

**Apostillas sobre el Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal
(o cuando haces la tarea para salir del paso)**

Juan C. Castillo Carvajal¹

Resumen: El objetivo del presente trabajo consiste en examinar si el Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal elaborado por el Consejo Bolivariano de Alcaldes de Venezuela en ejecución del fallo de la Sala Constitucional, que suspendió por 90 días la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los Concejos Municipales, y Consejos Legislativos de los Estados que estableciera algún tipo de tasa o contribución de naturaleza tributaria, constituye un instrumento idóneo para corregir o mitigar las patologías en la tributación municipal, y combatir la voracidad fiscal en materia del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Palabras claves: Armonización tributaria, coordinación tributaria, Acuerdo de Armonización, Tributación Municipal, Impuesto sobre Actividades Económicas, capacidad contributiva, potestad tributaria.

Abstract: The purpose of this paper is to determine whether the National Agreement on Municipal Tax Harmonization issued by the Bolivarian Council of Mayors of Venezuela in execution of the ruling of the Constitutional Chamber, which suspended for 90 days the application of any regulatory instrument prepared by the Municipal Councils and Legislative Councils of the States that established any type of fee or contribution, constitutes an ideal instrument to correct or mitigate pathologies in municipal taxation, and to combat fiscal voracity in matters of the Tax on Economic Activities.

I. INTRODUCCIÓN

El 9 de agosto de 2020, la Vicepresidente de la República anunció la celebración del *Acuerdo Nacional de Armonización Tributaria Municipal* (en adelante El Acuerdo) elaborado por el Consejo Bolivariano de Alcaldes de Venezuela en cumplimiento del fallo de la Sala Constitucional, que suspendió por 90 días la aplicación de cualquier instrumento normativo dictado por los Concejos Municipales y Consejos Legislativos de los Estados que estableciera algún tipo de *tasa o contribución de naturaleza tributaria*, y ordenó la conformación de una mesa técnica para coordinar los parámetros del ejercicio de la potestad tributaria de los Estados y los Municipios, en particular para armonizar lo referido

¹ Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela, con especialización en Derecho Tributario de la misma universidad. LLM en Impuestos Internacionales, University of Florida. Programa de Introducción al Sistema Legal de los Estados Unidos, Georgetown University. Galardonado con la beca Fulbright otorgada por el Departamento de Estado de los Estados Unidos.

Profesor de Finanzas Públicas por concurso de oposición en la Escuela de Derecho de la Universidad Central de Venezuela.

Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

a los tipos impositivos y alícuotas de los tributos.² A este último fin, la Sala designó al 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, elaboraran las propuestas de armonización .

El prenombrado fallo resulta controversial, y ha sido objeto de fundadas críticas.³ No pretendemos en esta ocasión sumarnos al coro de los cuestionamientos constitucionales y legales a la medida cautelar dictada, sino referirnos a uno de sus efectos inmediatos, esto es, la celebración de El Acuerdo que pretende dar cumplimiento a lo previsto en el fallo y, corregir o mitigar las patologías que se denuncian en la sentencia. En este contexto, el primer punto sobre las íes que debemos colocar, es que si bien la sentencia alude al ejercicio de la Potestad Tributaria Estatal y Municipal, El Acuerdo se titula de *Armonización Tributaria Municipal*, pero su contenido versa esencialmente sobre el Impuesto a las Actividades Económicas.⁴ Esta anotación no es baladí, pues el problema inmediato y central consiste en el gravamen irracional –y con ello violatorio del principio de la capacidad contributiva- del Impuesto a las Actividades Económicas (en adelante el ISAE). En este contexto, el objetivo de estas apostillas consiste en revisar si este Acuerdo puede incidir real y efectivamente en resolver o mitigar los problemas vinculados al ISAE.⁵

II. DESARROLLO

(i) De los Acuerdos de Armonización Tributaria Municipal

La Ley Orgánica del Poder Público Municipal⁶ (en adelante LOPPM) dispone en su artículo 162 que los Municipios podrán celebrar acuerdos entre ellos, y con otras entidades político territoriales con el fin de propiciar la coordinación y armonización

² Sentencia de la Sala Constitucional de fecha 7 julio de 2020, en el recurso de nulidad intentado por Juan E. Garantón contra la Ordenanza de Creación de las Unidades de Valores Fiscales en el Municipio Chacao, y la Ordenanza sobre Convivencia Ciudadana del mismo Municipio.

³ Véase ALFONZO, Juan Domingo, “*De la suspensión de los Poderes Tributarios de los Estados y Municipios de Venezuela y la armonización tributaria interterritorial al margen de la legalidad, en virtud de la sentencia del Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional N° 0078 del 07 de julio de 2020*”, publicado en <http://www.derysoc.com/blog/de-la-suspension-de-los-poderes-tributarios-de-los-estados-y-municipios-de-venezuela-y-la-armonizacion-tributaria-interterritorial-al-margen-de-la-legalidad-en-virtud-de-la-sentencia-del-tribunal-sup/>

⁴ Como anotaremos más adelante, El Acuerdo comprende también reglas sobre el Impuesto sobre Inmuebles Urbano, y la fijación de una unidad tributaria municipal que serviría para la determinación de otros tributos y sanciones.

⁵ Entre otros problemas, y sin pretender que la enumeración sea cerrada, podemos mencionar: La fijación irracional de las alícuotas, la negativa a reconocer el impuesto pagado por los industriales en el Municipio en el Municipio donde llevan a cabo la actividad de venta, la pretensión de exigir tributos en divisas, el gravamen de ingresos causados, pero no cobrados, la obligación de retener a sujetos que no son contribuyentes del Municipio que impone tal obligación, la fijación de parámetros distintos a los previstos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal para el gravamen de los servicios, y la creación encubierta de impuestos de exportación e importación en franca invasión de la materia rentística competencia del Poder Nacional, entre otros cuestionables aspectos.

