

La acreditación del ISAE en las finanzas públicas municipales

Bastidas, Jorge; Castellanos, Heiberg; Gonzalo, José

Recibido: 05-10-2012 - Revisado: 06-06-2013 - Aceptado: 27-09-2013

Bastidas, Jorge

Lcdo. en Contaduría Pública. Especialista en Ciencias Contables Mención Tributos. Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria - Mérida, Venezuela
Universidad de Los Andes, Venezuela
jorge.bastidas@ula.ve

Castellanos, Heiberg

Lcdo. en Contaduría Pública
Lcda. en Administración
Magíster en Ciencias Contables
Universidad de Los Andes, Venezuela
heiberg@ula.ve

Gonzalo, José

Abogado
Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria - Mérida, Venezuela
josgonzalo@gmail.com

El presente trabajo pretende, determinar los efectos de la acreditación del Impuesto Sobre Actividades Económicas (ISAE), pagado por los contribuyentes industriales en otras jurisdicciones, en las Finanzas Públicas del Municipio Libertador del estado Mérida. El estudio tiene un enfoque cuantitativo, en donde se realizó un análisis del total de las declaraciones definitivas recibidas en los periodos 2009-2011, para hallar los contribuyentes industriales que solicitaban la acreditación del impuestos pagados en otras jurisdicciones y, luego determinar su efecto en el presupuesto de ingresos del municipio. Las principales conclusiones fueron: a) la imprecisión del establecimiento permanente, como factor de conexión aislado, sin contextualizarlo con las características de las actividades económicas complejas b) la ausencia de criterios de imputación del ISAE, pagado va en detrimento de las sedes del comercio c) la acreditación, en cualquiera de sus modalidades, lesiona la esfera económica del municipio que acredita y en algunas casos, se incurre en doble imposición económica a los contribuyentes industriales d) a pesar de que el porcentaje de lo dejado de percibir, producto de la acreditación en el municipio Libertador no es elevado, el monto en términos monetarios, es realmente considerable, causando que no se disponga con este recurso para financiar algunos elementos del gasto público. **Palabras clave:** Acreditación, establecimiento permanente, jurisdicción, contribuyente industrial.

RESUMEN

This article pretends to determine the effects of the accreditation of the economic activities tax paid by industrial taxpayers in different jurisdictions in the public finance of the Libertador municipality of Mérida. The study has a quantitative approach, where an analysis of all the definitive statements received between 2009-2011 periods was made, in order to find the industrial payers requesting accreditation of taxes paid in other jurisdictions, and then determine its effect on the revenue budget of the municipality. The main findings were : a) the inaccuracy of the permanent establishment as a connecting factor isolated without contextualizing the characteristics of complex economic activities b) the absence of imputation criteria for the payed tax goes is detrimental to the commerce institutions c) The accreditation in all its forms undermines the economic sphere of the municipality and in some cases a double taxation to industrial taxpayers is incurred d) even though the percentage of what is not perceived (produced by the accreditation in the Libertador municipality) is not high, the amount in monetary terms is really significant, causing the unavailability of these resources to fund some elements of public spending.

Keywords: Accreditation, permanent establishment, jurisdiction, industrial taxpayer.

ABSTRACT

1. Planteamiento del problema

El Impuesto Sobre Actividades Económicas (ISAE), tiene como hecho generador del tributo, el ejercicio de actividades económicas de manera habitual, en una jurisdicción municipal determinada, en cuya base imponible, se reportan los ingresos brutos que originan las actividades operacionales. No obstante, la dificultad se presenta cuando el contribuyente realiza sus actividades económicas en más de un municipio, causándose, según Vigilancia (2005, p.30) “conflictos intermunicipales para la atribución a las jurisdicciones municipales del ingreso gravable”.

Las afirmaciones de Vigilancia sostienen que, al no existir normas de coordinación y armonización para el gravamen de las actividades económicas interjurisdiccionales, se produce “un caos descomunal”, en virtud de que no favorece ni a los municipios ni a los contribuyentes, aun y cuando la legislación adjetiva, promueva reglas de distribución de la base imponible, basadas en las circunstancias especiales que puedan rodear determinadas actividades económicas.

En este sentido, algunos de los casos por múltiple imposición municipal más relevantes según Valery (2006, p.17), son:

- “1.1. Que el contribuyente fabrique y venda en jurisdicción de un mismo municipio:
 - 1.1.1. En un mismo establecimiento permanente (fabrica y comercio)
 - 1.1.2. En distintos establecimientos permanentes (fabrica y comercio)
- 1.2. Que el contribuyente fabrique en un municipio y venda en jurisdicción de otro:
 - 1.2.1. Que la industria tenga establecimiento en ese otro municipio.
 - 1.2.2. Que no tenga establecimiento.
- 1.3. Que el contribuyente tenga el establecimiento comercial en un municipio y venda en jurisdicción de otros a través de terceros”.

La prohibición de la múltiple imposición interjurisdiccional, constituye uno de los principios tributarios contenidos en el artículo 161 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal (2010) (en adelante LOPPM), que pretende evitar que se concorra simultáneamente en “gravar múltiples veces a una misma persona por los mismos hechos gravables, por análogos conceptos, en el mismo período de tiempo” (Crespo, 2010, p. 114).

Es por ello, que de conformidad con la ley *in comento*, los municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos y con otras entidades político-territoriales, con el fin de garantizar la coordinación y armonización tributaria y evitar así, la múltiple tributación interjurisdiccional. Sin embargo, la realidad venezolana resalta que, este mecanismo de armonización ha sido poco usado por los municipios, en el que solo se pudiesen destacar algunos acuerdos celebrados entre Cervecería Polar, principal productora de cerveza en Venezuela, con los municipios que albergan la sede de sus distintas fábricas.

La múltiple imposición sobre los mismos ingresos, derivados de la ausencia de criterios sólidos para el reparto de bases imponibles entre los municipios, en los que el contribuyente desarrolla su actividad económica, específicamente el industrial, resulta a todas luces, un daño para la esfera económica del mismo, y un daño patrimonial para los municipios.

