prestación efectiva que hace el ente político territorial a favor de sus contribuyentes, es decir, se trata de una obligación bilateral entre la administración municipal y los contribuyentes que reciben los servicios.

Ahora bien, el hecho imponible del impuesto de industria y comercio, no es la actividad prestacional de los municipios, sino, el desarrollo de una actividad mercantil por parte de un contribuyente. En efecto, según lo previsto en el anteriormente citado artículo 205 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, “*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*”.

Según la norma transcrita, el tributo a las actividades económicas grava directamente la actividad empresarial que se lleva a cabo dentro de cada municipio y, en este contexto, los artículos 9 y 68 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, imponen una alícuota que procede cuando los contribuyentes inscritos en el Municipio no hayan desarrollado operaciones o cuando declaren no haber obtenido ingresos y no hayan solicitado su desincorporación.

Tal situación, si bien, resulta legítima como tasa aplicable a los contribuyentes domiciliados en el Municipio San Francisco del Estado Zulia, desconoce que el hecho generador de los impuestos de industria y comercio, es el desarrollo efectivo de una actividad económica de índole mercantil en su jurisdicción y, que en consecuencia, si no se realiza tal actividad dentro de su territorio, no se produce el hecho gravable.

Efectivamente, los impuestos de industria y comercio responden a la generación de recursos monetarios vinculados a una actividad de naturaleza mercantil en un municipio determinado, con lo cual, si no se ejecutan en la jurisdicción del municipio que pretende gravarla o no se generan tales ingresos (aunque sea brutos), no ocurre el hecho imponible.

Ello así, resulta patente para la Sala que los artículos 9 y 68 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, establecen una tasa que, aun cuando se enmarca dentro de las potestades fiscales del Municipio, no puede ser exigida como parte de los impuestos de industria y comercio, ya que resulta violatoria del principio de territorialidad fiscal, pues impone a los contribuyentes el pago de un tributo cuyo hecho imponible no se ha ejecutado dentro del Municipio.

En tal virtud, se declara la inconstitucionalidad de los artículos 9 y 68 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. Así se decide.

Finalmente, denuncia la accionante la violación del principio de reserva legal dado que se habría delegado la potestad normativa, permitiendo a la Administración Tributaria la determinación de tipos impositivos, así como el establecimiento de circunstancias agravantes o atenuantes de las sanciones, la posibilidad de dictar disposiciones normativas de carácter fiscal y, por último, que se excluye la posibilidad de impugnación de los referidos actos normativos.

Sobre el particular, esta Sala, en sentencia N° 1618 del 24 de noviembre de 2009 (caso: Adoración Bandres), precisó que la noción actual del principio de legalidad reconoce a la figura de la colaboración reglamentaria, como una técnica de normación legítima, pues el carácter general y abstracto de los actos de rango legal dificulta el desarrollo técnico *in extremis* de ciertas materias. Por ello, corresponde a la ley establecer los parámetros en que se dictará el reglamento y, a éste, mantenerse dentro de esos límites que impone la propia ley.

Es conforme a lo expuesto que tanto la doctrina como la jurisprudencia de esta Sala (vid. Entre otras la sentencia N° 2164 del 14 de septiembre de 2004, caso: Alfredo Travieso Passios) ha reconocido que el desarrollo de la potestad reglamentaria permite que se recurra a normas de rango inferior a la ley para colaborar en la producción normativa, con lo cual, en Venezuela no se encuentra excluida la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas sub legales, siempre que tal cometido no haga posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley.

Entonces, uno de los límites a la colaboración reglamentaria es precisamente la sujeción a la previsión legal y, con ella, a los criterios que la ley establece de forma específica, lacónica y con parámetros delimitados, para que la Administración reglamente.

Lo expuesto supone que el reglamentista complementa técnicamente la materia previamente abordada por el legislador ordinario y, de allí, que no son admisibles las llamadas “deslegalizaciones” que se traducen en cláusulas generales que dejan en manos del reglamentista, sin directrices ni objetivos, la responsabilidad de regular materias a través de reglamentos autónomos (salvo los denominados reglamentos organizativos).