⁶ Publicada en la Gaceta Oficial No. 6.015 Extraordinario, del 28 de diciembre de 2010.

tributaria y evitar la doble o múltiple tributación interjurisdiccional.^{7 8} En consecuencia, la celebración de acuerdos o convenios tiene base legal. Ahora bien, tales acuerdos requieren forzosamente la aprobación legislativa por parte de los Concejos Municipales en salvaguarda del Principio de Legalidad Tributaria. Este aspecto resulta quintaesencial. La mera celebración de un acuerdo o convenio no tendría virtualidad aplicativa sino en la medida que sea adoptado como regla legal por el legislador municipal.

Cabe destacar que los Concejos Municipales no están subordinados –y no podría ser de otra manera considerando que el principio de separación de poderes rige igualmente a nivel local- a adoptar a rajatabla lo previsto en tales Acuerdos, y tendrían plena libertad en ejercicio de su autonomía normativa para aprobar el acuerdo tal como fue celebrado por el Alcalde, introducir potestativamente cambios o modificaciones a aquel e, incluso, rechazar la creación o modificación de las Ordenanzas impositivas atendiendo a lo previsto en el convenio celebrado por el Alcalde.

Si bien a través de los acuerdos celebrados por los Municipios podrían lograrse avances para reducir la voracidad fiscal, y corregir o mitigar las patologías en la tributación estatal y municipal,⁹ nos parece que la doble condición de los Municipios –como recaudadores de tributos y como diseñadores de normas dirigidas a limitar este poder de recaudación- plantea un evidente conflicto de intereses, pues las necesidades de índole presupuestaria de los Municipios podrían anteponerse a los criterios técnicos, y económicos en materia de tributación. En este sentido, un acuerdo de tributación municipal exigía la participación activa de los contribuyentes, los gremios, las universidades, y las academias, importantes actores que no intervinieron (o el menos no tenemos conocimiento que así haya sucedido) en la preparación de El Acuerdo. Por otra parte, la elaboración de un acuerdo de esta naturaleza en apenas cuatro semanas revela un apremio, y un voluntarismo que afecta –como veremos más adelante- los beneficios reales de El Acuerdo.

(ii) De la legitimidad del Consejo Bolivariano de Alcaldes

El Acuerdo fue preparado por el llamado *Consejo Bolivariano de Alcaldes y Alcaldesas de la República Bolivariana de Venezuela*, entidad que no tiene base legal, ni goza de personería jurídica. En este sentido, dicho Consejo no sería otra cosa que un mecanismo informal de los Alcaldes vinculados al oficialismo para articular políticas

⁷ Artículo 162 de la LOPPM.

⁸ A este respecto podemos citar como antecedente de este Acuerdo, el Convenio entre los Municipios ribereños del Lago de Maracaibo para la unificación de tarifas y procedimiento de recaudación del Impuesto Sobre Actividades Económicas, Comercio, Servicio o de Índole Similar, por actividades realizadas en dicho lago, celebrado en el año de 2001.

⁹ Para un estudio más exhaustivo de las patologías en materia de tributación municipal, puede consultarse las Memorias de las VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, *Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales* (Caracas, 2006), y XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, *Tributación Municipal* (Valencia, 2016), organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario http://avdt.msinfo.info/php/buscar.php?Colecciones=S&Opcion=detalle&Expresion=TM_JORNADAS&id en=JORN

públicas en forma mancomunada.¹⁰ No obstante, estimamos que dicho Consejo se inscribiría dentro de los lineamientos prescritos en la LOPPM que autoriza a los Alcaldes de interactuar entre ellos, y con otros Poderes Públicos, en procura del desarrollo y el bienestar local.¹¹

(iii) De los ejes fundamentales de El Acuerdo.

Antes de referirnos a los elementos capitales de El Acuerdo, debemos censurar la informalidad y la ausencia de la debida publicidad de este instrumento. En este sentido, El Acuerdo no se encuentra firmado por los Alcaldes agrupados en el Consejo Bolivariano de Alcaldes. El documento del cual nos servimos para hacer estos comentarios fue circulado extraoficialmente por las redes sociales. En este sentido, un documento de esta importancia –cuyo proyecto valga destacar no fue objeto de consulta pública- debió haber sido divulgado en forma oficial. Sin menoscabo de lo expuesto, anotamos que, en nuestro criterio, son 4 los ejes fundamentales de El Acuerdo, a saber:

(i) Creación de un registro único de contribuyentes municipales.

Dispone El Acuerdo que este registro constituirá una herramienta digital de consulta, intercambio de información y monitoreo en tiempo real de empresas con sucursales en distintos municipios, *para evitar la doble tributación del sector industrial*, y verificar cualquier declaración presentada en una Alcaldía como declarada y pagada en otra. Este registro único será creado y administrado desde el Consejo Bolivariano del Alcaldes.

(ii) Adopción del PETRO como unidad tributaria municipal, y prohibición de pago de tributos en divisas.

El Acuerdo aprobó el uso del criptoactivo PETRO como unidad de cuenta para el cálculo de los tributos y sanciones. Por otra parte, El Acuerdo prohibió el pago de tributos municipales en divisas.

(iii) Adopción de un clasificador único de actividades económicas con fijación de bandas para el establecimiento de las alícuotas por parte de los Municipios.

¹⁰ En una nota de prensa fechada el 13 de julio de 2002, se señalaba que “(...) los alcaldes oficialistas venezolanos fundaron hoy su propia liga, que funcionará paralela a la Asociación Venezolana de Alcaldes (ADAVE) y tendrá el objetivo de “desarrollar” el proceso de descentralización en el país.” <https://www.eluniverso.com/2002/07/13/0001/14/688955A13DEF4309B8B86768BAB8FFD3.html>

¹¹ Establece el artículo 90 de la LOPPM lo siguiente: “En el ejercicio de sus atribuciones y obligaciones, el alcalde o alcaldesa debe llevar relaciones de cooperación y armonización con los poderes públicos nacionales y estatales, así como con las otras entidades locales y órganos del Municipio, y cooperar con ellos para el mejor cumplimiento de sus fines. Asimismo, deberá mantener informada a la comunidad del Municipio, acerca de la marcha de la gestión e interesarla para su incorporación a los propósitos del desarrollo local.