Conviene puntualizar los argumentos que sobre este particular, han esgrimido los municipios y los contribuyentes. En esta línea Korody (2011) plantea:

Cuadro 1
Argumentos en conflictos interjurisdiccionales:
Municipio Vs contribuyente industrial

MUNICIPIO	INDUSTRIAL
"Los industriales realizan una actividad económica que tiene que ser gravada en cada municipio donde se ejecuta la actividad. Encuadra perfectamente en el hecho imponible dispuesto en la Ordenanza y su clasificador".	"Los municipios en donde se desarrollan actividades industriales son privilegiados pues en ellos: se reactiva la economía del sector y generan puestos de empleos directos e indirectos, lo cual le generan más ingresos tributarios al ente local. Que adicionalmente a este beneficio que se genera, se tenga que pagar impuestos excesivos, no parece justo."
"Las industrias contaminan, afean el espacio y generan el tránsito de vehículos de carga pesada que deterioran la vialidad, generan congestión en las calles y atraen la delincuencia. Por todo ello, demandan de parte de las alcaldías, una especial y mayor actuación y disposición de recursos para atender las demandas de actuación pública que generan estas actividades en la localidad".	"El municipio donde se culmina la actividad industrial, comercializándose los bienes producidos, quieren gravar bajo la misma base imponible y con alícuotas muchas veces mayores, y como consecuencia de ello, las empresas industriales terminan pagando impuestos de forma excesiva."
"Hay industrias que no realizan la actividad de comercialización en el territorio del municipio o destinan la mayoría de su producción para la exportación y éstas pretenden obtener todos los beneficios que le brinda el poder público municipal sin contribuir con el Impuesto a las Actividades Económicas, por alegar que supuestamente no existe una base de cálculo territorial o sujeta, para ser gravada por el municipio".	"Si las empresas que realizan actividades industriales tienen que determinar sus impuestos pagando por el total de las ventas nacionales, en el o en los municipios donde se ejerce la parte fabril de su actividad económica y luego, después de pagar esa importante cantidad de dinero, tienen que seguir pagando en cada uno de los municipios donde se realiza la comercialización, tomando como base de cálculo cada una de las ventas locales, las cuales son los mismos ingresos que sumados, conforman la totalidad de las ventas nacionales, ¿caso no estoy en una situación de múltiple imposición, inconstitucional y confiscatoria?."
"Por el hecho que una empresa pague lo que tenga que pagar en el municipio donde ejerce la industria, no puede dejarse sin ingresos al municipio donde realiza su actividad comercial. Insisten que se trata de dos hechos imposables distintos: en un municipio la actividad de industria y en otro municipio la actividad de comercio".	"No se elimina la doble tributación al contribuyente industrial, ya que al existir alícuotas mayores en la sede de distribución de los productos, el ingreso que será gravado doblemente, generará un impuesto a pagar por la diferencia de alícuotas" Bastidas (2011)

Fuente. Tomado de Korody (2011)

Partiendo de estas premisas, está latente la posibilidad de que una empresa sea gravada por lo que antiguamente se conocía como la patente de industria y comercio, en el municipio donde desarrolla la actividad industrial, y también sea gravada en la jurisdicción donde vende sus productos, situación que ha sido

objeto de muchas controversias entre los administrados y las administraciones tributarias de los municipios de este país.

El daño patrimonial al contribuyente, se causa debido a que la exacción se determina tomando como base los ingresos brutos, los cuales son objeto de doble imposición, hecho que disminuye significativamente la rentabilidad de la empresa.

Por otro lado, aunque pueda ser objeto de amplio debate y discusión, no se considera a los fines del proceso de determinación del ISAE, el principio de disponibilidad del ingreso obtenido en el periodo fiscal a gravar contemplado en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001), ni los beneficios empresariales, obtenidos en el ejercicio gravable, ni las pérdidas operacionales que haya obtenido el ente, en general, no se toma en cuenta, cualquier disminución de la utilidad producto de la realización del ciclo de negocios.

Las situaciones descritas en los precedentes incisos generarían, por sí solas, indicios que hagan suponer una afectación a la capacidad contributiva de las empresas y, en algunos casos extremos, causar efectos confiscatorios a los contribuyentes industriales.

El legislador nacional, para intentar corregir una doble o múltiple imposición, adoptó de la jurisprudencia, el mecanismo de realizar una deducción de impuestos en el municipio donde se realiza el comercio, correspondiente a lo pagado en el municipio donde se elaboren sus productos. Al hilo de este planteamiento, surgen importantes interrogantes tales como: ¿se corrigió el conflicto de la múltiple imposición inter jurisdiccional a luz de la aplicación de esta metodología de determinación del impuesto?, ¿existe una distribución equitativa de la carga impositiva, a la cual deben ser sometidos los contribuyentes industriales en las distintas jurisdicciones?, ¿dejan de percibir ingresos fiscales los municipios sede de la actividad comercializadora, como consecuencia del reconocimiento del impuesto pagado en otras jurisdicciones?.

En otro orden de ideas, el Servicio Autónomo Municipal de Administración Tributaria (SAMAT), órgano administrativo autónomo de la Alcaldía del Municipio Libertador del estado Mérida, es el encargado de administrar, fiscalizar, recaudar, y resguardar el sistema de ingresos tributarios del municipio y los impuestos nacionales que le sean delegados. Este órgano de

la administración municipal, cuenta dentro de su estructura organizativa, con la gerencia de inteligencia fiscal y la gerencia de administración tributaria, como unidades facultadas para ejercer las funciones de planificación, organización, dirección y control del proceso de determinación, liquidación y acreditación de impuestos en el Municipio Libertador.

A tal efecto, las unidades mencionadas, han procesado las solicitudes de acreditación de impuestos pagados en otras jurisdicciones, sin tener asidero jurídico para negar las mismas, ya que le artículo 219 de la LOPMM, obliga a reconocer los tributos pagados en la sede de la industria. No obstante, ni dicha ley, ni la ordenanza local, establecen criterios técnicos para realizar tal acreditación, aspectos que pueden devenir en un bajo desempeño fiscal, y ocasionar debilidad institucional para apuntalar los procesos de desarrollo económico sustentables en el tiempo.

La afectación en las metas de recaudación del órgano municipal, como consecuencia de las situaciones *ut supra* descritas, están orientadas, principalmente, a la no existencia de criterios específicos de acreditación del impuesto y por la imposibilidad fáctica, por parte de los municipios, de celebrar “contratos de estabilidad tributaria”, en los que los contribuyentes puedan acordar con las jurisdicciones municipales, la proporción de los ingresos brutos que será gravada en cada una de ellas.

De este modo, el Municipio Libertador, se ha visto en la necesidad de reconocer en su jurisdicción, lo pagado por las empresas comercializadoras por concepto de ISAE, en las sedes de sus fábricas, menguando en un porcentaje no cuantificable los ingresos a recaudar por concepto de actividad económica, por lo que surge la siguiente inquietud: ¿cuáles son los efectos financieros de la acreditación del impuesto sobre actividades económicas pagados en otras jurisdicciones, en el Municipio Libertador del estado Mérida?

2. Objetivo general

Determinar los efectos de la acreditación del ISAE pagado en otras jurisdicciones, en las finanzas públicas del Municipio Libertador del estado Mérida.

3. Objetivos específicos

- 3.1. Describir el tratamiento impositivo en materia de ISAE a ser aplicado a los contribuyentes industriales.
- 3.2. Cuantificar los efectos causados en las finanzas municipales por la acreditación del Impuesto Sobre Actividades Económicas pagado en otras jurisdicciones.

4. El tratamiento fiscal a los contribuyentes industriales

El legislador, haciendo uso de las facultades de coordinación y armonización tributaria previstas en el artículo 156, numeral 13 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), contempló el mecanismo de deducción del ISAE, cancelado en otra jurisdicción, en el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, publicada en la Gaceta Oficial No. 38.421 de fecha 21 de abril de 2006 (cuya última reforma se encuentra contenida en la Gaceta Oficial No. 39.163, de fecha 02 de abril de 2010), el cual establece:

Cuando las actividades de comercialización se ejecuten a través de varios establecimientos permanentes o bases fijas, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada establecimiento en función de su volumen de ventas.