Así, la posibilidad de remisión que la ley puede hacer en el reglamento debe efectuarse de manera expresa, siendo, por ende, necesario el antecedente de una ley que detalle los parámetros generales que se desarrollarán en el reglamento. En otras palabras, la remisión al reglamento no puede ser abstracta, oscura ni poco limitada, que conlleve a una actividad indiscriminada del reglamentista que pudiera dar lugar a la referida deslegalización.

En el marco de las consideraciones anteriores, se observa que el artículo 113 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, y los artículos 171 y 172 de la Ordenanza sobre Administración Tributaria Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia, habilitan al Alcalde para delegar el desarrollo de la potestad normativa, concretamente, para determinar tipos impositivos, así como el establecimiento de circunstancias agravantes o atenuantes de las sanciones, admiten la posibilidad de dictar disposiciones normativas de carácter fiscal y, por último, que excluyen la posibilidad de impugnación de los referidos actos normativos.

Del análisis de las disposiciones transcritas se evidencia la falta de exhaustividad en los parámetros que deben orientar el desarrollo de la potestad reglamentaria, pues el legislador municipal dejó a la Administración plena libertad para establecer, sin condicionamiento, nuevos tipos impositivos, así como las situaciones que agravan o atenúan la comisión de una sanción administrativa y, en general, nuevas normas de carácter general excluidas de control jurisdiccional.

Ciertamente, los referidos artículos carecen de una taxativa categorización de las condiciones excepcionales que deben orientar al reglamentista a la hora de llevar a adelante su regulación, con lo cual, se presentan como “normas en blanco”, que otorgan al Ejecutivo municipal una discrecionalidad ilimitada al momento de dictar su regulación sub legal.

Ello así, las señaladas normas violentan el artículo 25 de nuestro Texto Fundamental, que reconoce la definitiva superación de la tesis de los actos excluidos y positiviza la teoría de la universalidad de control de los actos del Poder Público, enraizando dentro de la estructura del Estado, como un predicado republicano.

En efecto, sin menoscabo de la exigencia del carácter definitivo de la actuación pública o de los supuestos a que hace referencia el artículo 85 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, como disposición racionalizadora del ejercicio de los recursos tendentes a la impugnabilidad de un acto administrativo, el Estado de Derecho engendra o implica la existencia de órganos contralores, que impongan al Estado en general la obligación de ajustar cada uno de sus actos a las normas y principios del ordenamiento jurídico.

Es el control de la actividad del Poder Público, lo que permite mantener la coherencia de una actuación en particular con el resto del ordenamiento jurídico, es decir, con los valores superiores del Estado y por ello, dentro de sus principales actividades se encuentra el control jurisdiccional.

En virtud de lo expuesto, resulta patente que las disposiciones bajo análisis  constituye una regulación imperfecta en la cual el legislador municipal inobservó el necesario establecimiento de los parámetros generales que deben orientar al reglamentista y, al mismo tiempo, estableció una inconstitucional excepción al control plenario de la actuación del Poder Público.

Por lo anterior, esta Sala declara la nulidad por inconstitucionalidad de los artículos 113 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, y 171 y 172 de la Ordenanza sobre Administración Tributaria Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia. Así se decide.

En tal sentido, esta Sala, por razones de seguridad jurídica, fija los efectos de esta decisión a partir de la publicación de este fallo, es decir, le otorga efectos *ex nunc*.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5de la señalada Ley*,* se ordena la publicación de este fallo en la Gaceta Judicial y en la Gaceta Oficial del Municipio San Francisco del Estado Zulia.