El Acuerdo –en lo que resultaría la materia con mayor impacto económico- reduce a 5 rubros o ítems las actividades vinculadas al sector secundario,¹² y a 15 rubros las actividades del sector terciario,¹³ fijando bandas con alícuotas mínimas y máximas para cada uno de estos rubros.

- (iv) *Adopción del PETRO como unidad de medida para la materia urbanística, y para la determinación del Impuesto sobre Inmuebles Urbanos.*

El Acuerdo contiene una tabla de valores de la construcción, y de la tierra que se aplica para los avalúos catastrales, empadronamiento catastral, permisos de construcción, constancias ocupacionales, y para la determinación del Impuesto a los Inmuebles Urbanos y Predios Urbanos, los cuales se cifran en función del valor del PETRO.

A continuación, pasaremos a examinar críticamente estos elementos de El Acuerdo.

- (iv) **El registro único de contribuyentes municipales debería constituir un instrumento para alcanzar la armonización tributaria, y no un fin en sí mismo.**

En nuestro criterio, El Acuerdo debió identificar las patologías tributarias en materia del ISAE, y diseñar unas reglas para corregir y/o mitigar las distorsiones identificadas y, en este sentido, el registro único constituiría un instrumento para alcanzar una tributación racional, y respetuosa de la capacidad contributiva. La creación de un registro aisladamente del diagnóstico de la tributación local, y en ausencia de reglas, terminará convirtiéndose en una herramienta sin capacidad de servir de interdicción a la arbitrariedad, inconstitucionalidad, e ilegalidad.

Dicho lo anterior, pasamos a hacer un breve resumen de alguna de las reglas o medidas que debió contemplar El Acuerdo y, para lo cual, el registro único hubiera constituido como un instrumento para su concreción, a saber:

- (i) *Imputación (sin trabas) del impuesto pagado en el Municipio de la industria.*

La LOPPM introdujo un importante mecanismo de armonización tributaria intermunicipal para atenuar los efectos de la doble o múltiple imposición económica que se produce por el diseño de este impuesto. En efecto, la Ley admite que un contribuyente dedicado a la actividad industrial que comercialice sus productos en Municipios diferentes a aquél donde está localizado su planta industrial pueda imputar como un crédito fiscal el

¹² El sector secundario de la economía transforma la materia prima, que es extraída o producida por el sector primario, en productos de consumo, o en bienes de capital.

¹³ El sector terciario está constituido por todas las actividades económicas cuyo propósito es la producción de los servicios que demanda la población.

impuesto pagado en el Municipio sede de la industria, en aquellos Municipios en los cuales realiza la actividad de ventas.¹⁴

En este sentido, El Acuerdo debió establecer la posibilidad de imputar en forma automática, sin ningún tipo de requisitos o formalidades, el impuesto pagado en la sede del Municipio de la industria en él o los Municipios donde el contribuyente lleva a cabo la actividad de comercialización, en proporción a las ventas realizadas en cada uno de aquéllos. La circunstancia de contar con un sistema informático que permita verificar la presentación de las declaraciones, y los pagos realizados, permitiría, igualmente, que el contribuyente aproveche el crédito fiscal derivado del impuesto pagado en el Municipio donde lleva a cabo su actividad fabril.

(ii) *Reconocimiento de la alícuota industrial en el Municipio en el cual se lleva a cabo la actividad comercial.*

Un contribuyente que fabrique sus productos en un Municipio, y los venda en otro Municipio distinto (o en otros), no por esta circunstancia pierde su carácter industrial o manufacturero. En consecuencia, dicho contribuyente no debe ser gravado en estos otros Municipios donde realiza las ventas, con la alícuota aplicable para las actividades comerciales, sino con la alícuota correspondiente para la actividad industrial de la jurisdicción en la cual lleva a cabo la comercialización.

Esta regla de armonización reconoce que la actividad industrial se combina con la comercial y, cuando la misma no se cumple en una sola jurisdicción municipal, sino que trasciende a otros Municipios y, esta circunstancia, no implica que estemos frente a dos contribuyentes distintos. Por otra parte, la circunstancia de que un sujeto que fabrique en un Municipio, y lleve a cabo la comercialización en otro Municipio en el cual se le impone la alícuota comercial –alícuotas más elevadas que las aplicadas a la industria- comporta una violación del principio de la igualdad, pues un sujeto que fabrique y venda el mismo Municipio es gravado con la alícuota industrial.

Cabe destacar que, la aplicación de la alícuota industrial al sujeto que vende los productos en un Municipio distinto a aquel donde los fabrica, constituye una representación de la cláusula constitucional que prohíbe a los Municipios gravar los bienes producidos fuera de su territorio en forma diferente a los producidos en él.¹⁵ Este criterio fue

¹⁴ En efecto, dispone el artículo 219 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal lo siguiente: “*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.*”

¹⁵ Dispone el numeral 3 del artículo 183 de la Constitución que: “*Los Estados y los Municipios no podrán: (...) 3. Prohibir el consumo de bienes producidos fuera de su territorio, ni gravarlos en forma diferente a los producidos en él.*”

reconocida por la extinta Corte Suprema de Justicia en el emblemático caso *Dixie Cup de Venezuela, C.A.*^{16 17} y reconfirmado en fallos posteriores, el último de ellos, en el caso de *Cervecería Polar vs. El Municipio Girardot*.¹⁸

En nuestra opinión, esta regla debió haber sido incluida en El Acuerdo, pues corrige las distorsiones que se generan en la tributación de la actividad industrial.