Si se trata de servicios prestados o ejecutados en varias jurisdicciones municipales, los ingresos gravables deberán ser imputados a cada una de ellas, en función de la actividad que en cada una se despliegue.

Cuando se trate de un contribuyente industrial que venda los bienes producidos en otros municipios distintos al de la ubicación de la industria, el impuesto pagado por el ejercicio de actividades económicas en el Municipio sede de la industria, **podrá deducirse del impuesto a pagar en el Municipio en que se realiza la actividad comercial**. En caso que la venta se realice en más de un municipio sólo podrá deducirse el impuesto pagado por el ejercicio de la actividad industrial proporcional a los bienes vendidos en cada Municipio. En ningún caso la cantidad a deducir podrá exceder de la cantidad de impuesto que corresponda pagar en la jurisdicción del establecimiento comercial. **(Resaltado propio)**.

Para ilustrar el proceso de deducción del impuesto pagado en

la sede de la fábrica, previsto en la LOPPM (2010), se presenta en el cuadro 2 un ejemplo que demuestra la determinación del ISAE definitivo 2011 y estimado 2012 de la “Empresa ZZZ, C.A.” con sede en un municipio cuya actividad realizada en este es la distribución de productos.

Sobre la mencionada acreditación, la sala político administrativa en sentencia N° 00649 de fecha 20 de mayo de 2009, caso: Corporación Inlaca, C.A. contra el Municipio Valencia, resolvió un asunto similar al punto *in comento*. Dispuso la mayoría sentenciadora, que los municipios tienen derecho a incluir dentro de la base imponible del impuesto sobre industria, el monto total de las ventas realizadas por la contribuyente en otros municipios y, el contribuyente tiene derecho a deducir en el municipio donde efectúe la venta, una proporción de la alícuota industrial pagada en su sede.

Esta misma instancia del poder judicial en la sentencia Nro. 1827 del 16 de diciembre de 2009, caso: Praxair Venezuela, S.C.A., sostuvo:

(...) En el referido fallo [del 17 de febrero de 1987, caso: Dixie Cup de Venezuela], la Sala concluyó que cuando un mismo contribuyente realizara distintas actividades (industrial y comercial) en diferentes entes político-territoriales, éstas deberían recibir el mismo tratamiento fiscal, es decir, ser gravadas en los distintos municipios en los que se desarrollen bajo la calificación de actividad industrial, tomando en consecuencia, la misma base de cálculo. En este sentido, habría de tributarse en el municipio asiento de la fábrica, por la totalidad de las ventas independientemente de donde se efectúen, y en el o los municipios donde se ejerciera el comercio por las ventas allí realizadas; ello, de conformidad con lo dispuesto el numeral 3 del artículo 18 de la derogada Constitución de la República de Venezuela de 1961, consagrada en similares términos en el numeral 3 del artículo 183 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (en adelante CRBV) de 1999.

Las jurisprudencias anteriormente mencionadas, fundamentadas en la prohibición constitucional, constituyen elementos técnicos para una metodología aplicable a los fines de la de determinación del ISAE de estos contribuyentes en

particular; entendiendo, que cuando un mismo contribuyente, ejerza actividades industriales en un municipio y comerciales en otro, en ambos casos, deberá dársele el mismo tratamiento fiscal, es decir, que a los efectos de la determinación de los ingresos brutos, deberá aplicársele la alícuota industrial en la sede donde se distribuyen los productos.

Cuadro 2
Determinación del ISAE de un contribuyente industrial

Impuesto definitivo 2011					
Actividad Desarrollada	Ingresos Año 2011	Alícuota Industrial	Impuesto Definitivo¹		
Destilerías	15.698.424,37	0,006	94.190,55		
Ventas y distribución	18.818.369,93	0,005	94.091,85		
Vinos artesanales de frutas y similares	4.057.863,02	0,003	12.173,60		
Total	38.574.657,32		200.456,00		
AJUSTE DEFINITIVO 2011					
Impuesto Definitivo	MENOS: Impuesto Pagado en Planta	MENOS: Impuesto Estimado Pagado		Impuesto a Pagar en la Sede del Comercio	
200.456,00	7.632.922,53	99.128,72		0,00	
IMPUESTO ESTIMADO 2012					
Actividad Desarrollada	Ingresos Año 2012	Alícuota Industrial	Impuesto Estimado	MENOS: Impuesto Pagado en la Planta	Impuesto a Pagar en la Sede del Comercio
Destilerías	74.006.433,00	0,006	444.038,60		
Ventas y distribución	13.758.545,00	0,005	68.792,73		
Vinos artesanales de frutas y similares	3.299.054,00	0,003	9.897,16		
Total	91.064.032,00		522.728,48	7.607.062,72	0,00

Fuente: Elaboración propia (2012)

Es preciso hacer visible que, el punto neurálgico que genera controversia, subyace en aceptar que la jurisdicción de la industria grave el cien (100) por ciento de los ingresos, aunque se produzca la venta de los productos de esa industria por medio de otros

¹ Nótese que en algunos casos en particular, existiría una diferencia en el cálculo del impuesto a pagar si el procedimiento que se aplicase fuese la disminución al impuesto definitivo del impuesto estimado y, luego se realizase la acreditación de lo pagado en la sede del industrial.

establecimientos permanentes, ubicados en distintas jurisdicciones municipales (inclusive la misma sede de la industria), lo que implica que exista la posibilidad de “gravar el mismo ingreso, total o parcialmente, dependiendo de cuánto se venda desde esos otros establecimientos y que, se desprovea a algunas jurisdicciones de los impuestos que legítimamente debieren exigirle a quienes comercialicen productos en dicha jurisdicción” (Vigilanza, 2005, p. 55).

Los autores consideran, que sería legítimo que el municipio sede de la actividad comercializadora, grave al contribuyente con alícuota comercial y no con alícuota industrial, tomando en cuenta los ingresos que desde dicho establecimiento permanente se generen. En todo caso, es lógico que las autoridades de algunas jurisdicciones, no le reconozcan en su municipio otra condición que la de comerciante y se nieguen a aplicar la tarifa de industria nacional, ya que la actividad allí realizada es única y exclusivamente la de distribución de productos.

Esta situación se sustenta en el principio de legalidad y autotutela, que tienen los municipios en el ejercicio de sus propias competencias, para garantizar los intereses públicos. En aras de preservar el ordenamiento territorial de su jurisdicción, los municipios, otorgan un permiso para ejercer actividades económicas dentro de su territorio, cuyos requisitos varían dependiendo del rubro que se ejerza y de otras variables específicas.

En el primero de los casos, se trata de una licencia industrial, que permite el ejercicio de toda actividad de manufactura o producción, cuyas formas jurídicas para asentarse como establecimiento permanente, suelen ser en ocasiones complejas. En el segundo caso, se considera el otorgamiento de una licencia para actividades económicas comerciales, que permite solo el ejercicio de la actividad de distribución de productos y, cuyo ciclo de negocios es, en algunos aspectos operativos, diametralmente distinto al de la actividad industrial, por lo que resulta razonable el argumento de las administraciones tributarias, en no permitir gravar con alícuota industrial, a un contribuyente que no ejerce actividades de producción en su territorio.

