

Comentario Jurisprudencial

COMENTARIOS A LAS SENTENCIAS DE LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL SUPREMO DE JUSTICIA NOS. 0078 y 0118 Y LA CRISIS DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA MUNICIPAL

Luis Fraga-Pittaluga*

Abogado

Resumen: *Este trabajo analiza los vicios constitucionales, procesales y tributarios que afectan a las sentencias de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia números 0078 y 0118, a través de la cuales dicho tribunal, sin tener competencia para ello, suspendió temporalmente el ejercicio del poder tributario de los municipios e impuso a éstos la obligación de suscribir un acuerdo de armonización de las tarifas de sus impuestos y tasas, bajo la coordinación del Poder Ejecutivo y sin respetar las regulaciones constitucionales sobre armonización tributaria.*

Palabras Clave: *Poder tributario, tributación municipal, armonización, confiscación.*

Abstract: *This work analyzes the constitutional, procedural and tax flaws that affect the sentences of the Constitutional Chamber of the Supreme Court of Justice numbers 0078 and 0118, through which said court, without having jurisdiction to do so, temporarily suspended the exercise of the tax power of the municipalities and imposed on them the obligation to sign an agreement to harmonize the rates of their taxes and fees, under the coordination of the Executive Power and without respecting the constitutional regulations on tax harmonization.*

Key words: *Tax power, municipal taxation, harmonization, confiscation.*

I. INTRODUCCIÓN

La relación entre las personas político-territoriales que estructuran el Estado Venezolano y que han sido dotadas por la Constitución de poder tributario, es decir, de la facultad de crear tributos y obtener ingresos públicos a partir del ejercicio de sus potestades de fiscalización, determinación y recaudación, siempre ha sido tensa y conflictiva; ha habido recíprocas invasiones y solapamientos, que han terminado en la mayoría de los casos por reforzar el centralismo, debilitar a los entes político-territoriales menores y generar daños y pérdidas económicas para los contribuyentes, ubicados en el medio de este conflicto entre poderes.

* Fue profesor en los cursos de postgrado en Derecho Tributario y Financiero en la UCAB, UCAT, UMA y UNIMET. Es miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero y de la Asociación Venezolana de Derecho Administrativo, profesor invitado del Instituto Nacional de Administración Pública (España), y miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público.

En un magnífico trabajo publicado hace ya quince años, Carlos Weffe da cuenta de esta permanente tensión y señala que: “*Un segundo problema, complejo en sus elementos y que por su propia dinámica es una especie de círculo vicioso, es el de la llamada voracidad fiscal de las soberanías territoriales menores, especialmente de los Municipios, lo que ha traído como reacción, siguiendo el esquema centralista que, con sus vaivenes, ha caracterizado nuestra evolución política desde 1899 un paulatino vaciamiento competencial de las materias impositivas propias de Estados y Municipios por obra de la acción del Poder Nacional, apoyado esto por declaraciones jurisprudenciales que dieron al traste con el entramado constitucional de poderes tributarios en nuestra “federación”, otorgando un poder tributario prácticamente omnímodo a la República.*”¹

Asimismo, y muy especialmente, un testimonio exquisitamente documentado de este conflicto entre los distintos poderes tributarios, al menos en el plano de la tributación municipal, está en la obra más importante que se ha escrito en Venezuela al respecto, que es la Jurisprudencia Tributaria Municipal del profesor Humberto Romero-Muci, presidente de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales.² En cuatro voluminosos tomos puede encontrarse toda suerte de disputas judiciales, muchas de las cuales atienden precisamente a los casos donde se desdibujan las fronteras entre el poder tributario que corresponde a cada entidad, y los supuestos donde la falta de armonización y coordinación provoca estragos en la actividad económica productiva. Esta obra está prologada por el profesor y también individuo de número de la referida corporación, Allan R. Brewer-Carías, quien sobre la armonización tributaria señala: “*(...) el sistema venezolano se caracteriza por la existencia de una pluralidad de tributos de origen territorial diverso: nacionales, estatales y municipales, como consecuencia de la forma federal del Estado; pero que todos forman parte del sistema tributario de la nación venezolana, que requiere a pesar de la diversidad de su conformación, de un tratamiento unitario. Dicho tratamiento unitario, por supuesto, exige que se respeten entre sí los niveles de poder y competencia que lo conforman -para evitar usurpaciones-, e imponen su consideración global, de manera que conforme al artículo 223 de la Constitución, todos contribuyan a la protección de la economía nacional*”³

El profesor Parra Pérez, por su parte, afirma que: “*La armonización debe ser por lo tanto diseñada, internamente, para impedir que se rompa la unidad económica financiera del país, para asegurar el libre cambio de productos y el fluido suministro de los bienes y servicios a toda la población (...)* Muchas son las soluciones con que las entidades nacionales han pretendido encarar este problema de armonización interna. Tal vez la más importante es la de una adecuada distribución constitucional de la potestad de los diferentes entes públicos que pueden establecer tributos fijando el ámbito territorial en que cada uno de ellos puede crearlos y la materia imponible que cada uno puede pechar. Es cometido fundamental de la Constitución de cada Estado establecer sus dominios fiscales internos; en la medida en que su definición sea clara, precisa y perfectamente diferenciare, se producirá la armonización deseada.”⁴

¹ Weffe, C. “La racionalidad de la armonización tributaria.” *Revista de Derecho Tributario*. AVDT, Caracas, 2005, No. 108, p. 21.

² Romero-Muci, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. EJV, Caracas, 1997.

³ Brewer-Carías, A.R. Prólogo a la obra de ROMERO-MUCI, H. *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local (1936-1996)*. EJV, Caracas, 1997, p. XII.

⁴ Parra Pérez, J. “La armonización tributaria en el marco del derecho tributario venezolano y la integración andina”. *Cincuenta años de la Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios Publicados de la Revista 51 a la 100*. AVDT-LEGIS, Caracas, 2014, pp. 64-66.