(iii) *Contemplar otros supuestos de doble tributación (servicios).*

A pesar de que la LOPPM contiene un régimen para el gravamen de servicios que tiene como elemento determinante que esta actividad estará sometida a imposición en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción más de 90 días,¹⁹ estimamos que los redactores de El Acuerdo han podido incluir algunos lineamientos para precisar más cabalmente este factor de conexión, entre ellos, (i) Establecer los supuestos fácticos para computar el inicio de la obra o servicio; (ii) Descripción de los elementos para identificar el Municipio donde se presta el servicio cuando el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación (tales como ubicación del personal, inversión de recursos utilizados en la obra, bienes de capital empleados, ejecución o no de tareas de supervisión, o el empleo de recursos naturales del

¹⁶ Sentencia de la Sala Político-Administrativa del 17 de febrero de 1987, caso *Dixie Cup de Venezuela, C.A.*

¹⁷ Señala el profesor Abache Carvajal en relación con el fallo *Dixie Cup de Venezuela, C.A.*, lo siguiente: “(...) *en definitiva, el fallo Dixie Cup, resolviendo una situación de manifiesta desigualdad en el tratamiento fiscal –y, por vía de consecuencia, comercial– de contribuyentes que realizan exactamente la misma actividad industrial, pero desde distintas jurisdicciones municipales, incrementado sustancialmente el gasto por concepto de IMAE para un contribuyente (el gravado con alícuotas comerciales) y favoreciendo en la misma proporción al contribuyente que paga un IMAE menor (el gravado con alícuotas industriales), a la postre generando una situación de competencia desigual entre empresas que venden sus productos en el mismo municipio.*” ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *Dixie Cup v. Wayfair. Tributación indirecta, igualdad y el concepto de establecimiento permanente en la economía digital*, trabajo publicado en las Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, *La Tributación en la era de la economía digital*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018, pág. 278.

¹⁸ Sentencia de la Sala Político-Administrativa del 17 de abril de 2012, caso *Cervecería Polar*. En este fallo, la Sala sostuvo que: “*En el caso de autos se observa que si bien es indiscutible que la sociedad mercantil Cervecería Polar, C.A., durante los períodos fiscales investigados comercializó en el Municipio Girardot del Estado Aragua la producción (cerveza, vino y malta) de las plantas que tenía ubicadas en otras municipalidades -lo cual pone de manifiesto su doble condición de contribuyente comercial e industrial-, no lo es menos que en atención a la prohibición establecida en el artículo 183, numeral 3 del Texto Fundamental de 1999 -destinada a lograr una “uniformidad en la tarifa aplicable a las industrias”-según la interpretación dada en la tantas veces citada sentencia del 17 de febrero de 1987, caso: Dixie Cup de Venezuela-, el órgano exactor de ese Municipio -contrariamente a lo aseverado en la sentencia recurrida- debió aplicar a la contribuyente la alícuota industrial del cuatro por mil (4 x 1000) y no la comercial del diez por mil (10 x 1000).*”

¹⁹ El artículo 217 de la LOPPM establece que: “*Las actividades de ejecución de obras y de prestación de servicios serán gravables en la jurisdicción donde se ejecute la obra o se preste el servicio, siempre que el contratista permanezca en esa jurisdicción por un periodo superior a tres meses, sea que se trate de períodos continuos o discontinuos, e indistintamente de que la obra o servicio sea contratado por personas diferentes, durante el año gravable. En caso de no superarse ese lapso o si el lugar de ejecución fuese de muy difícil determinación, el servicio se entenderá prestado en el Municipio donde se ubique el establecimiento permanente.*”

Municipio) a los fines de descartar o no la prestación del servicio en un Municipio determinado; (iii) Las reglas para la atribución de los ingresos cuando el servicio se presta en varias jurisdicciones municipales y; (iv) Desarrollar los elementos para determinar la atribución de ingresos cuando las actividades son desarrolladas en espacios del dominio público de la República (vgr. lagos, mar territorial).

- (iv) *Prohibir las retenciones a sujetos que no sean contribuyentes del Municipio donde esté localizado el pagador.*

El Municipio no puede actuar o ejercer su poder tributario sino dentro del ámbito de la jurisdicción o demarcación territorial que se le ha atribuido, en virtud del principio de territorialidad que constituye un factor de conexión para la aplicación del ISAE. En este sentido, además de la prohibición legal expresa de designar como agente de retención a un sujeto que no tenga establecimiento permanente en el Municipio,²⁰ existe una prohibición implícita derivada del carácter territorial del impuesto, esto es, los Municipios no pueden obligar a los contribuyentes a practicar retenciones del ISAE a sujetos que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, o que presten servicios en el Municipio por un lapso menor a 90 días.

La territorialidad se configura como una consecuencia lógica y necesaria de la conformación geográfica de los Municipios, a los cuales se les atribuye una porción del territorio que representa el ámbito y límite espacial para el ejercicio de sus competencias y potestades, por lo que sería inconstitucional e ilegal que un Municipio pretenda gravar una actividad desarrollada fuera de su territorio. Este vicio se presenta precisamente bajo el expediente de imponer la obligación a los contribuyentes de un Municipio, de efectuar retenciones de ISAE respecto de *cualquier* pago que efectúen, independientemente de que el acreedor tenga o no establecimiento permanente en dicho Municipio, o bien, no ejecute una obra, o se preste un servicio en el Municipio por un lapso superior a 90 días. Por lo tanto, El Acuerdo debió incluir una prohibición expresa de esta ilegal exigencia de algunos Municipios.²¹

- (v) *Prohibir la limitación de presentar declaraciones impositivas cuando existan “deudas pendientes.”*

²⁰ Dispone el artículo 225 de la LOPPM lo siguiente: “La condición de agente de retención del impuesto sobre actividades económicas no podrá recaer en personas que no tengan establecimiento permanente en el Municipio, con excepción de organismos o personas jurídicas estatales.”

²¹ La Sala Político-Administrativa en sentencia de fecha 24 de enero de 2018, en el caso *Ford Motor de Venezuela, C.A. vs. Alcaldía del Municipio Valencia del Estado Carabobo*, determinó que resultaba improcedente la retención del ISAE por pagos por concepto de servicios a sujetos que no tenían establecimiento permanente en el Municipio exactor. La Sala estableció lo siguiente: “Advierte este Alto Tribunal que el ente exactor exigió a la contribuyente Ford Motor de Venezuela, S.A., el tributo dejado de retener sobre los pagos efectuados a los proveedores de servicio de transporte, cuyos establecimientos permanentes, según se observa del contenido Acta Fiscal se encuentran ubicados en las ciudades de Caracas, San Diego, La Guaira Los Guayos y Guacara. Por consiguiente, habiendo concluido esta Sala que el aludido servicio será gravable en el Municipio donde esté ubicado el establecimiento permanente del contratista, no procede, en este caso, realizar las retenciones de impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar (...).”