Ese aval que otorga el municipio, para el estricto desarrollo de actividades comerciales, está íntimamente ligado al espíritu de la

transacción comercial que se da entre dos o más entes en particular. Al respecto, la LOPMM (2010) en su artículo 209, contextualiza la actividad comercial como “toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos y bienes, para la obtención de ganancia o lucro y cualesquiera otras derivadas de actos de comercio, distintos a servicios”.

De tal forma que, un conjunto de actividades deben ser realizadas para que la distribución de los productos se produzca en una jurisdicción específica. Dentro de esas acciones, la más importante es el perfeccionamiento de una actividad de venta en el aludido municipio, esto es, de acuerdo a la sentencia No. 0088957 de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2011), “el conjunto de operaciones materiales destinadas a la consecución de la comercialización”.

Ciertamente, el perfeccionamiento de la venta es polifactorial y puede tener distintos conceptos desde el punto de vista mercantil, contable y tributario para considerarse perfeccionada. Sin embargo, en anteriores investigaciones, los autores han defendido el criterio del “poder de decisión” sobre los actos volitivos de comercio, como factor de conexión en la tributación municipal, para la atribución de ingresos gravables por una municipalidad, el cual aparta elementos como el despacho de la mercancía, emisión de facturas, entre otros. Este criterio considera:

El lugar en donde se acepta consensualmente el contrato de compra-venta como factor de conexión, ya que el perfeccionamiento del consentimiento de las partes para dar origen a la relación comercial, forma parte indispensable para el ejercicio del acto de comercio y, es el epicentro de ese poder de decisión comentando, por tanto, de no darse la aprobación de la venta, no se estaría en presencia de algún tipo de vínculo comercial por ser el elemento neurálgico del conjunto de “operaciones materiales destinadas a la consecución de la comercialización”, es decir, forma parte simbiótica de esas actividades, pero sin duda, es el factor más importante (Bastidas, Rimer y Viloría, 2012, p. 10).

Como se puede apreciar, sí al verificarse ciertos actos que conducen al perfeccionamiento de la actividad de venta, los cuales pudieran ser “la oferta constituida por los pedidos que recogen los agentes, su análisis respecto a la situación de morosidad y

crediticia del ofertante, y la aceptación previa aprobación de la Gerencia de Crédito y Cobranzas” (Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 2011), el municipio en donde se origina esa actividad, tiene el derecho legítimo de exigir el pago de los tributos que corresponden por la distribución de los productos. Empero, el problema se torna complejo, cuando dicha comercialización se da como un proceso posterior a la producción de dichos bienes por parte de un mismo contribuyente, en este caso el industrial.

A través de la actividad de comercialización, se generan los ingresos de los contribuyentes industriales, por lo que sería infructuoso ponderar la importancia que tienen los ciclos de manufactura y comercialización en el proceso único de negocios, ya que ambos, están estrechamente conectados. Lógicamente, si no se produce no se vende y sí no se comercializa tampoco se vende, por lo que declarar y pagar los tributos correspondientes, concretamente el ISAE, se hace muy complicado en el contexto planteado, aún mas con la exigencia de la LOPPM (2010), de gravar la totalidad de las ventas en la sede del industrial.

Cerca estuvo la jurisprudencia de resolver estos conflictos de múltiple imposición. Lo más racional, es que los ingresos gravables, deban ser imputados a cada establecimiento permanente, en función de su volumen de ventas, sin distinción de sí en el establecimiento permanente, se realiza una actividad industrial o de comercialización. La extinta Corte Suprema de Justicia se pronunció de la siguiente manera, en decisión de fecha 17 de mayo de 1978, caso PFIZER CORPORATION:

[...] La Corte observa que en varias decisiones... la Sala... ha dejado claramente establecido que el impuesto conocido como Patente de Industria y Comercio pecha la actividad comercial o industrial con fines de lucro, realizada en el territorio de una determinada municipalidad, y no los productos que se elaboren o comercien, y en aquellos casos en los cuales una empresa tenga instalada su fábrica en una entidad municipal, y realiza en otras el mercadeo de sus productos, en la primera municipalidad debe tributar como industrial, y en las demás también debe hacerlo por actividad comercial, sin que pueda considerarse que existe doble tributación, porque son distintos los hechos generadores de los respectivos impuestos [...].

Este razonamiento es mucho más equitativo que lo expuesto por la actual legislación, pues la totalidad de las ventas, a los fines de la determinación y liquidación del ISAE, se haría a través de los municipios donde se desarrollen las actividades de comercialización y donde se ejerzan las actividades industriales, imputando ingresos a cada base fija de negocios, en función de la magnitud de sus ventas. A pesar de ello, el asunto se complicaría con la inexistencia de factores de conexión, precisos para la atribución de ingresos, esto en el caso de que más de una municipalidad pretenda gravar un mismo ingreso. Dicho evento surge ante la imposibilidad cierta, de determinar el origen de las operaciones que permiten el perfeccionamiento de la venta, por lo que el “poder de decisión” surgiría como un elemento técnico, que pudiese resolver algunos conflictos de múltiple imposición interjurisdiccional.

De igual forma, la aplicación de la metodología de liquidación del ISAE para contribuyentes industriales, podría suponer una violación del principio de territorialidad del tributo que rige para el ámbito municipal, por cuanto se pondrían en riesgo, las potestades tributarias propias de los municipios, en vista de que los ingresos de los contribuyentes industriales, serían gravados inicialmente en la sede de la fábrica, ocasionando que, en algunos casos, no exista una contraprestación justa en términos económicos, en las jurisdicciones donde se comercializan los bienes. Inclusive, Crespo (2010, p.95) sostiene que “los municipios no pueden gravar hechos imponible que se hayan producido fuera del ámbito espacial de su propio territorio”.

En suma, el ejercicio de la actividad comercial en los municipios donde se pretenda vender los productos, debería ser gravado con la actividad autorizada (que es la comercial), en virtud de que las relaciones que se den en jurisdicciones territoriales no pueden ser seccionadas. Por consiguiente, el municipio como unidad territorial, tiene la potestad de exigir el ISAE, según la actividad realizada en él y gravarla en un todo de acuerdo con el clasificador de actividades económicas contenido en su dispositivo legal. Sobre este criterio en particular, Araujo y Torres (1998) comentan:

Se ha dado el caso de que algunos municipios han pretendido gravar a las empresas que fabrican y venden en la misma

jurisdicción, primero como industrias por la realización de su actividad fabril y luego como comercio, por la venta de sus productos, lo que evidentemente constituiría una doble imposición municipal. Sin embargo, estas empresas legalmente estarían obligadas solamente a tributar como industriales por el monto de sus ingresos brutos, por concepto de los productos vendidos en dicha jurisdicción territorial. Fábrica y ventas separadas: En este supuesto, la industria en la jurisdicción donde tiene su establecimiento industrial, deberá tributar de acuerdo al “mínimo tributable” que señale el clasificador de la respectiva ordenanza por lo que respecta a su actividad industrial, salvo que hubiere realizado allí algunas ventas cuyo monto luego de aplicar la alícuota o tarifa, exceda de dicho mínimo. (p. 45).