Finalmente, el profesor Romero-Muci ofrece lo que sin duda es la esencia de la armonización y coordinación de los distintos poderes tributarios, en el marco de la Constitución: *“En nuestra opinión, la garantía jurídica de la armonización y coordinación tributarias constituye una limitación a la autonomía tributaria de los entes menores, concreción de los principios de “unidad” o de “integridad territorial”, por un lado y, de otro, de “conurrencia” que proclama la Constitución Bolivariana, ex-artículo 4, para asegurar que el Sistema Tributario -que no es exclusivo del Poder Nacional-, se oriente efectivamente a la protección de la economía nacional y a la elevación del nivel de vida de la población, como también lo manda la propia constitución en su Artículo 316. En efecto, por lo que respecta al principio de “integridad territorial”, la garantía de armonización o coordinación asegura la coherencia del sistema fiscal y la consistencia en el ejercicio de los poderes de creación y en la aplicación de los tributos a lo largo de toda la geografía nacional que configura un solo mercado, evitando toda posible discriminación en las legislaciones estatales o locales que puedan afectar los derechos o intereses de los ciudadanos contribuyentes o la creación de medidas que obstaculicen la libre circulación de bienes, servicios y personas. De otro lado, el principio de “conurrencia” en la estructura territorial del Estado Venezolano, simplemente atiende al reconocimiento que existen materias que son objeto de atribución compartidas entre las distintas personas públicas y que la atribución constitucional de una, no menoscaba ni excluye la del otro, de allí la necesidad de garantizar la armonización y coordinación de los ámbitos de competencia territorial para asegurar el logro de los fines del estado, tal como manda el artículo 136 constitucional. Como se dijo, la armonización y la coordinación tributaria constituye un límite a la autonomía tributaria, pero jamás ni nunca implica la desnaturalización o el vaciamiento de las competencias que integran la autonomía, la cual, por su esencia, implica y supone la posible diversidad de las regulaciones.”*⁵

II. LAS SENTENCIAS 0078 Y 0118

Las decisiones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia No. 0078 del 7 de julio de 2020 (la sentencia 0078), su antecedente inmediato que es la decisión de la misma Sala No. 0250 del 8 de agosto de 2019, y la sentencia No. 0118 del 18 de agosto de 2020 (la sentencia 0118), son fallos inéditos, al menos en cuanto al ámbito tributario se refiere, no porque se trate de casos donde el Tribunal Supremo asume facultades que no le corresponden, pues esto es algo que ya ha hecho en otras ocasiones⁶, sino por las peculiares características de estas sentencias, según lo que se verá más adelante.

Tal vez el propósito de ambas decisiones pudiere ser considerado como loable, si de lo que se trata es realmente de armonizar la tributación municipal, porque la armonización y la coordinación del sistema tributario son sin la menor duda una necesidad.

El problema radica en la vía que se ha escogido para alcanzar estos objetivos, en tanto que el camino seleccionado es frontalmente violatorio de la Constitución. Por otra parte, los resultados que ya comienzan a mostrarse no son nada alentadores, pues no ha habido hasta ahora una verdadera armonización y coordinación tributaria, sino una inconveniente *carteli-*

⁵ Romero-Muci, H. “La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución”. Cincuenta años de la *Revista de Derecho Tributario. Compilación de Estudios Publicados de la Revista 51 a la 100*. AVDT-LEGIS, Caracas, 2014, p. 441.

⁶ Por ejemplo: S. SC-TSJ. No. 572 del 18 de marzo de 2003, caso: Rodolfo Plaz Abreu y otros c. contra los artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 y 19, de la Ordenanza de Timbre Fiscal del Distrito Metropolitano de Caracas (2000). <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/572-180303-01-1797%20.HTM>

zación de tarifas impositivas, las cuales lejos de ser reducidas, han sido aumentadas en la mayoría de los casos, con lo cual el uso abusivo del poder tributario que puestamente se quería evitar, ha sido ahora reforzado por un acuerdo que también está al margen de la Constitución.

La sentencia 0078, resuelve lo siguiente:

“1) Se SUSPENDE, por el lapso de noventa (90) días, la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los concejos municipales y consejos legislativos de los estados que establezcan algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, así como cualquier decreto o acto administrativo de efectos generales dictado con la misma finalidad, por los alcaldes o gobernadores.

2) Se ORDENA al ciudadano Tareck El Aissami Vicepresidente Sectorial del área Económica y Ministro del Poder Popular de Industrias y Producción para que, junto con los gobernadores, los alcaldes y el jefe de gobierno del Distrito Capital, conforme una mesa técnica a fin de coordinar los parámetros dentro de los cuales ejercerán su potestad tributaria, en particular, para armonizar lo referido a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.

3) Se ORDENA al ciudadano Tareck El Aissami Vicepresidente Sectorial del área Económica y Ministro del Poder Popular de Industrias y Producción presente informe detallado de las actuaciones desplegadas en ejecución de la presente sentencia.”

Como ha señalado Tagliaferro del Peral: “...a través de dicha sentencia se suspendió parcialmente, nada más y nada menos que la potestad tributaria que la Constitución otorga a los estados y municipios, haciendo prácticamente nugatoria su posibilidad de recaudar ingresos a través de la vía tributaria para el cumplimiento de las competencias que les han sido asignadas por el constituyente.”⁷

Por su parte, la sentencia 0118 dispone lo que sigue:

“1.- Ordenar a todos y cada uno de los Alcaldes suscriptores del acuerdo consignado ante Sala el 17 de agosto de 2020, proceder en el lapso de 30 días continuos siguientes a la notificación de la presente decisión -tal como se dispone en el acuerdo presentado-, adecuar sus ordenanzas municipales relativas a los tipos impositivos y las alícuotas de los tributos inherentes a las Actividades Económicas, de Industria y Comercio e Índole Similar y los atinentes a Inmuebles Urbanos y Peri Urbanos, a los parámetros establecidos en el acuerdo en referencia y una vez hecha la adecuación correspondiente, remitir al Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas la o las ordenanzas modificadas a los fines de verificar su adecuación a los parámetros de los acuerdos alcanzados, para que éste último una vez verificado lo conducente remita a esta Sala su opinión y finalmente se pueda proceder a emitir pronunciamiento sobre la solicitud de levantamiento de la medida cautelar.