**III**

**DECISIÓN**

Por los razonamientos que anteceden, esta Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, administrando justicia en nombre de la República por autoridad de la ley, declara:

1.- **PARCIALMENTE CON LUGAR** la acción de nulidad incoada por la **CÁMARA LICORERA Y AFINES DEL ESTADO ZULIA**, contra la Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del Estado Zulia, publicada en la Gaceta Municipal de fecha 11 de diciembre de 2009, N° 258, Año XIV Extraordinaria, en sus artículos 6 cardinal 5, 9 cardinal 4, 68, 113 y los Códigos con sus respectivas alícuotas Nos. 15, 95 y 113 del Clasificador de Actividades Económicas; y de los artículos 171 y 172 de la Ordenanza sobre Administración Tributaria Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia.

2.- **ANULA** los artículos 9, 68 y 113 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.

3.- **ANULA** los artículos171 y 172 de la Ordenanza sobre Administración Tributaria Municipal del Municipio San Francisco del Estado Zulia.

4.- **SE FIJAN** los efectos de esta decisión a partir de la publicación de este fallo por la Secretaría de esta Sala Constitucional, es decir, le otorga efectos *ex nunc*.

5.- **SE ORDENA LA PUBLICACIÓN** de este fallo en la Gaceta Judicial y en la Gaceta Oficial del Municipio San Francisco Estado Zulia.

Publíquese, regístrese y comuníquese. Cúmplase lo ordenado.

Dada, firmada y sellada en el Salón de Despacho de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en Caracas, a los 11 días del mes de julio   dos mil doce. Años: **202º** de la Independencia y **153º** de la Federación.

La Presidenta,

LUISA ESTELLA MORALES LAMUÑO

                      El Vicepresidente,

      FRANCISCO ANTONIO CARRASQUERO LÓPEZ

                                                         Ponente

Los Magistrados,

MARCOS TULIO DUGARTE PADRÓN

CARMEN ZULETA DE MERCHÁN

ARCADIO DE JESÚS DELGADO ROSALES

JUAN JOSÉ MENDOZA JOVER

GLADYS MARÍA GUTIÉRREZ ALVARADO

El Secretario,

JOSÉ LEONARDO REQUENA CABELLO

FACL/

Exp. n° 10-0657

Quien suscribe, Magistrada Carmen Zuleta de Merchán, de conformidad con el artículo 104 de la Ley Orgánica que rige las funciones de este Alto Tribunal y 53 del Reglamento de Reuniones, presenta voto salvado en la decisión dictada por esta Sala Constitucional en el expediente n° 10-0657, que declaró parcialmente con lugar la demanda de nulidad incoada por la Cámara Licorera y Afines del Estado Zulia contra la *“Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipio San Francisco del Estado Zulia”*.

Al respecto, la disensión del presente fallo estiba en las consideraciones de fondo realizadas con respecto a la posibilidad que tendrían los Municipios de establecer tributos sobre materias que no le pertenecen en razón de la potestad tributaria originaria conferida por la Constitución y que tampoco han sido adjudicada por derivación del Poder Nacional. Estrictamente se hace referencia al punto de establecer gravámenes municipales sobre actividades perniciosas sobre el medio ambiente.

Para ello, resulta necesario hacer referencia a las normas fiscales dictadas por el Municipio San Francisco del Estado Zulia y que implementan una política fiscal en materia ambiental:

Artículo 6°.- A los fines del pago del impuesto establecido en esta Ordenanza, así como de la tasa por la expedición de la licencia correspondiente, los contribuyentes quedan clasificados de la siguiente manera:

(…)

5) Contribuyentes potencialmente contaminantes o cuya actividad representa un riesgo para la vida o la salud de la comunidad. Se entiende pro tales las personas naturales o jurídicas, establecimientos permanentes y demás entidades económicas que ejerzan actividades potencialmente contaminantes o actividades que  impliquen riesgo a la seguridad o salud del público, sea cual sea el monto de ingresos anuales que obtengan. Quedan incluidos en esta categoría los expendedores de bebidas alcohólicas.

Artículo 9.- Los contribuyentes de servicios con sede permanente que no tuviesen operaciones o actividades económicas en un periodo (año fiscal), deberán pagar un mínimo tributable, como sigue:

(…)

4.- Contribuyentes potencialmente contaminantes o cuya actividad representa un riesgo para la vida o la salud de la comunidad (artículo 6.5): 195 U.T.