La doctrina citada es claramente racionalista, al querer separar la tributación de la fábrica de la del comercio, a través de la imputación de los ingresos únicamente al establecimiento donde se venden los productos en esa jurisdicción, y no considerar los mismos, como base imponible para gravar a la industria. A su vez, en el caso de que la sede de la industria venda simultáneamente sus productos elaborados, se tributará por los ingresos que ésta genere.

Sin embargo Araujo y Torres (1998), no contemplan el tratamiento fiscal que debe considerarse a los fines de la determinación del ISAE, ya que un tema es la distribución de las bases imponibles y, otro distinto, es la alícuota a considerar para determinar el impuesto, en virtud de que las alícuotas industriales difieren de las comerciales. De igual forma, los mencionados autores, no disertan acerca de los supuestos de distribución o atribución de ingresos en otras jurisdicciones, solo consideran el hecho de que la industria produzca y comercialice sus productos, en una jurisdicción bajo un mismo establecimiento permanente, o a través de distribuidoras ubicadas en la misma jurisdicción.

Bajo esta última perspectiva, se desarrolló en la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo (1999), caso Inversiones Luvebras C.A. un criterio más completo, llegando a la conclusión que el hecho de que un contribuyente realice actividades industriales o comerciales en varios municipios, no implica que debe pagar impuesto sobre patente de industria y comercio en

varios municipios, a tenor de lo comentado:

La Corte observa que la realización de un mismo acto industrial o comercial no puede ser gravado con el impuesto de patente de industria y comercio más de una vez. Por lo tanto, los ingresos que sirvan para calcular la base imponible (elemento subjetivo) no pueden ser incluidos en dicha base sino una sola vez, por lo que, al ser unos incluibles en la base imponible en un municipio determinado, no podrá aquél ser incluido en la base imponible de igual tipo en otros municipios. Inevitablemente, en ejercicio del comercio y en su dinámica, surgirán dudas en ciertos casos para establecer en cuál municipios se originó o a cuál debe atribuirse un determinado ingreso, siendo éstas, en la mayoría, cuestiones de hecho que corresponderá dilucidar en cada caso concreto.

Es conveniente señalar que, los autores convergen en la postura de la Corte Primera de lo Contencioso Administrativo (1999), orientada a la racionalización y practicidad del sistema, al promover que los ingresos que se utilicen para calcular la base imponible, no puedan ser incluidos en la determinación del ISAE más de una vez.

Una acertada solución al tratamiento fiscal de los contribuyentes industriales, sería la creación de porcentajes fijos de ingresos, establecidos bien sea en los contratos de armonización tributaria, o en las modificaciones futuras a la LOPPM (2010), con el propósito de atribuir a la jurisdicción de la industria y a la del comercio, el monto de los ingresos que pueden ser gravados por cada municipio, con limitantes en el aumento desmesurado de alícuotas, que no lesionen la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ni causen daños irreparables a las finanzas locales de los municipios.

Luego de este breve ejercicio de dialéctica, se concluye que, el hecho de fijar la jurisdicción donde se produzca la actividad industrial, determinaría el lugar donde el contribuyente industrial será gravado por el ejercicio de dicha actividad, es decir, solo podría ser gravado con alícuota industrial por ese municipio y no por otros. No obstante, la realidad jurisprudencial a nivel de la Sala Político Administrativa ha girado en otro contexto al aquí descrito.

Es así como, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2009) en la sentencia N° 00775 del 03 de

junio de 2009, caso: Industrias Diana, C.A, concluye lo siguiente:

De la disposición transcrita se infiere que la base imponible que debe tomarse para la declaración del impuesto sobre patente de industria y comercio (hoy impuesto a las actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar), en el Municipio Valencia del Estado Carabobo, **son los ingresos brutos independientemente de donde se efectúen las ventas que generen esos ingresos.**

Desde luego, declarar la totalidad de los ingresos brutos tomando como indicador de capacidad contributiva las ventas efectuadas en el municipio donde está instalada la industria y en los municipios foráneos, a los efectos de gravar con la alícuota industrial la actividad de la contribuyente, se corresponde con la naturaleza de este impuesto, que grava lo producido en o desde el Municipio Valencia del Estado Carabobo.

Por ello no se trata de que, por gravar la totalidad de las ventas, el contribuyente esté pagando otro impuesto adicional al del comercio, sino que el hecho imponible es diferente, el aspecto espacial del tributo lo es también y por supuesto la alícuota impositiva, que en la diversidad de los casos la comercial es mayor que la industrial. **(Resaltado propio).**

Del mismo modo, la Sala Político Administrativa (2009) en fallo N° 00649 del 20 de mayo de 2009, caso: Corporación Inlaca, C.A argumentó:

Con base en el escenario antes planteado y a los fines de acordar el tratamiento fiscal aplicable en estos casos, la Sala considera que la solución atiende a que el **municipio en el cual se comercializan los productos deduzca o impute del gravamen que pretenda exigir conforme a su alícuota comercial** el monto del impuesto que corresponda pagar al contribuyente por razón de la industria en el municipio donde ésta se encuentre ubicada.

En atención a lo señalado supra y visto que la contribuyente Corporación Inlaca, C.A., tiene su planta de producción en el Municipio Valencia del Estado Carabobo lo que demuestra una conexión territorial de su actividad industrial con el mencionado ente local, esta Sala considera procedente **el cobro del impuesto sobre patente de industria y comercio con la respectiva alícuota industrial, por los ingresos brutos obtenidos por la distribución de sus productos, aun cuando éstos sean distribuidos a través de uno o**

varios establecimientos permanentes ubicados en otros municipios distintos al Municipio Valencia del Estado Carabobo, debiendo imputarse el importe generado por esta actividad, al monto del impuesto que deba pagar la referida contribuyente en los entes municipales que sirvan de sede a los mencionados establecimientos. Así se declara. **(Resaltado propio)**.

Al hilo de las decisiones antes descritas, se hace preciso citar un extracto de la sentencia No. 1827 de la Sala Político Administrativa (2009), caso: Praxair Venezuela:

Habiéndose determinado que la sociedad mercantil Praxair Venezuela, S.C.A. excluyó de sus declaraciones impositivas los ingresos brutos obtenidos por las ventas realizadas en otros municipios, lo que se tradujo en una disminución del importe tributario que debía percibir el Municipio Antonio José de Sucre del Estado Aragua (resaltado propio), sancionada según lo previsto en los artículos 74 y 84 de las ordenanzas del referido municipio aplicables en razón de su vigencia para los ejercicios reparados (años 1994 y 2003, respectivamente), resulta asimismo procedente la multa impuesta a dicha sociedad de comercio. En consecuencia, se desestima el alegato de improcedencia de la sanción aplicada formulado por la apelante.