2.- Notificar y remitir copia certificada de la presente decisión así como del escrito y anexos consignados ante esta Sala el 17 de agosto de 2020, entre los cuales figura el documento denominado “Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal”, a los Alcaldes no suscriptores de dicho acuerdo, a los fines de que estos últimos dentro del lapso de 15 días continuos siguientes a la notificación de la presente decisión procedan a manifestar ante esta Sala su adhesión al acuerdo en cuestión.

3.- Para el cumplimiento expedito de lo anterior, se instruye a la Secretaría de esta Sala para que efectúe las notificaciones ordenadas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.3 de la Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia.”

⁷ Tagliaferro, A. Algunos comentarios sobre la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia que suspendió las tasas y contribuciones estatales y municipales. 2020, www.fragapitaluga.com.ve.

III. EL EJERCICIO ABUSIVO DEL PODER TRIBUTARIO MUNICIPAL

Desde hace muchos años el sector productivo del país y el foro tributario han venido denunciado el desorden de la tributación municipal y los gravísimos excesos cometidos por las autoridades tributarias locales, tanto en la definición de las actividades que constituyen hecho imponible, como en la conformación de las bases de imposición, como, y muy especialmente, en la fijación de las tarifas impositivas, las que han llegado a niveles exorbitantes y sin duda alguna confiscatorios.

El tributo estandarte de la tributación municipal, que es el impuesto a las actividades económicas, tiene en muchas jurisdicciones municipales y desde hace muchos años, efectos confiscatorios, prohibidos por el artículo 317 de la Constitución, como consecuencia de la desproporción obscena de las tarifas fijadas en los clasificadores de actividades respectivos.

La justicia tributaria ha permanecido silente al respecto, a pesar de innumerables acciones intentadas tanto contra actos administrativos de determinación tributaria, como contra diversas ordenanzas municipales. La catastrófica situación económica del país ha provocado que el problema del impuesto a las actividades económicas se traslade al resto de los ramos tributarios que la Constitución reconoce como propios de las entidades locales menores y afecte incluso a ramos no tributarios, como el caso de los llamados *precios públicos* de los que habla la doctrina hacendística clásica.

La Constitución arbitra los mecanismos para coordinar y armonizar el sistema tributario, poniendo orden a la compleja interrelación entre los distintos poderes y potestades tributarias, y de eso son claro reflejo las previsiones contenidas en los artículos 155.13, 159, 164 y 169 de la Constitución. Esta armonización y coordinación debe hacerse bajo la égida de dos postulados cardinales, de acuerdo con los cuales; (i) la economía el país es una sola y (ii) una sola es la capacidad económica de los contribuyentes.

Fruto de esas previsiones constitucionales es Ley Orgánica del Poder Público Municipal, en la que existen numerosas normas tendentes a la *armonización* y *coordinación* del poder tributario de los municipios en el contexto del sistema tributario, que no debe ser una suma de parcelas de poder aisladas e inconexas, sino un sistema *unitario*, inserto en el sistema económico de la República que es *único*.

Ciertamente podría dictarse una legislación de coordinación y armonización especial y el poder legislativo está en falta al respecto, pero la solución arbitrada por las decisiones que serán revisadas en estos comentarios, no son el camino correcto y además, han dado lugar a un “acuerdo” entre algunos municipios que también es inconstitucional, y que ha provocado más problemas de los que pretendían ser solucionados.

Las decisiones pueden ser analizadas desde muchos ángulos distintos, incluso fuera del Derecho, pero nosotros lo haremos únicamente dentro del Derecho y desde tres perspectivas diferentes.

IV. LOS VICIOS DE LAS SENTENCIAS 0078 Y 0118

1. Desde el punto de vista constitucional

A. La distribución del poder tributario y sus limitaciones

El primer análisis que reclaman estas decisiones tiene que ver con la distribución de poder tributario entre los distintos niveles político-territoriales, y requiere responder la pregunta de si un ente político-territorial puede suspender el ejercicio del poder tributario por parte del resto de los entes que vertebran el Estado.

La Constitución ha dotado de autonomía y poder tributario a los Estados y los Municipios, con las limitaciones directas e indirectas que dimanan de la propia Carta Fundamental. De acuerdo con el artículo 164.4 de la Constitución, es de la competencia exclusiva de los Estados la organización, recaudación, control y administración de los ramos tributarios propios, según las disposiciones de las leyes nacionales y estatales. Por su parte, el artículo 168.3 de la Constitución, deja claramente establecido que parte esencial de la autonomía tributaria municipal comprende la creación, recaudación e inversión de sus ingresos y sus ingresos según el artículo 179.2, están constituidos, entre otros, por los impuestos, tasas y contribuciones allí señalados.

La autonomía tributaria supone la posibilidad de dictar y aplicar normas creadoras de tributos en los ramos tributarios asignados por la Constitución. Se trata de la libertad de creación y aplicación de normas tributarias, en los ámbitos reconocidos por la Constitución y siempre dentro de los límites explícitos e implícitos que derivan de la Carta Fundamental.

El Poder Nacional no está facultado para coartar el ejercicio de los poderes y potestades tributarias estatales y municipales, porque armonización y coordinación no es injerencia, control, o intervención. Según Humberto Romero-Muci: “[el] Poder Nacional sólo puede condicionar el ejercicio de las potestades tributarias de los Estados y Municipios, creando límites negativos al proceso formativo y a la gestión de los tributos estatales y locales, fuera de los cuales la actuación de los entes menores sería ilegítima. Por eso, la competencia coordinadora supone el establecimiento de principios, parámetros y límites que aseguren la uniformidad deseada como garantía de equilibrio entre la libertad de las autonomías territoriales y la debida unidad interterritorial, de tal forma que los diversos titulares de las potestades tributarias deben ajustarse a los parámetros de coordinación para obtener un resultado armónico y en cierto modo unitario”.⁸

Como expresamos más arriba, el poder y las potestades tributarias de los estados de la federación y de los municipios, encuentran limitaciones directas e indirectas en la propia Constitución y en las leyes nacionales a las que ésta se refiere en sus artículos 157.13 y 168. Fuera de las limitaciones explícitas a que alude el artículo 183 de la Constitución y de las implícitas, no hay ni se pueden crear otras por limitaciones generales y menos aún a través de decisiones judiciales.