Si bien el expediente de no procesar las declaraciones y pagos de los contribuyentes cuando existan deudas pendientes en materia tributaria municipal, no constituye un auténtico supuesto de armonización o coordinación, configura un indeseable vicio en que incurren las Administraciones Tributarias que pudo erradicarse mediante El Acuerdo. Esta práctica consiste en la negativa de algunos Municipios a recibir la declaración y el pago del ISAE, cuando en criterio de la Administración existan deudas pendientes, incluso no determinadas en un acto administrativo definitivo, lo cual coloca al contribuyente en una pretendida mora en relación con la obligación del ejercicio en curso, que a su vez generaría multas e intereses.

El contribuyente tiene el deber de declarar y pagar el impuesto y tiene el derecho a que se le aplique el procedimiento legamente establecido, con todas sus garantías para que eso ocurra sin dilaciones. Es más, resulta sorprendente un caso en el que recaudador se niegue a recibir la declaración del contribuyente. La Sala Político- Administrativa ha sido enfática en señalar que la Administración Tributaria no puede negarse a recibir el pago del contribuyente.²² En este sentido, si la intención de El Acuerdo era ordenar el ejercicio del Poder Tributario Municipal, una norma dirigida a evitar estas prácticas perniciosas hubiera resultado deseable.

Bajo ningún respecto consideramos que, el examen de los puntos anteriores agote el tema de la armonización y coordinación en materia del ISAE. Lo anterior solo, pretende simplemente destacar las falencias, omisiones, y limitado alcance del convenio. En tal sentido, El Acuerdo tuvo que ser más ambicioso en el sentido de identificar aquellas situaciones que desmienten la capacidad contributiva en el caso del ISAE, las transgresiones al principio de la territorialidad, e igualdad, las distorsiones en relación con los ingresos gravados y, en función de este diagnóstico, fijar o establecer unas reglas de armonización. En nuestro criterio, la fijación de reglas que pudieran afectar la recaudación de los Municipios, coloca a los Alcaldes en un conflicto de intereses. En este sentido, el instrumento idóneo para el debate, diseño, y creación de normas de coordinación tributaria municipal, y estatal, debería ser una Ley de Armonización Tributaria dictada por la Asamblea Nacional.

(v) La paradoja de la elección del PETRO como unidad tributaria municipal.

²² La Sala Político-Administrativa en sentencia de fecha 25 de septiembre de 2008, en el caso *Iglesia Maranatha vs. Alcaldía del Municipio Piar del Estado Bolívar*, estableció lo siguiente: “Pero el principio de legalidad tributaria no sólo consagra el precepto anterior, sino que da lugar a otra noción fundamental en las ciencias fiscales, a saber: el principio de indisponibilidad del tributo, conforme al cual el sujeto activo de la relación jurídico tributaria (el Estado en cualquiera de sus manifestaciones), se encuentra en la obligación legal de detraer de las arcas privadas los montos adeudados por tales conceptos, sin que pueda en principio, renunciar a ellos, dejando de percibirlos total o parcialmente, y menos aún, excederse de su real importe. En consecuencia, no le es dable al ente fiscal rehusarse a recaudar tributos de su competencia.”

Tal como señalamos anteriormente, El Acuerdo aprobó el uso del criptoactivo PETRO como unidad de cuenta para el cálculo de los tributos y sanciones. Por otra parte, se prohibió el pago de tributos municipales en divisas.

Observamos en primer lugar, que la Sala Constitucional encontró indicios de inconstitucionalidad e ilegalidad para suspender cautelarmente,²³ los efectos de la Ordenanza de Licencia e Impuesto sobre Actividades Económicas de Industria, Comercio y Servicios de Índole Similar en el Municipio Maracaibo del Estado Zulia,²⁴ la cual había establecido como unidad de cuenta tributaria municipal el PETRO. En esa misma línea, la Sala también suspendió cautelarmente la Ordenanza de Creación de las Unidades de Valores Fiscales en el Municipio Chacao, y la Ordenanza sobre Convivencia Ciudadana del mismo Municipio, que habían adoptado el tipo de cambio del Dólar, publicado por el Banco Central de Venezuela, como medida de cuenta para el pago de tributos y sanciones.

De manera que, la Sala Constitucional en sede cautelar consideró que había elementos para presumir la inconstitucionalidad e ilegalidad tanto en la adopción del PETRO, como del tipo de cambio de una moneda extranjera, como unidades tributarias municipales. En este sentido, los redactores de El Acuerdo debieron –en congruencia con las medidas cautelares dictadas por la Sala- seleccionar otra medida o factor para la cuantificación de los tributos, y sanciones a nivel municipal. En consecuencia, resulta paradójica –por decir lo menos- la propuesta de la Asociación Bolivariana de Alcaldes, y mucho más incongruente –por no decir contradictorio- que la Sala hubiera refrendado u homologado la adopción del PETRO como unidad tributaria municipal.²⁵

Hay una expresión muy castiza que reza *la pescadilla que se muerde la cola*, y que alude a aquellos argumentos que se ofrecen para resolver un problema, pero que no satisfacen la duda o la dificultad, sino que implican un retorno al punto de partida. La elección del PETRO como unidad tributaria municipal se inscribe en la referida expresión. Señala Juan Cristóbal Carmona que, de acuerdo con el *Whitepaper* –documento que contiene las especificaciones técnicas del PETRO, fórmulas de cálculo del precio, y mecanismos de intercambio, entre otros aspectos- emitido por la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP) y refrendado por Nicolás Maduro el 1° de octubre de 2018, el precio para la primera emisión del PETRO se fijaría “(...) referenciada en el valor de venta en los mercados internacionales de los recursos que forman parte de la canasta de Commodities (...).”²⁶ Atendiendo a esta fórmula, el

²³ Sentencia de la Sala Constitucional de fecha 12 de agosto de 2019, en el caso Banco Provincial S.A. Banco Universal.