Es menester señalar la óptica jurisprudencial, tomada en cuenta al momento de decidir sobre estas controversias. Así pues, se ha destacado como motivación para pronunciarse, la relación económica, financiera, laboral, operativa y contable de las actividades de industrialización y comercialización, a pesar de que las mismas son absolutamente distintas, es decir, han entendido que es un proceso integral para hacer negocios.

No obstante, aun y cuando en estas sentencias, se trata la inclusión en la sede de la industria de la totalidad de los ingresos reportados por el contribuyente en sus distintos establecimientos comerciales, es de resaltar, que en algunos casos, se soslaya el criterio jurisprudencial establecido en Dixie Cup (1987), en el que las actividades industriales serán gravadas con el rubro de "industriales" (según cada clasificador de actividades), en las distintas sedes fijas de negocios que tenga el contribuyente, sin importar que la alícuota que legítimamente corresponda exigir sea

la comercial, por las características propias de las operaciones en las que se distribuyen los productos.

No debe obviarse que, ni la jurisprudencia ni la ley, han dejado claro cuáles son los criterios para la imputación de los impuestos pagados en el municipio sede de la industria, pues, a pesar de que, el municipio comercializador de los productos, debe hacer la acreditación del impuesto, proporcionalmente a los bienes vendidos en su municipio según lo establecido en artículo 219 de la LOPMM (2010), no se han considerado las posibles diferencias en alícuotas industriales que pueda haber por cada municipio en nuestro país.

La situación esbozada anteriormente, bajo la óptica de la administración tributaria, causa un daño patrimonial al municipio que grave la actividad comercializadora, el cual debe gravar la actividad allí desarrollada con alícuota industrial, en el caso de que las alícuotas del “ramo de industriales” del municipio sede de la comercialización, sean menores a las de la jurisdicción sede de la industria, ya que el impuesto a pagar en la sede donde se ejerce el comercio sería siempre cero (0). Esto debido a la imposibilidad de deducir impuestos, que excedan de la cantidad que le corresponda pagar en esa jurisdicción.

Algunas administraciones tributarias en nuestro país, ante la debilidad institucional de afrontar procesos de litigios en primera y en segunda instancia, deciden aceptar la acreditación alegada por los contribuyentes industriales, bien sea imputable al momento de hacer los anticipos del ISAE, o en el instante donde se determina el impuesto definitivo del ejercicio, ó en el ajuste definitivo (definitivo menos estimado), que en muchos casos, dependiendo de la ordenanza, se realizan mensuales, trimestrales, bimensuales o con pagos únicos.

Cómo fácilmente puede colegirse, la múltiple imposición interjurisdiccional, no puede ser evitada por la complejidad de algunas de las transacciones económicas, pero sí puede ser reducida a través de dos vías diferentes: por un lado, las que tienen su origen en un contexto legal específico promovidas por el legislador; y por el otro, las medidas tomadas por cada uno de los municipios, a través del reparto de la materia imponible, la distribución de las bases imponibles, el método de exención y

el más común el método de imputación o acreditación. Medidas que de una u otra forma hemos estado exaltando a lo largo del presente escrito.

5. El daño patrimonial a los municipios

Una vez caracterizado el problema que representa para los municipios y para los contribuyentes industriales el gravamen interjurisdiccional, se detectó, que la realidad en el Municipio Libertador del estado Mérida, no está alejada del acontecer nacional. Un total de veinte (20) empresas distintas, han realizado la acreditación en estos últimos tres periodos, algunas de éstas, de manera reiterada en esos intervalos de tiempo. En este sentido, para la muestra objeto de estudio, se seleccionaron diez (10) empresas que realizaron la acreditación del ISAE en el mencionado municipio en los últimos tres (3) ejercicios fiscales.

Para realizar el estudio de campo, se contó con la colaboración de la administración tributaria municipal, en cuanto al suministro del universo de declaraciones definitivas de esos periodos (tres mil declaraciones aproximadamente por cada año), para determinar que empresas solicitaban acreditación en sus procesos de determinación del tributo, debido a que este proceso es simultáneo a la entrega de la declaración. A pesar de que el ISAE en esta jurisdicción no es autoliquidable, el contribuyente tiene la opción en los procesos económicos complejos, de presentar alegatos sobre su situación jurídica y económica, para que sean considerados a los fines de la determinación del tributo.

En el cuadro 3, se pretende ejemplificar la afectación de la esfera económica del contribuyente y el daño patrimonial que sufren los municipios, producto de la acreditación del ISAE pagado en la sede de la industria. Los supuestos parten de que la empresa grava la totalidad de sus ingresos, por las distintas actividades industriales realizadas en la sede del Municipio I, los cuales provienen de la facturación hecha en los Municipios X,Y,Z, donde se distribuyen sus productos y que cuentan con distintas alícuotas impositivas cada una de esas jurisdicciones.

En la ilustración se describe a una empresa, cuyos ingresos son gravados simultáneamente por cuatro jurisdicciones, reconociéndole la acreditación proporcional, calculada en función

de los bienes vendidos en las sedes de la comercialización. Por esta razón, la empresa pagará un total de seiscientos (600) bolívares, de los cuales quinientos cuarenta (540) bolívares, corresponden al pago a efectuar en la sede de la industria, y los sesenta (60) bolívares restantes, serán cancelados en la sede de una de las comercializadoras, en este caso el Municipio "Y". Este hecho se suscita en virtud de que las alícuotas del Municipio Y, son mayores a las de la sede del industrial, demostrando que efectivamente el mismo ingreso se gravó dos veces, obligando al contribuyente a cancelar un diez (10) por ciento más de lo que originalmente debería pagar.

De la misma forma, se demuestra que en el caso de que las alícuotas industriales sean menores en los municipios sedes de las actividades de comercialización, en comparación con los tipos impositivos aplicados en la sede de la industria, existe una porción del tributo pagado, que no se acreditará en virtud de la aplicación de la LOPPM (2010), ya que sería irrisorio para la jurisdicción comercializadora reconocer créditos fiscales que no son líquidos, producto de impuestos que han sido pagado en otras jurisdicciones.

En cuanto a los municipios donde las alícuotas son menores o iguales a las de la sede de la industria, el impuesto a pagar, independientemente de que se utilicen los rubros de industriales o de comercializadoras de acuerdo a la elección de cada administración tributaria, siempre será de cero (0), ya que la acreditación, como se demostró, absorberá por completo el impuesto a pagar en la sede comercializadora.

Cabe resaltar, que los investigadores no defienden a ultranza el criterio de que en las sedes de distribución de los productos realizados por las manufactureras, se deba gravar dichas actividades con alícuotas industriales, no obstante, es lo que está apegado a la norma. A pesar de ello, sí se reconoce, que por ser un ciclo único de negocios, el fin último del industrial es enajenar los bienes producidos, por lo que la actividad comercializadora, es la derivación lógica de la elaboración de los bienes y en consecuencia, debe ser gravado por esa actividad en los municipios donde se distribuyan los productos.