Las sentencias 0078 y 0118 violentan la autonomía tributaria estatal y municipal, pues:

a) La sentencia 0078 suspende con efectos *erga omnes* el ejercicio de las potestades tributarias de fiscalización, determinación y recaudación de tasas y contribuciones de la totalidad de los estados y Municipios del país, con lo cual hace nugatorio el desarrollo normal del poder tributario reconocido a estos entes político-territoriales por la Constitución, sin que la constitucionalidad de la totalidad de las leyes estatales y locales creadoras de los tributos respectivos, haya sido cuestionada en un proceso destinado a tal fin, rodeado de todas las garantías procesales y donde en el caso de solicitarse una medida cautelar, que hipotéticamente hablando fuere posible decretar, se justifiquen sus presupuestos procesales, según lo que veremos más adelante.

b) La sentencia 0118, por su parte, ordena a funcionarios incompetentes para hacerlo, que adecuen las Ordenanzas Municipales Tributarias, concretamente los tipos impositivos y las alícuotas, a los parámetros establecidos en el Acuerdo Nacional de Armonización Tribu-

⁸ Romero-Muci, H. “La Distribución del Poder Tributario en la nueva Constitución.” *La Tributación en la Constitución de 1999*. Ediciones de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2001, p. 30.

ria Municipal, aun cuando cualquier modificación a dichas Ordenanzas sólo puede ser ejecutada por los Concejos y de acuerdo con el procedimiento establecido para la promulgación de las leyes locales. De este modo, la sentencia propicia la usurpación de funciones de los órganos legislativos locales por parte de los funcionarios ejecutivos locales y violenta el principio de separación de poderes.

En este sentido, sostiene con razón Badell Madrid que: *“Una vez más la Sala Constitucional incurre en un error conceptual grave que pone de manifiesto una evidente violación al principio de separación de poderes, cuando ordena a los alcaldes modificar las ordenanzas, siendo que la ordenanza es la ley local y es un acto que únicamente puede producir el órgano legislativo, esto es, el Consejo Municipal. No pueden los alcaldes realizar la función que corresponde a los órganos legislativos municipales, como es la modificación de las ordenanzas relativas a los tributos, es demasiado básico el concepto para que la Sala Constitucional lo ignore, por lo cual tal afrenta a los postulados primarios de la separación de poderes como principio cardinal del Estado de derecho en que incurre la sentencia, que no es sentencia, es claramente una desviación de poder y otra evidencia que suma al total irrespeto al orden constitucional vigente por el órgano encargado de hacerlo valer.”*⁹

c) Asimismo, la sentencia 0118, violenta la autonomía tributaria de los Municipios no suscriptores del Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal, al ordenarles que se adhieran al mismo, con lo cual se transgreden los artículos 156.13, 168 y 169 de la Constitución y se viola asimismo el propio fundamento legal invocado por el referido “acuerdo”, que es el artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, porque se impone a los Municipios que no han llegado a acuerdo alguno que lo adopten por la fuerza.

En definitiva y con respecto a este primer punto, consideramos que las sentencias transgreden, sin la menor duda, los artículos 156.13, 159, 164, 165, 167, 168 y 169 de la Constitución.

B. *El mecanismo constitucional para la armonización y coordinación tributaria*

La segunda cuestión que debe analizarse desde la perspectiva constitucional debe responder a la pregunta de cuál es el canal constitucionalmente previsto para que se materialice la necesaria coordinación y armonización que debe existir en el ejercicio del poder y las potestades tributarias asignadas a cada ente político-territorial.

La decisión 0078 señala que visto que hasta la fecha del fallo, el Poder Legislativo Nacional no ha dictado la legislación a que se refiere el cardinal 13 del artículo 156 de la Constitución, la Sala Constitucional juzga que resulta imprescindible, dado la actual situación de Estado de Excepción, tanto de Emergencia Económica, como de Alarma, que se proceda de manera urgente a concretar el mandato constitucional referido a la coordinación y armonización tributaria.

Con fundamento en esa motivación, la Sala Constitucional le ordena al ciudadano Vicepresidente Sectorial del área Económica y Ministro del Poder Popular de Industrias y Producción que junto con los gobernadores, los alcaldes y el jefe de gobierno del Distrito Capital, conforme una mesa técnica a fin de coordinar los parámetros dentro de los cuales ejercerán su potestad tributaria, en particular, para armonizar lo referido a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.

⁹ Badell Madrid, R. Comentarios a la sentencia de la sala constitucional que ordenó a alcaldes adecuar sus ordenanzas sobre tributos municipales al “acuerdo nacional de armonización tributaria municipal. En: www.badellgrau.com

En resumidas cuentas, pareciera que es el Ejecutivo Nacional quien impondrá a los estados y municipios los parámetros dentro de los cuales ejercerán su poder y potestades tributarias, en particular en cuanto a las tarifas de sus tributos se refiere.

En ejecución de esta orden, el denominado consejo Bolivariano de alcaldes y alcaldesas de la República Bolivariana de Venezuela celebró diversas reuniones con el Ejecutivo Nacional, a través de la Vicepresidencia Económica, y como producto de esas reuniones llegaron a lo que ellos denominan Acuerdo Nacional De Armonización Tributaria de fecha 29 de julio de 2020. En este acuerdo, el mencionado Consejo decidió, en resumen, lo siguiente:

Primero: Ratificar el apoyo al Poder Ejecutivo Nacional en la disposición de coordinar con los distintos niveles de la administración tributaria mesas técnicas para cumplir los objetivos del Plan de la Patria en materia de estandarización, armonización y coordinación tributaria en el marco de un Estado Democrático, Social, de Derecho y de Justicia con carácter Federal Descentralizado.