La presente decisión establece determinadas conclusiones acerca de la asertividad que tendrían los Municipios de aplicar exacciones sobre la materia ambiental cuando no tienen competencia sobre este ámbito (CRBV 156.23), ni el Poder Nacional le ha delegado potestad para pechar estas actividades.

Sobre este aspecto, el fallo del cual se discrepa, considera lo siguiente:

 En este sentido, las disposiciones atacadas que hace mención al ambiente (artículos 6.5 y 9.4 antes citados), ni suponen el establecimiento de la política nacional sobre la materia, no regulan de forma general lo correspondiente a la cuestión ambiental. En efecto, del análisis de las referidas disposiciones se evidencia que las ordenanzas atacadas no diseñan la política que tendrá el Estado respecto del ambiente, ni regulan de manera exhaustiva este derecho y, con ello, lo que podría considerarse potencialmente lesivo del mismo. Antes bien, los referidos artículos 6.5 y 9.4 de la Ordenanza de Reforma Total de la Ordenanza que Crea y Regula el Impuesto sobre Actividades Económicas del Municipios San Francisco del Estado Zulia, establecen lo que se conoce como una norma de remisión y, en consecuencia se sirven de la ley nacional, concretamente el artículo 80 de la Ley Orgánica del Ambiente, para complementar el hecho impositivo correspondiente al ejercicio de actividades potencialmente contaminantes, las cuales, en salvaguarda de la reserva de ley, son la que así han sido calificadas por la ley nacional.

Efectivamente, las disposiciones bajo examen deben analizarse, como señaló esta Sala en la sentencia N° 3167, del 9 de diciembre de 2002 (caso: Fiscal General de la República), de manera sistemática y, por ende, en el contexto de todo el ordenamiento jurídico y de no forma aislada, lo cual, da lugar a que los artículos 6.5 y 9.4 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, deban concordarse con el referido artículo 80 de la Ley Orgánica de Ambiente, que establece taxativamente cuales son las actividades capaces de degradar el medio ambiente.

La aplicación conjunta de ambas regulaciones (la nacional y la municipal), logra que se identifique claramente cuando un contribuyente ejerce una actividad económica previamente calificada como degradante para el ambiente, con lo cual, clasifica a los sujetos pasivos de la potestad tributaria municipal y determinan los supuestos gravables. Al mismo tiempo, los Códigos Clasificadores precisan cuál es la alícuota que se impone a la actividad. Entonces, si bien es cierto que las normas atacadas no son una manifestación típica del principio de codificación y con él, de la determinación concreta de un supuesto de hecho y su consecuencia jurídica, no es menos cierto que, su aplicación integrada permite identificar, certeramente, todos los elementos que componen el principio de legalidad tributaria, esto es, los sujetos pasivos de la obligación, el hecho gravable y la alícuota correspondiente.

Según lo expuesto, las disposiciones atacadas no usurpan la potestad normativa del Poder Nacional sobre la cuestión ambiental, sino que se valen de la regulación nacional para gravar actividades económicas que dentro de su jurisdicción puedan afectar el medio ambiente. Con lo cual, de igual forma, se observa que, contrariamente a lo afirmado por el accionante, dichas normas no carecen de hecho imponible, pues se reitera, éste es determinable a través de la integración con la legislación nacional con la Ordenanza atacada.

En primer orden debe advertirse que la presente nulidad se encuentra inserta estrictamente dentro de la materia impositiva y en los principios constitucionales que condicionan y determinan el régimen fiscal en los tres niveles políticos territoriales que le permiten el establecimiento, normación y exigencia de tributos.

Asimismo, debe recordarse la *potestad tributaria* viene decantada por derivación del principio de soberanía: la ciudadanía otorga bajo consenso de voluntades, el marco fundamental para el ejercicio de ese poder en los términos previstos en la Constitución.