Ahora bien, en el cuadro 4 y en el gráfico 1, se presenta un

resumen de los últimos tres ejercicios económicos, que reflejan la cantidad de recursos dejados de recibir por el municipio Libertador del estado Mérida, como consecuencia de la aplicación del mecanismo de acreditación establecida en la ley. Para ilustrar esta realidad se aplicó una metodología similar a la del cuadro 3.

Claramente se puede observar, cómo se va incrementando el monto de los ingresos que el Municipio Libertador deja de percibir, producto de la acreditación. Adicionalmente, se pudiese acotar que en los últimos dos (2) ejercicios, las metas anuales de recaudación de ingresos no se han logrado alcanzar, en parte, a causa del fenómeno de la acreditación, en esos períodos los niveles de ingresos ordinarios del municipio han estado entre tres (3) y cinco (5) puntos por debajo de los índices presupuestados.

Cuadro 3
Daño patrimonial a los municipios y a los contribuyentes industriales

Municipio	Tipo de Actividad	Alicuota	Base Imponible	Impuesto Calculado	Acreditación Proporcional ²	Acreditación del ISAE Pagado en la sede de la Industria ³	Impuesto a Pagar en las Distintas sedes
I	INDUSTRIAL						
	Tipo 1	4%	6000,00	240,00			
	Tipo 2	3%	6000,00	180,00			
	Tipo 3	2%	6000,00	120,00			
	TOTAL A PAGAR EN LA SEDE DE LA INDUSTRIA MUNICIPIO I						540,00
X	COMERCIAL						
	Tipo 1	3%	1000,00	30,00	16,67%	40,00	0,00 ⁴
	Tipo 2	2%	1000,00	20,00	16,67%	30,00	0,00
	Tipo 3	1%	1000,00	10,00	16,67%	20,00	0,00
	TOTAL A PAGAR EN LA SEDE DE COMERCIO DEL MUNICIPIO X						0,00

² La acreditación proporcional se obtiene dividiendo los ingresos del municipio comercializador entre los ingresos del municipio sede de la industria.

³ El máximo acreditable en la sede del municipio comercializador será el resultado de multiplicar el impuesto pagado en la sede de la industria por el porcentaje de la acreditación proporcional.

⁴ La acreditación no puede ser mayor al impuesto a pagar en la sede de la comercialización, por lo tanto se dejarán de acreditar bajo este supuesto, treinta (30) bolívares pagados en la sede del industrial, es decir, diez (10) bolívares por cada rubro.

Y	COMERCIAL						
	Tipo 1	5%	2000,00	100,00	33,33%	80,00	20,00
	Tipo 2	4%	2000,00	80,00	33,33%	60,00	20,00
	Tipo 3	3%	2000,00	60,00	33,33%	40,00	20,00
TOTAL A PAGAR EN LA SEDE DE COMERCIO DEL MUNICIPIO Y							60,00
Z	COMERCIAL						
	Tipo 1	4%	3000,00	120,00	50,00%	120,00	0,00
	Tipo 2	3%	3000,00	90,00	50,00%	90,00	0,00
	Tipo 3	2%	3000,00	60,00	50,00%	60,00	0,00
TOTAL A PAGAR EN LA SEDE DE COMERCIO DEL MUNICIPIO Z							0,00
CUADRO RESUMEN DE LA ACREDITACIÓN PROPORCIONAL							
Total impuesto acreditado por industrial en las sedes del comercio						510,00	
Impuesto no acreditado por aplicación del artículo 219 de LOPPM (2010)						30,00	
Impuesto a pagar en la sede del comercio Municipio X							0,00
Impuesto a pagar en la sede del comercio Municipio Y							60,00
Impuesto a pagar en la sede del comercio Municipio Z							0,00
Impuesto a pagar en la sede de la industria Municipio I							540,00
TOTAL A PAGAR POR EL CONTRIBUYENTE INDUSTRIAL							600,00

Fuente: Elaboración propia (2012).

Por otra parte, resulta necesario destacar que, a pesar de que los porcentajes son relativamente bajos comparados con los ingresos totales recaudados, el monto global dejado de percibir es ciertamente considerable, más aun, en un municipio en el que ochenta y cinco por ciento (85%) de su recaudación anual por concepto de ISAE, está supeditada al quince por ciento (15%) de los contribuyentes inscritos en sus registros, por lo que aumentar la recaudación para sopesar la disminución de los ingresos, no pasa por incrementar el universo de los contribuyentes que tributarían en la jurisdicción, ya que es un municipio relativamente pequeño y netamente comercial.

Cuadro 4
Daño patrimonial al Municipio Libertador del estado Mérida

Tabla Resumen	No. De Empresas Objeto de Estudio	Ejercicio Económico	Impuesto Dejado de Percibir (Bolívares)	Ingresos considerados en más de una base imponible ¹ (Bolívares)	Proporción del Impuesto Dejado de Percibir sobre el Total de Ingresos Recaudados por ISAE (%)
	10	2009	1.051.904,42	205.655.056,65	4,10%
	10	2010	1.507.912,41	305.820.193,28	3,20%
	10	2011	1.660.367,08	330.143.939,56	3,05%
TOTALES			4.220.183,91	841.619.189,49	

Fuente: Elaboración propia (2012).

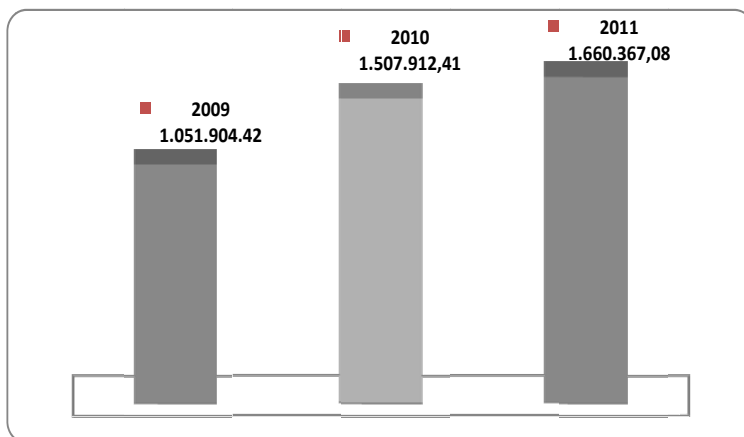


Gráfico 1. ISAE Acreditado en el Períodos 2009, 2010, 2011. Fuente: Elaboración propia (2012).

Por último, se detectó que ninguno de los contribuyentes industriales que acreditaron oportunamente sus tributos cancelados en la sede de la fábrica, pagaron por los ingresos obtenidos en su sede comercializadora del Municipio Libertador, producto de que las alícuotas industriales en dicha jurisdicción, son menores a los tipos impositivos reportados por los municipios en los que se encuentra la industria.