²⁴ Publicada en la Gaceta Municipal de Maracaibo No. 341-2018 de fecha 28 de diciembre de 2018.

²⁵ Sentencia de la Sala Constitucional de fecha 18 de agosto de 2020. En este fallo, la Sala examinó los términos de El Acuerdo y, en función de dicha evaluación, ordenó a los Municipios suscriptores de El Acuerdo a reformar las Ordenanzas del ISAE atendiendo a los lineamientos de El Acuerdo y, por otra parte, ordenó a los Municipios no suscriptores que manifestaran su adhesión a El Acuerdo en un lapso de tiempo fijado a estos efectos.

²⁶ CARMONA BORJAS, Juan Cristobal, *¿Cuánto vale un Petro?*

<http://www.petroguia.com/pet/blog/opinion/%C2%BFcu%C3%A1nto-vale-el-petro>

Presidente fijó el valor inicial del PETRO en US\$ 60, valoración ésta que no ha sufrido cambios desde ese entonces.

Ahora bien, si el valor del PETRO está cifrado mediatamente en Dólares de los Estados Unidos de América, y el valor del Bolívar respecto del Dólar fluctúa, tenemos que la expresión en Bolívares del PETRO sufrirá variaciones diarias en función de la variación del tipo de cambio, lo que implica (i) Que en forma indirecta la unidad tributaria municipal se cuantifique en función del Dólar de los Estados Unidos, lo que comportaría adoptar la metodología suspendida cautelarmente por la Sala Constitucional en el caso de las Ordenanzas de los Municipios Chacao y Maracaibo, (ii) Emplear un elemento de indexación de tributos y sanciones que no necesariamente se aviene al contexto de cada uno de los Municipios.

Finalmente, reconocemos como un avance positivo la prohibición de que los Municipios exijan el pago de impuestos en moneda extranjera.

(vi) La tímida auto regulación en materia de las alícuotas impositivas.

En sus orígenes, las alícuotas del denominado Impuesto de Industria y Comercio (o Patente de Industria y Comercio como se le denominaba a este tributo antes de la promulgación de la Constitución de 1999) se fijaban como una fracción de mil, o por miles (1/1000). La fijación de las alícuotas en estos términos no era algo gracioso, sino que respondía al diseño del impuesto que se cifraba sobre ingresos brutos y, consecuentemente, no admitía –ni lo hace todavía– la imputación de costos o gastos. Vale la pena señalar, que los impuestos que se cuantifican sobre ingresos brutos llevan inoculado el germen de la inconstitucionalidad, pues su aplicación puede implicar una violación del principio de la capacidad contributiva, y la prohibición de que los tributos tengan efectos confiscatorios. Ahora bien, la ausencia de normas armonizadoras que fijasen techos o límites al gravamen de las actividades económicas por parte de los Municipios,²⁷ así como el crónico déficit presupuestario de los entes locales, llevó a los Municipios a incrementar –en forma que no dudamos en calificar como escandalosa– los tipos impositivos, llegando en algunos a alícuotas de más del 10% en algunos casos.²⁸

En este sentido, uno de los elementos capitales de cualquier Ley de Armonización Tributaria o Acuerdo de Armonización Tributaria intermunicipal era la realización de un estudio económico del impacto de las respectivas alícuotas en el ejercicio de las distintas actividades económicas, y su repercusión en la utilidad o enriquecimiento del contribuyente, y variables como el tipo de actividad económica, tamaño de las empresas

²⁷ Salvo el gravamen de las actividades de servicio eléctrico cuya la alícuota aplicable es el 2%, hasta tanto la Ley de Presupuesto establezca otra alícuota distinta (disposición transitoria sexta de la LOPPM), la radiodifusión sonora cuya alícuota no podrá exceder del 0,5%, y los servicios de telecomunicaciones cuya la alícuota no podrá exceder del 1% (disposición transitoria séptima de la LOPPM), no había otras limitaciones en relación con las alícuotas impositivas aplicables en materia del ISAE.

²⁸ Casos representativos lo constituyen el gravamen a los servicios prestados a la industria petrolera, o el expendio de bebidas alcohólicas.

sometidas al impuesto, potencialidad empleadora, ubicación geográfica, vocación exportadora, necesidad de estímulos fiscales, intensidad del empleo de los servicios públicos municipales, o el desarrollo de actividades que degraden el medio ambiente.

En otras palabras, no se trata de fijar en forma más o menos arbitraria unas bandas para el gravamen de las actividades económicas, sino determinar cuánto representa el ISAE respecto de la utilidad o el enriquecimiento neto del contribuyente. Se trata, pues, de un examen técnico, casuístico, no de establecer una tabla con valores estandarizados.

Este trabajo no comprende una evaluación de las distintas Ordenanzas del ISAE para establecer en qué medida las bandas de El Acuerdo implican un auténtico alivio fiscal para los contribuyentes y, correlativamente, un sacrificio fiscal para los Municipios. Sin embargo, una revisión no exhaustiva revelaría que las bandas se fijaron en función del promedio de las alícuotas actuales. Por lo tanto, en una gran mayoría de los casos no habría necesidad de modificar los tipos impositivos, pues estos se hayan dentro de las bandas. A título de ejemplo, examinemos el caso del Municipio Sucre del Estado Miranda.