Precisamente, es a partir de la norma fundamental que se decantan el resto del ordenamiento y permite concebir el ejercicio de la *potestad tributaria* bajo una doble acepción: la *potestad tributaria originaria* nacida de las previsiones del propio texto constitucional y *la potestad tributaria derivada o delegada* ejercida por los niveles político territoriales inferiores previa anuencia normativa prevista en la legislación nacional.

Sin embargo, debe advertirse que ese conferimiento queda circunscrito al marco fundamental de la *potestad tributaria originaria* y los principios constitucionales tributarios implícitos en el ejercicio de ese poder (legalidad, igualdad, progresividad, no confiscatoriedad, etc.), quienes en su totalidad condicionan la implementación del régimen fiscal.

En este sentido, el Poder Nacional tiene *una potestad tributaria originaria plena* para crear tributos dentro del ámbito de competencias que la Constitución le confiere; mientras que, a nivel estadal y municipal, esta *potestad tributaria originaria* queda reducida a tales entidades, solo para crear los tributos constitucionalmente permitidos, sin poder implementar otros distintos a aquellos previstos en el marco fundamental.

El ejercicio de esta potestad originaria no obsta que el Poder Nacional pueda conferir en un momento determinado *potestades tributarias derivadas* permitiendo ***por ley nacional*, y de manera lacónica, directa y expresa,** que los otros niveles puedan implementar y percibir tributos. Mientras eso no ocurra, solo el Poder Nacional, plenamente facultado, es el único quien solamente puede establecer y exigir el pago de esas formas fiscales, sin que las mismas puedan ser asumidas por los Estados y los Municipios.

En este punto, solo el Poder Nacional, a través de la Asamblea Nacional, puede implementar en amplio espectro la creación de nuevos tributos, con las limitaciones constitucionales que le circunscriben, y es solo a través de ella, que pueden conferirse, por ley nacional, nuevas tributaciones para los Estados y Municipios (artículo 187, numerales 1 y 6 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela).

Por tanto, en lo referente a los demás niveles políticos territoriales, *existe una prohibición absoluta* para crear tributos que no sean aquellos devenidos de la potestad tributaria originaria conferida por la propia Constitución, por lo que no pueden asumir nuevas formas salvo que provengan de conferimiento expreso dado por el Poder Nacional.

En este sentido, el Poder Nacional ha establecido rigorismo con respecto a la potestad tributaria delegada de los Municipios, conforme lo establecido en el artículo 156.13 de la Constitución: *“Es competencia del Poder Nacional* (…) *13. La legislación para garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los impuestos estadales y municipales”*; desarrollo constitucional éste implementado en el artículo 160 de la Ley Orgánica del Poder Pública Municipal, cuando establece: *“El Municipio a través de ordenanzas podrá crear, modificar o suprimir los tributos que le corresponden por disposición constitucional* ***o que les sean asignados por ley nacional o estadal****. Asimismo, los municipios podrán establecer los supuestos de exoneración o rebajas de esos tributos”*.

Por tanto, ante la ausencia de una norma nacional que le asigne potestad tributaria, el Municipio no tiene atribución para legislar e implementar un régimen impositivo como el que pretendió sobre el ámbito ambiental.

Debe señalarse, tanto para el legislador municipal como para la mayoría sentenciadora, que los tributos en razón del principio de legalidad y reserva legal tributaria deben estar consagrados *expresamente* y no pueden surgir por vía de interpretación mediante instrumentos como la remisión normativa a la ley nacional para derivar por analogía la posibilidad de exaccionar daños ambientales a través del impuesto municipal sobre actividades económicas. Para procurar un impuesto de esta índole necesariamente debe mediar una previsión taxativa, no interpretado ni basado en remisiones a normas nacionales que no tienen carácter tributario, ni confieren competencias impositivas a los municipios en materia ambiental.