Segundo: Dar continuidad y aceleración de manera disciplinada y con alta conciencia política a las mesas técnicas que ha ordenado el TSJ a través de la sentencia N° 0078 en materia tributaria.

Tercero: Crear un registro único de contribuyentes municipales para evitar la doble tributación del sector industrial y verificar cualquier declaración presentada en una Alcaldía como declarada y pagada en otra.

Cuarto: Consideran prohibido el cobro de tributos en moneda extranjera y adoptan el Petro como unidad de cuenta para el cálculo dinámico de los tributos y sanciones, cobrando exclusivamente a partir de su equivalente en Bolívares Soberanos.

Quinto: Simplificar el Clasificador Único de Actividades Económicas, Industria, Comercio, e Índice Similar con alícuotas mínimas y máximas

Sexto: Aprobar y asumir la tabla de valores de la Construcción y de la tierra que se aplica para los avalúos catastrales, empadronamiento catastral, permisos de construcción, constancias ocupacionales, así como la determinación del Impuesto a los Inmuebles Urbanos y Peri Urbanos según la zona y el tipo de construcción.

Séptimo: Crear un servicio de asesoría, acompañamiento y estándares de certificación para la creación y actualización de los sistemas virtuales y digitales de administración tributaria de las Alcaldías del país.

Ahora bien, el Tribunal Supremo de Justicia carece de competencia constitucionalmente establecida para adoptar una decisión como esta, que coloca en una mesa técnica y en especial en manos del Ejecutivo Nacional, una atribución que es competencia exclusiva y excluyente de la Asamblea Nacional.

El Poder Ejecutivo Nacional, por su parte, carece por completo de competencia constitucional para coordinar y armonizar el ejercicio del poder y las potestades tributarias, por parte de los entes político-territoriales menores.

Cualquier limitación al ejercicio de la autonomía tributaria estatal y municipal, aparte de las que como hemos dicho surgen de la propia Constitución, es materia de reserva legal y solo puede ejercerse dentro de las condiciones previstas en la Constitución, de conformidad con los artículos 156.13, 164.4, 165 y 168 y 169 de la Carta Fundamental, normas éstas que han sido violadas por la sentencia 0078.

Por lo que respecta al “acuerdo” hay varias observaciones importantes que efectuar:

a) No es un acuerdo Nacional, pues no ha sido celebrado por la totalidad de los Municipios del país, sino sólo por los firmantes del mismo.

b) El acuerdo no tiene fundamento en la Constitución, sino en el llamado “Plan de la Patria” y el artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Pero además, el acuerdo revela de manera explícita, en su cláusula segunda, que está subordinado a la disciplina partidista y que tiene una orientación política.

c) No está representado ni en las mesas de trabajo, ni en el “acuerdo” al que se tilda de nacional, el poder legislativo nacional, que es el único órgano del poder público que tiene la competencia constitucional para dictar la legislación destinada a garantizar la coordinación y armonización de las distintas potestades tributarias, definir principios, parámetros y limitaciones, especialmente para la determinación de los tipos impositivos o alícuotas de los tributos estatales y municipales, así como para crear fondos específicos que aseguren la solidaridad interterritorial, de acuerdo con los artículos 156.13 de la Constitución y 161 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

d) Tampoco están representados en el “acuerdo”, los únicos órganos del poder público municipal que pueden modificar las ordenanzas creadoras de tributos, a los fines de armonizar y coordinar la fijación de las alícuotas o tarifas impositivas, que son los Concejos, de acuerdo con los artículos 175 de la Constitución y 92 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal.

e) Al señalar que el cobro de tributos en moneda extranjera está prohibido, el acuerdo viola los artículos 116 de la Ley del Banco Central de Venezuela, 146 del Código Orgánico Tributario, y el artículo 86 del Convenio Cambiario No. 1 del 7 de septiembre de 2018 y el Decreto 3719 del 28 de diciembre de 2018, que permiten el pago de impuestos, contribuciones u obligaciones en moneda extranjera.

f) Finalmente, el acuerdo materializa en la práctica la violación ya cometida por la sentencia 0078, de las normas constitucionales que le otorgan a la Asamblea Nacional la competencia exclusiva para dictar las normas sobre armonización y coordinación tributaria.

Finalmente, y por lo que atañe a la decisión 0118, cuando ésta ordena a los alcaldes que remitan al Ministerio del Poder Popular de Economía y Finanzas la o las ordenanzas modificadas a los fines de verificar su adecuación a los parámetros de los acuerdos alcanzados, convierte al Ejecutivo Nacional en órgano rector del proceso de armonización y coordinación tributaria, violentando una vez más las competencias exclusivas y excluyentes que la Constitución otorga al Poder Legislativo Nacional.

Asimismo, la sentencia 0118, violenta la autonomía tributaria de los Municipios no suscriptores del “acuerdo”, al ordenarles que se adhieran al mismo, con lo cual se transgreden los artículos 156.13, 168 y 169 de la Constitución y se viola asimismo el propio fundamento legal invocado por el “acuerdo”, que es el artículo 162 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, porque se impone a los Municipios que no han llegado a acuerdo alguno que lo adopten por la fuerza.

2. Desde el punto de vista procesal

A. Falta de congruencia entre la pretensión procesal deducida y los fallos dictados

Existe una desconexión total entre la pretensión procesal deducida en el proceso y las decisiones 0078 y 0118, por lo cual ambas sentencias incurren en el vicio de *extra petita*. El origen de las sentencias comentadas, está en la demanda de nulidad interpuesta, conjuntamente con amparo cautelar, por el ciudadano Juan Ernesto Garantón Hernández, actuando en nombre propio, contra la Ordenanza Municipal N° 001-19, denominada “Reforma de la Or-

denanza de Creación de las Unidades de Valores Fiscales en el Municipio Chacao del Estado Miranda” y la Ordenanza No. 008-09, denominada “Reforma de la Ordenanza sobre Convivencia Ciudadana del Municipio Chacao”, ambas dictadas por el Concejo Municipal del Municipio Chacao del Estado Bolivariano de Miranda; y con ocasión de las cuales la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó la sentencia No. 0250 del 8 de agosto de 2019, que admitió la acción, acordó el amparo cautelar solicitado y, en consecuencia, suspendió los efectos jurídicos de las ordenanzas impugnadas.