6. Conclusiones y recomendaciones

Se ha entendido entonces, que por tratarse de un mismo ente económico, se está en presencia de un ciclo de operaciones único, ya que el industrial produce bienes para enajenarlos, ergo, es también un agente de comercio y, para la realización de la mercancía, la actividad industrial tendrá que inexorablemente apoyarse en las actividades comerciales, con el objeto de obtener el efectivo o equivalentes del mismo, que permitan continuar con el giro productivo de la empresa y alcanzar los objetivos para los cuales fue creada la organización, en otras palabras, la jurisprudencia y la ley han entendido que es un proceso único e inseparable.

De igual forma, la sala como motivaciones para decidir, ha considerado el hecho de que según nuestra carta magna, ningún estado o municipio del país, puede prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él, es decir, no puede haber discriminación en el tratamiento fiscal recibido por un contribuyente, con domicilios en diferentes jurisdicciones municipales.

Cabe destacar, que disintimos de este argumento considerado por la sala, en vista que si bien es cierto, la mayoría de tributos municipales no necesitan, casi ninguna "armonización", pues en raras ocasiones trascienden la jurisdicción de un determinado municipio, creemos que el Artículo 183 de la Constitución tiene que ver "básicamente con evitar que los tributos locales entorpezcan el libre tránsito de bienes" (Vigilanza, 2005, p. 5) y no con facultades armonizadoras, que se pueda adjudicar la sala para resolver problemas de múltiple imposición interjurisdiccional. Pensamos que dicha facultad, está instituida en el artículo 156 literal 13 de dicha norma y debió haber sido la piedra angular para la toma de decisiones.

Ambos argumentos son la base sustancial del porque ambas actividades deberán recibir el mismo tratamiento fiscal, más allá de ser actividades diametralmente distintas, lo que implicaría gravárseles en distintas jurisdicciones bajo la calificación de actividad industrial, utilizando parcialmente la misma base de cálculo, es decir, en el municipio asiento de la fábrica, por la totalidad de las ventas, independientemente de donde las efectúe y, en cada municipio donde exista un establecimiento permanente

por las ventas realizadas allí, configurándose de este modo la doble imposición jurídica y en algunos casos incluso económica.

Consideramos que la sala, debió discriminar la coexistencia de dos actividades distintas (industrial y comercial), llevadas a cabo por el mismo contribuyente en diferentes entes político territorial y realizar repartos de base imponible que garanticen el patrimonio de los municipios, y eviten los problemas de múltiple imposición en materia de ISAE.

Espor ello, que apelamos al ejercicio efectivo de las competencias del Poder Público Nacional, en la ejecución de medidas que permitan garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros, repartos de base imponible, limitaciones de potestades, determinación de tipos impositivos o alícuotas de los tributos municipales.

En nuestra realidad, se observó que el patrimonio de cada municipio, en el que los contribuyentes industriales posean un establecimiento de tipo comercial, se ve lesionado por una disminución considerable en sus ingresos. Para el caso del Municipio Libertador del estado Mérida, la acreditación de los impuestos pagados en otras jurisdicciones, causó el no alcanzar la meta de recaudación planificada para los ejercicios 2010 y 2011.

Al haber dejado de percibir cerca de cuatro (4) millones y medio de bolívares en el período examinado, el Ejecutivo Municipal pudo haber contado con los recursos necesarios para resolver problemas que aquejan en la actualidad a la ciudadanía, temas como la recolección de basura (tan cuestionado en los últimos días), el alumbrado público, sistemas de acueductos funcionales o mejorar las condiciones laborales de su personal; estas dificultades pudiesen haber sido resueltas parcialmente, sí se hubiese contado con una mayor recaudación del ISAE.

Hoy en día, según Korody (2011), la acreditación de los impuestos pagados, por parte de los contribuyentes industriales, ha traído consigo la mala praxis en las administraciones municipales, entre las que destacan la guerra de alícuotas, la sanción de cierre del establecimiento por supuesta falta de pago, la negación por parte de los municipios de aceptar las declaraciones, la no emisión de los certificados de solvencia, entre otros. Por lo que, a los fines de conseguir una armonización acorde con los

tiempos y disminuir los problemas operativos que esta situación significa, se recomienda a las jurisdicciones municipales, celebrar los contratos de armonización tributaria previstos en la LOPPM (2010) y entender, que para lograr el desarrollo sustentable del territorio local a través del aumento de sus ingresos, el mecanismo de armonización de la acreditación de los impuestos pagados en el municipio donde el contribuyente industrial ejerza esta actividad, será, en la mayoría de los casos, perjudicial para la sede donde se distribuyan los productos.

En este contexto, la ventaja competitiva de atracción de la inversión para estos territorios debe pasar, inexorablemente, por acuerdos contractuales tributarios, que al menos destinen una porción de los ingresos gravados al municipio sede de la distribución y otras al industrial y que a su vez, no perjudiquen la esfera económica del contribuyente, para esto se sugiere el establecimiento de porcentajes fijos de atribución de ingresos para las distintas jurisdicciones donde el sujeto pasivo haga vida económica. Dichas normas serán de orden público y de aplicación preferente.

7. Referencias

- Araujo Federico, Palacios Leonardo (1998). *El Territorio como Ámbito de Eficacia y Validez de la Tributación Municipal Venezolana*. Venezuela: Ediciones Torres, Plaz & Araujo.
- Bastidas Jorge, Rimer Diego y Vilorio Norka (2012). *El Poder de Decisión como Factor de Conexión en la Tributación Municipal*. Revista *Comercium*. Investigación aprobada para su publicación. Mérida, Venezuela.
- Corte Primera de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de Justicia (1999). *Decisión Caso: Inversiones Luvebras, C.A.* Caracas, 29 de Julio de 1999.
- Crespo, Marco (2010). *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. [Documento en línea]. Disponible en: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/indice.htm> [Consulta: 2012, Julio 15].
- Korody, Juan. (2011). *La tributación municipal de las actividades industriales: ¿La armonización como solución?* Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal* (2010). Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela,

6.015, 28 de Diciembre de 2010.

- Planchart, Antonio (2005). *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*. Caracas Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela (2011). *Sentencia N° 0088957, Caso: Carbury Adams, S.A.* Caracas, 29 de Junio de 2011.
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela (2009). *Sentencia N° 00649, Caso: Corporación Inlaca, C.A. contra el Municipio Valencia*. Caracas, 20 de Mayo de 2009.
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela (2009). *Sentencia N° 1827, Caso: Praxair Venezuela, S.C.A.* Caracas, 16 de Diciembre de 2009.
- Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia de Venezuela (1978). *Decisión Caso: Pfizer Corporation*. Caracas, 17 de Mayo de 1978.
- Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela (2009). *Sentencia N° 00775, Caso: Industrias Diana, C.A.* Caracas, 03 de Junio de 2009.
- Valery, María (2006). *El Factor de Conexión en el Impuesto sobre Actividades Económicas, Problemática Actual*. [Documento en línea]. Conferencia dictada en las XIII Jornadas de Derecho Tributario, organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Disponible en: <http://ebookbrowse.com/factores-conexion-impuesto-actividades-economicas-ppt-d177563012> [Consulta: 2012, Julio 15].
- Vigilanza, Adriana (2005). *Temas sobre Tributación Municipal en Venezuela*. Venezuela: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.