La consideración efectuada por esta Sala en el ámbito ambiental no puede guardar relación alguna con el impuesto municipal sobre actividades económicas, toda vez que, en los términos expresados por esta propia Sala en sentencia 2408/2007, la correlación de la exacción recae sobre *la actividad lucrativa* y no puede derivarse hacia posibles efectos consecuenciales, por ser éstos hechos imponibles no ínsitos y completamente distintos a la propia actividad económica.

En este caso, el factor *contaminación o daño ambiental*,comprende un aspecto completamente ajeno al gravamen municipal en cuyo caso solo podría ser pechado por el Poder Nacional o cuando éste considere pertinente conferir esa potestad a los otros niveles territoriales.

Del mismo modo, debe señalarse que el Poder Nacional estableció una clara limitación a nivel general en el cual no puede establecer por mecanismos interpretativos la creación de tributos cuando el Código Orgánico Tributario, en su artículo 6, estipuló: *“La analogía es admisible para colmar los vacíos legales,* ***pero en virtud de ella no pueden crearse tributos****, exenciones, exoneraciones ni otros beneficios, tampoco tipificar ilícitos no establecer*”. Adicionalmente, esta disposición, que simplemente comporta una concreción del principio de legalidad en materia tributaria, de rango constitucional, tiene plena fuerza para los Municipios, al no estarse en presencia de un tributo conferido originariamente por la Constitución, el cual, como se advirtió, prevé taxativamente los impuestos permitidos al fisco local como base constitucional de la hacienda pública municipal.

En este aspecto, el Municipio no puede inducir o deducir un nuevo gravamen amparándose en normas nacionales que no sean aquellas que expresamente le confieran y otorguen el ejercicio tributario en materia ambiental, por lo que procurar la creación de un impuesto con una remisión inversa al artículo 80 de la Ley Orgánica del Ambiente, comporta un quebrantamiento a la Constitución. Dicha disposición legal simplemente establece las conductas atentatorias al medio ambiente, más no confiere la creación o delegación de impuesto alguno y ni siquiera establece tributo a favor del Poder Nacional. En este punto es evidente que tampoco se produjo integración alguna entre normas tributarias comprendidas en distintos niveles territoriales, tal como lo pretende aseverar el fallo discrepado.

Siendo ello así, quien disiente considera que el presente fallo debió advertir la necesidad de asentar la imposibilidad de que los Municipios invadan ámbitos del régimen fiscal que solamente pueden ser normados por el Poder Nacional en el sentido de creación, exigencia e implementación de un supuesto impuesto sobre contaminación y daño ambiental, desfigurados bajo una falsa imposición del impuesto sobre actividades económicas; declarándolos contrarios a la Constitución, dada la ausencia de potestad originaria y derivada, así como la inconexidad de la base imponible constitucionalmente gravable (actividad económica-contaminación o daño ambiental).

Ergo, esta Sala debió necesariamente determinar expresamente las verdaderas limitaciones al régimen impositivo municipal y evitar concluir que las normas impugnadas no invadían competencias del Poder Nacional en materia ambiental y su posible relación con el sistema tributario. Por el contario, debió adentrarse detenidamente sobre este punto, por existir elementos de esencial interpretación Constitucional, para declarar, adicionalmente a los criterios expuestos por la sentencia, el quebrantamiento del orden fundamental, estrictamente en lo referente a la invasión de las potestades tributarias del Poder Nacional.

Queda así expuesto el criterio de la Magistrada disidente.

Caracas, fecha *ut retro*.

La Presidenta,

**Luisa EstelLa Morales Lamuño**

 Vicepresidente,

**Francisco A. Carrasquero López**

Ponente

Los Magistrados,

**MarcoS Tulio Dugarte Padrón**

**CARMEN ZULETA DE MERCHÁN**

                                                                        Disidente

**ARCADIO DE JESÚS DELGADO ROSALES**

**JUAN JOSÉ MENDOZA JOVER**

**GLADYS M. GUTIÉRREZ ALVARADO**

El Secretario,

**José Leonardo Requena Cabello**

v.s. exp.- 10-0657

CZdM/