Por lo tanto, una pretensión procesal dirigida a obtener la nulidad de dos Ordenanzas Municipales concretas, emanadas de un Municipio perfectamente determinado, que no tenían absolutamente nada que ver con la creación de tributos estatales o municipales o con la fijación de sus tarifas, se transforma, sin explicación racional alguna, en: (i) una decisión pretendidamente cautelar que suspende con efectos *erga omnes* la aplicación de la totalidad de las leyes Estadales y Ordenanzas Municipales de todo el país, relativas a tasas y contribuciones fiscales (Sentencia 0078) y (ii) otra decisión que ordena a todos y cada uno de los alcaldes suscriptores del Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal proceder en el lapso de 30 días continuos siguientes a la notificación de esta decisión, adecuar sus ordenanzas municipales relativas a los tipos impositivos y las alícuotas de los tributos inherentes a las Actividades Económicas, de Industria y Comercio e Índole Similar y los atinentes a Inmuebles Urbanos y Peri Urbanos, a los parámetros establecidos en el acuerdo en referencia y a los alcaldes no suscriptores de dicho acuerdo, que dentro del lapso de 15 días continuos siguientes a la notificación de la decisión procedan a manifestar ante la Sala Constitucional su adhesión al acuerdo en cuestión (Sentencia 0118); es decir, una vez más la Sala resuelve sobre un asunto que ningún interesado ha sometido a su consideración, es decir, decide una litis inexistente y emite pronunciamientos ajenos a alguna causa petendi ventilada en un proceso judicial iniciado ante ella.

No se trata por tanto de que el juez dio más de lo que la parte pidió que sería un vicio de *ultrapetita* por incongruencia positiva, sino que decidió sobre asuntos completamente extraños al proceso, dentro del cual se supone que los fallos han sido dictados, lo cual constituye un vicio mucho más grave y que viola la prohibición recogida en el adagio *ne eat iudex extra petita partium* o que no puede juez conceder lo que la parte no ha pedido, también denominado incongruencia positiva absoluta o carencia total de armonía cualitativa, como la denomina el procesalista Hernando Devis Echandía.¹⁰

Este problema, atañe a la teoría general del proceso y a los requisitos mismos de la sentencia, porque de acuerdo con el artículo 243.5 del Código de Procedimiento Civil, la sentencia, en cualquier proceso, debe contener decisión expresa, positiva y precisa con arreglo a la pretensión deducida y a las excepciones o defensas opuestas, sin que en ningún caso pueda absolverse de la instancia.

Es cierto que el juez constitucional, como intérprete y garante de la Constitución, tiene amplios poderes inquisitivos que le permiten ir más allá de la pretensión procesal deducida en el proceso constitucional. Sin embargo, y esto es crucial, esos poderes inquisitivos del juez constitucional no suponen que pueda existir un absoluto desapego y desconocimiento del principio dispositivo, al punto de resolver algo completamente distinto al *thema decidendum*, porque en este caso el problema no es ya el principio dispositivo, sino la paladina falta de *congruencia* de la decisión y su *ajenidad* con respecto al proceso que se sustancia.

¹⁰ Devis Echandía, H. *Compendio de Derecho Procesal. Teoría General del Proceso*. Editorial ABC, Bogotá, 1985, T. I, pp. 484-485.

En el caso objeto de análisis, no hay posibilidad de establecer una conexión lógica, una relación coherente entre la pretensión planteada y la motivación de los fallos, ni tampoco entre la motivación de ambas sentencias y la dispositiva de las mismas.

De modo pues que se ha reemplazado la *causa petendi* o la pretensión procesal deducida, por una resolución que nadie ha pedido y es importante señalar que la pretensión procesal sólo la puede cambiar quien la ha presentado, no el juez. El juez acuerda o rechaza la pretensión procesal, pero no puede cambiarla ni decidir con fundamento en una pretensión procesal que no existe.

B. *La hipertrofia del poder cautelar del juez*

El legendario profesor de la Universidad de Florencia Piero Calamandrei, sostenía que las medidas cautelares concilian las dos exigencias de la justicia, que son, la celeridad y la ponderación, pues entre hacer las cosas pronto pero mal, o hacerlas bien pero tarde, las medidas cautelares piensan sobre todo en hacerlas pronto, dejando el problema del bien y del mal a las reposadas formas del proceso ordinario.¹¹

La tutela cautelar no busca y no puede determinar quién tiene la razón; en realidad, el juez tiene prohibido siquiera intentar semejante determinación sin que el proceso haya transcurrido en su totalidad.

El derecho no puede establecerse en forma definitiva *in limine litis* y esa es la razón por la cual las medidas cautelares son *provisionales* y se sustentan, por una parte, en la *probabilidad*, la *verosimilitud* o la *apariencia fundada de la verdad* y no en la *certeza* del derecho; y por la otra, en el *riesgo*, el *peligro*, la *ventura* o la *contingencia* de la pérdida o el daño del derecho pretendido, que reclama protección urgente.

Desde el punto de vista ontológico, las medidas cautelares no existen ni se conceden para otorgar o reconocer la razón a quien las pide; su *ratio essendi* es la protección provisional de un derecho, una situación jurídica o un interés legítimo en disputa, pero sin poner fin a la disputa, porque ello corresponde a la sentencia de fondo o a las partes a través de fórmulas autocompositivas.

Ahora bien, toda medida cautelar, sin importar la naturaleza del proceso donde se concede, tiene unos presupuestos procesales para su procedencia.