	Ordenanza del Municipio Sucre del Estado Miranda	Acuerdo de Armonización
Fabricación de alimentos y productos farmacéuticos	1%	0,25 al 2,5%
Fabricación de bebidas alcohólicas	4%	0,25 al 7%
Ventas al detal	2%	0,25 al 2,5%
Servicios de intermediación financiera	2,10%	0,5 al 5%
Expendio de bebidas alcohólicas	13%	0,25% al 5%

Una lectura del cuadro revela que, salvo el expendio de bebidas alcohólicas, el Municipio Sucre del Estado Miranda no tendría que modificar las alícuotas impositivas relativas a los ramos reflejados en el cuadro. Sin embargo, la circunstancia de que las alícuotas correspondientes a la fabricación de alimentos y medicinas se encuentren entre las bandas sugeridas por El Acuerdo, no implica que dichas alícuotas respeten el principio de capacidad contributiva. Examinemos este punto con un ejemplo:

Manufactura de alimentos	
Ingresos brutos	100
Costos y gastos incluidos los impuestos	90
Renta neta	10
Alícuota 2%	2
Impacto del ISAE en la renta neta	20%

En este ejemplo, el ISAE representa el 20% del enriquecimiento neto del productor de alimentos, lo que afectaría significativamente la utilidad del contribuyente, las posibilidades de inversión y ampliación de su actividad, y reduciría el enriquecimiento neto del Impuesto sobre la Renta.

En nuestro criterio, esta auto regulación que ha sido objeto de alarde y publicitado como un avance no, necesariamente, corrige la voracidad fiscal municipal, pues la fijación de las bandas no responde a un estudio de variables económicas y financieras. Precisamente, esta es la razón por la que pensamos que los redactores de El Acuerdo fijaron estas alícuotas más con el ánimo de que la Sala Constitucional levantara la medida de suspensión de la tributación municipal, que para racionalizar la imposición local.

Insistimos, la fijación de las alícuotas en materia del ISAE debe necesariamente incluir el impacto del impuesto en la estructura financiera del contribuyente, en particular, respecto del enriquecimiento neto. La omisión de considerar este aspecto haría que las premisas del fallo de la Sala Constitucional resulten frustradas. No es suficiente determinar que una alícuota impositiva se encuentra dentro de las bandas de El Acuerdo para establecer que dicho gravamen respeta la verdadera capacidad contributiva.

(vii) De la adopción de un clasificador de actividades único y simplificado.

Un aspecto complicado de evaluar es la adopción del clasificador único. Tal como señalamos anteriormente, El Acuerdo reduce a 5 rubros o ítems las actividades vinculadas al sector secundario, y a 15 rubros las actividades del sector terciario. El Acuerdo no ofrece mayores explicaciones en relación con las razones o fundamentos de esta simplificación.

Para algunos autores, la existencia de rubros específicos, que identifican clara y pormenorizadamente la actividad sujeta a gravamen, permitiría gravar en forma más adecuada a los contribuyentes. Para otros autores, esta forma de gravamen implica una imposición a actividades específicas, incluso, a contribuyentes específicos, lo que violaría el principio de la generalidad de los tributos. En nuestra opinión, la identificación más o menos específica de la actividad gravada tiene una menor relevancia respecto de la fijación racional y técnica de las alícuotas del ISAE, elemento cuya regulación ha sido efectuada en forma poco técnica y atropellada según expresamos en el epígrafe anterior.

(viii) Retroactividad de la norma tributaria sustantiva más favorable.

El activismo judicial promovido por la Sala Constitucional para instar la reforma de las Ordenanzas del ISAE podría implicar que los cambios que se instrumenten pretendan ser aplicados para el ejercicio en curso, en violación del principio de irretroactividad de la ley, consagrado en el artículo 24 de la Constitución que contempla expresamente lo siguiente: *“Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena”*, y del artículo 8 del Código Orgánico Tributario dispone a su vez que: *“Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo.”* Este mismo artículo además ordena una aplicación postergada o diferida de las normas referentes a la

existencia o a la cuantía de la obligación tributaria de los tributos que se determinen o liquiden por períodos, las cuales regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley.

De la lectura de las normas transcritas se revela el mandato constitucional y legal en cuanto a la imposibilidad de aplicar retroactivamente una ley. A este respecto, la doctrina ha señalado que las leyes sólo deben regular situaciones ocurridas con posterioridad a su entrada en vigor, pues de lo contrario, se atentaría contra el principio de seguridad jurídica, salvo en materia penal cuando la nueva ley suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

No obstante, un sector de la doctrina invoca la denominada *aplicación retroactiva de la ley tributaria material o sustantiva* cuando la nueva norma o la norma reformada no empeora la situación impositiva del contribuyente. A este respecto, los autores alemanes Tipke y Lang -citados por el maestro César García Novoa- señalan en relación con la irretroactividad de las leyes, lo siguiente: “*Lo que queda vedado, por tanto, es la posibilidad de "agravar" la posición del contribuyente de forma retroactiva.*”²⁹ De manera que, si la nueva norma tributaria no es más gravosa, y el hecho imponible no se ha consumado, sería posible predicar la aplicación de la norma tributaria sustantiva más favorable. Señala a este respecto Cesar García Novoa que “*(...) cuando la ley retroactiva afecte a contenidos y relaciones jurídicas del presente que no se encuentren agotadas, nos encontraremos ante una retroactividad inauténtica y, por tanto, admisible constitucionalmente, calificación ésta ampliamente arraigada en la jurisprudencia constitucional alemana.*”³⁰

(ix) Breve inventario de temas pendientes en materia de armonización tributaria municipal.

En nuestro criterio, El Acuerdo fue redactado con el objetivo de que la Sala Constitucional levantara pronto y rápido la medida cautelar de suspensión de la tributación municipal. Se trata de un convenio precario que no tiene la vocación de resolver la grave problemática del ISAE. Además, de las observaciones hechas en este trabajo, estimamos que una reforma de la LOPPM, o la promulgación de una Ley de Armonización Tributaria, o bien, un auténtico Acuerdo de Armonización Tributaria Municipal –no solo de alícuotas impositivas- deberían contemplar los siguientes aspectos:

²⁹ LANG, J. y TIPKE, K., *Steuerrecht*, 15ª ed., Schmidt, Köln, 1996, págs. 107 a 109, citados por GARCIA NOVOA, César, *El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables*, artículo publicado en la Revista Técnica Tributaria, número 124, <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>

³⁰ GARCIA NOVOA, César, *ob. cit.*, pag. 66.