Lo primero que debemos decir es que las medidas cautelares son *instrumentales* con lo cual se quiere significar, de una parte, que ellas nunca son un fin en sí mismas ni pueden aspirar a convertirse en definitivas, pues están ineludiblemente preordenadas a la emanación de una ulterior providencia definitiva.

Por otra parte, las medidas cautelares se constituyen en un auxilio, una ayuda para garantizar el resultado útil de la sentencia definitiva y principal, que es la sentencia de fondo.¹²

¹¹ Calamandrei, P. *Introduzione allo studio sistematico dei provvedimenti cautelari*. CEDAM, Padova, 1936, p. 4.

¹² Henríquez La Roche, R. *Las Medidas Cautelares* (según el nuevo Código de Procedimiento Civil). Centro de Estudios Jurídicos del Zulia, Maracaibo, 1988, p. 38/ CALAMANDREI, P. *Providencias Cautelares*. Editorial Bibliográfica Argentina, Buenos Aires, 1984, p. 44.

Dice Calamandrei que hay en las medidas cautelares, más que una finalidad de actuar el derecho, la finalidad inmediata de asegurar la eficacia práctica de la providencia definitiva que servirá a su vez para actuar el derecho. Para Calamandrei la tutela cautelar es con relación al derecho sustancial, una tutela mediata: más que a hacer justicia contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia.¹³

De lo dicho surge dos preguntas ineludibles: ¿Cuál es la sentencia definitiva a la cual está subordinada las sentencias interlocutorias cautelares dictadas por la Sala Constitucional? ¿La sentencia de fondo cuya efectividad pretenden garantizar las supuestas medidas cautelares adoptadas, es una sentencia que va a anular la totalidad de las leyes estatales y municipales que regulan tasas y contribuciones?

Desde luego, estas son preguntas retóricas, porque resulta que no existe un proceso cuya *causa petendi* sea la nulidad de la totalidad de las leyes estatales y ordenanzas municipales creadoras de tasas y contribuciones. Si eso es así, surge otra pregunta obligada ¿Estas medidas cautelares son instrumentales con respecto a qué? La respuesta está en la teoría general del proceso y no es nada tranquilizadora.

Las sentencias que se analizan no son sentencias cautelares dictadas dentro de un proceso contra las leyes estatales y municipales creadoras de tasas y contribuciones, porque ese proceso no existe. Se trata, por el contrario, de medidas que se han convertido en un fin en sí mismas y, por lo tanto, no son decisiones *cautelares* sino de *fondo*, porque evidentemente buscan forzar a los estados y a los municipios a subordinar la fijación de sus tarifas impositivas, a las órdenes e instrucciones impartidas por el Ejecutivo Nacional, cuando tal cosa solo podría materializarse a través de una ley dictada por la Asamblea Nacional; y ello se hace al amparo de un supuesto “acuerdo” entre algunos alcaldes de dicen actuar con disciplina y “alta conciencia política”.

C. *La violación del debido proceso*

El tercer problema procesal que presentan estas decisiones, tan grave o más que los dos anteriores, es que son sentencias adoptadas sin proceso, sin la existencia de un contradictorio y sin que se haya garantizado el derecho a la defensa de los afectados, que son los estados de la federación y los municipios, quienes no eran parte en el juicio antes de ser dictadas las decisiones cautelares, pero que tampoco han sido llamados a él para que se hagan parte y sean oídos.

Simplemente se les ha ordenado celebrar unas mesas de trabajo con el Ejecutivo Nacional, así lo han hecho algunos alcaldes -ningún gobernador- y el “acuerdo” adoptado, se ha impuesto al resto de los alcaldes no firmantes del mismo. Pero, además aun cuando lo resuelto tiene que ver con el ejercicio del poder legislativo en los municipios, no han sido llamados ni se han hecho parte en el proceso, quienes ejercen ese poder en forma exclusiva y excluyente en las entidades territoriales menores, que son miembros de los Concejos.

Es cierto que las medidas cautelares pueden dictarse *inaudita parte* como consecuencia su naturaleza urgente, provisoria e instrumental, especialmente en el ámbito de un proceso constitucional, donde la protección anticipada de la Constitución es siempre urgente por definición.

¹³ Calamandrei, P. *Providencias...Cit.*, p. 45

Pero resulta que aun en ese supuesto debe darse siempre y en todo caso, una oportunidad para que el afectado por la medida defienda sus derechos e intereses. Nada de eso ocurrió en el caso que nos ocupa, donde las sentencias supuestamente cautelares, que en realidad y como hemos visto son sentencias definitivas, no fueron dictadas luego de abrirse una articulación probatoria para escuchar a los entes político-territoriales afectados por unas medidas que los priva de una parte sustancial de sus ingresos y les ordena celebrar un acuerdo bajo la supervisión y el control del Ejecutivo Nacional.

De modo pues que se han violado los derechos al debido proceso y a la defensa, ambos previstos en el artículo 49 de la Constitución.

3. Desde el punto de vista tributario

El tercer y último ángulo desde el cual pueden examinarse estas decisiones es, desde luego, el tributario.

A. Manipulación de los principios constitucionales de la tributación

El primer problema que plantean ambas decisiones tiene que ver con la aplicación al caso concreto de algunos de los principios que gobiernan el sistema tributario, previstos en los artículos 316 y 317 de la Constitución, y cuya vigencia se invoca ahora como justificación de lo decidido, aun cuando han sido y siguen siendo sistemáticamente ignorados con respecto a la legislación tributaria Nacional, que tiene años violando tanto el artículo 316 como el 317 de la Constitución, en diferentes leyes, reglamentos y actos administrativos de carácter general y particular, así como a través de actos que no existen en nuestro sistema jurídico, como las “leyes” dictadas por la llamada Asamblea Nacional Constituyente.

La sentencia 0078 invoca la aplicación del artículo 316 de la Constitución, de acuerdo con el cual el sistema tributario debe procurar la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, sustentándose en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Con toda razón el fallo dice que se producen perjuicios para el sector productivo nacional cuando el sistema tributario en general tiende a establecer impuestos, tasas o contribuciones que pueden llegar a afectar considerablemente el desenvolvimiento armónico de la economía nacional, extralimitándose en el ejercicio de la potestad tributaria, ya sea por instituir gravámenes no autorizados por la Constitución o la ley o por fijar alícuotas que, por excesivas, pueden llegar a tener efectos confiscatorio.

Resulta reconfortante que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia reconozca finalmente que la fiscalidad excesiva, tiene la capacidad de ser un instrumento *destructor* de la productividad y, por ende, de la economía, como lo reconoció en 1819 el famoso juez de la Corte Suprema de Justicia Norteamericana John Marshall en el caso *Marbury vs. Madison*.¹⁴ Fueron necesarios doscientos años, pero más vale tarde que nunca.

Asimismo, señala la sentencia 0078, también con razón, que las distintas personas político-territoriales deben ejercer sus competencias en materia tributaria, conforme con los principios y valores que informan al sistema tributario en general, señalados en el citado artículo 316 del Texto Fundamental para garantizar que las entidades político-territoriales no excedan los límites constitucionalmente establecidos.

¹⁴ <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/>

Esta reflexión sobre armonización y coordinación en el ejercicio del poder tributario, es bastante interesante en un sistema donde existen alrededor de veintidós contribuciones para-fiscales a nivel nacional, muchas de las cuales no son deducibles del Impuesto sobre la Renta, y donde se dicta una Ley Constitucional de Impuesto sobre los Grandes Patrimonios y un Decreto Constitucional que establece un régimen draconiano de anticipos de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, en medio de la crisis económica más catastrófica, profunda y prolongada de toda la historia del país, y donde además debemos sufrir los embates del tributo más perverso de todos que es la inflación, un fenómeno cuya responsabilidad recae, totalmente, en la irresponsable expansión de la masa monetaria como producto de la impresión hemorrágica de dinero inorgánico.

Luego dice la sentencia 0078, acertadamente también, que la coordinación y armonización del ejercicio de las potestades tributarias de los estados y municipios que ordena el Texto Fundamental, permitiría homogeneizar tantos los tipos impositivos como los procedimientos tributarios, a fin de que los contribuyentes que realizan su actividad económica en diferentes entidades político-territoriales, tengan un mínimo de certeza sobre los procedimientos tributarios y cargas fiscales que genera su actividad productiva, con lo cual se estarían creando condiciones que tiendan a promover y mantener el desarrollo económico y social del país.

Esta motivación, que es acertada, bien podría haberse dirigido al Ejecutivo Nacional antes de que implantara el llamado *derecho penal del enemigo* en la reforma del Código Orgánico Tributario de 2014, o terminara de descoyuntar el Impuesto sobre la Renta con la reforma 2015, o dirigirse a la llamada Asamblea Nacional Constituyente antes de que creara el infame régimen de anticipos de impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, convirtiera el Código Orgánico Tributario en un instrumento de persecución y acoso de los contribuyentes y deformara el impuesto al valor agregado introduciendo clandestinamente un tributo a las transacciones en moneda extranjera.

Todas las acertadas afirmaciones de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la sentencia 0078, y que han podido utilizarse desde que entró en vigencia la Constitución de 1999, han permanecido ausentes del discurso judicial en los últimos veinte años.

La triste realidad es que la justicia constitucional y la justicia tributaria, han ignorado o puesto de lado, sistemáticamente, la aplicación de los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y coordinación y armonización tributaria, como mandatos de imprescindible cumplimiento para la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población y esta lenidad ha sido especialmente manifiesta con respecto a las leyes tributarias nacionales.

B. *La indefinición de los ramos tributarios afectados*

La sentencia 0078 induce a confusión en torno a qué tributos están comprendidos en la decisión pues aunque algunos pasajes aluden específicamente a las tasas y a las contribuciones, que son dos ramos tributarios muy concretos, otros se refieren a “impuestos, tasas y contribuciones”, a “tributos” en general, a “cargas fiscales” y a “materias rentísticas”.

Por su parte, la sentencia 0118 profundiza la confusión creada por la sentencia 0078, pues mientras ésta se refiere a tasas y contribuciones, la 0118 se reduce el Impuesto sobre Actividades Económicas, de Industria y Comercio e Índole Similar y los atinentes a Inmuebles Urbanos y Peri Urbanos, con lo cual no hay congruencia entre ambas decisiones, ni tampoco entre éstas y el “acuerdo” alcanzado por algunos alcaldes.

V. CONCLUSIÓN

Algunos han sostenido que el propósito perseguido por las decisiones comentadas coincide con lo expuesto en la motivación del fallo 0078, es decir, que la coordinación y armonización del ejercicio de las potestades tributarias de los estados y municipios que ordena el Texto Fundamental, permitiría homogeneizar tantos los tipos impositivos como los procedimientos tributarios, a fin de que los contribuyentes que realizan su actividad económica en diferentes entidades político-territoriales, tengan un mínimo de certeza sobre los procedimientos tributarios y cargas fiscales que genera su actividad productiva, con lo cual se estarían creando condiciones que tiendan a promover y mantener el desarrollo económico y social del país.

Las objeciones que hemos hecho aquí no contradicen este propósito, el cual estimamos ajustado a la Constitución. El problema, como ya hemos afirmado, es la forma completamente contraria a la Constitución en la que se intenta alcanzar ese legítimo objetivo y los riesgos que entraña para el Estado de Derecho el camino seleccionado a tal efecto, tal como lo ha dejado expuesto la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, en su comunicado del 8 de julio de 2020.¹⁵

¹⁵ <https://www.avdt.org.ve/avdt/index.php/noticias/item/634-comunicado-de-la-avdt-en-relacion-con-el-fallo-de-sala-constitucional-del-7-de-julio-de-2020-que-suspende-por-90-dias-la-aplicacion-de-cualquier-tasa-o-contribucion-creada-por-los-estados-y-los-municipios>.