La retroactividad de la norma tributaria sustantiva más favorable es un aspecto que no ha sido planteado en el contexto tributario venezolano. Un examen de este tema excede el ámbito de estas apostillas, pero constituye un concepto que merece una investigación exhaustiva.

(i) *Aplicación principal y directa del Código Orgánico Tributario a los Estados y Municipios.*

En un errado entendimiento de la autonomía normativa y tributaria de los Estados y Municipios, las normas del Código Orgánico Tributario aplican supletoriamente para los tributos estatales, y municipales.³¹ El Código Orgánico Tributario es un instrumento dirigido a establecer las reglas necesarias para la recaudación de los tributos, ordenado lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, interpretación de las normas tributarias y su aplicación en el tiempo, los elementos de la relación jurídico tributaria, los medios de extinción de las obligaciones, los procedimientos administrativos, y el régimen sancionatorio y recursivo. Se advierte de este resumido catálogo, que ninguna de estas materias incide en la potestad de los Municipios para crear y modificar los tributos que constitucionalmente le han sido atribuidos, así como aquellos que le sean asignados por Ley Nacional.

Por el contrario, la aplicación directa del Código Orgánico Tributario serviría de interdicción a la arbitrariedad, y a la inseguridad jurídica que caracteriza la recaudación de los tributos atribuidos constitucionalmente a los Estados y los Municipios. La aplicación directa del Código no afecta esa potestad de crear el hecho imponible, y establecer sus elementos configuradores. Así, por ejemplo, el Municipio “A” puede fijar la alícuota del ISAE en X%, y el Municipio “B” en X%. Sin embargo, si resulta relevante para un contribuyente que tiene operaciones en los ambos Municipios, conocer que el lapso de prescripción –por citar un caso- es el mismo en ambas jurisdicciones, o que las sanciones –por nombrar otro supuesto- tienen la misma entidad punitiva en ambos Municipios. Se trata, pues, de erradicar el festival de normas que atentan contra la seguridad jurídica de los contribuyentes.

(ii) *Uniformidad de los ejercicios del ISAE*

En el epígrafe anterior empleamos la expresión *festival de normas*, que podemos reeditar, en esta sección, para referirnos a la existencia de múltiples ejercicios del ISAE. La LOPPM –con plausible naturaleza armonizadora- señala que el período impositivo del ISAE coincidirá con el año civil.³² Sin embargo, esta regla de la LOPPM es la representación de la expresión coloquial *letra muerta*. Los Municipios tienen ejercicios mensuales, bimensuales, semestrales, anuales (con declaraciones anticipadas mensuales),

³¹ El tercer párrafo del artículo 2 del Código Orgánico Tributario dispone lo siguiente: “*Las normas de este Código se aplicarán en forma supletoria a los tributos de los estados, municipios y demás entes de la división político territorial. El poder tributario de los estados y municipios para la creación, modificación, supresión o recaudación de los tributos que la Constitución y las leyes le atribuyan, incluyendo el establecimiento de exenciones, exoneraciones, beneficios y demás incentivos fiscales, será ejercido por dichos entes dentro del marco de la competencia y autonomía que le son otorgadas, de conformidad con la Constitución y las leyes dictadas en su ejecución.*”

Por su parte, el artículo 167 de la LOPPM señala que: “*El régimen de prescripción de las deudas tributarias se regirá por lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario. Dicho Código aplicará de manera supletoria a la materia tributaria municipal que no esté expresamente regulada en esta Ley o en las ordenanzas.*”

³² Artículo 205 de la LOPPM.

y, en algunos casos, no coinciden con el año civil. La necesidad de hacer uniformar los ejercicios fiscales en materia del ISAE, no solo obedece a un tema de economicidad y facilidad de las declaraciones, sino que, si se avanza para hacer efectivo el reconocimiento del impuesto pagado en el Municipio de la industria, en la sede del Municipio donde se realiza la venta, la homogeneidad de los ejercicios impositivos permitirá una imputación efectiva del crédito fiscal.

(iii) *Prohibir el gravamen con el ISAE de las ventas de exportación*

El gravamen de las ventas de exportación con el ISAE presenta dos gravísimos problemas: (i) Representa un impuesto encubierto a la exportación y, consecuentemente, una invasión de un ramo rentístico del Poder Nacional,³³ así como una violación de la prohibición constitucional dirigida a los Estados y los Municipios de crear impuestos de esta naturaleza,³⁴ y (ii) Encarece los productos nacionales que compiten en los mercados internacionales perjudicando las políticas de fomento a la exportación.

En efecto, cuando los Municipios gravan con el ISAE los ingresos derivados de las ventas de exportación, formal o nominalmente, estarían sometiendo a imposición la actividad industrial o comercial abstractamente considerada. Sin embargo, cuando revisamos la base imponible a la cual se pretende aplicar el tipo o la alícuota del impuesto, nos encontramos que tales ingresos provienen de ventas al extranjero, es decir, que su gravamen supondría un impuesto encubierto a la exportación.

(iv) *Llegó el momento de rediseñar el ISAE.*

En nuestra opinión, este impuesto rudimentario, básico, cifrado sobre ingresos brutos, con elevadísimas alícuotas (incluso bajo las bandas del acuerdo), que no tiene un régimen de conciliación de ingresos,³⁵ ni toma los quebrantos o pérdidas del contribuyente, desmiente la capacidad contributiva de los obligados. En este sentido, nuestra propuesta es que a través de una reforma de la LOPPM se modifique radicalmente este tributo para acercarlo a un impuesto sobre la renta o la utilidad, o se emplee el Impuesto sobre la Renta como base de cálculo para el ISAE.

III. CONCLUSIONES

³³ El artículo 156 de la Constitución establece que: “*Es de competencia del Poder Público Nacional: (...) 12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones y donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios (...).*”

³⁴ Por su parte, el artículo 183 de la Constitución dispone lo siguiente: “*Los Estados y los Municipios no podrán: 1. Crear aduanas, ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia municipal.*”

³⁵ EL ISAE no contemple un régimen de ajustes a los ingresos declarados que permita reflejar anulaciones de operaciones, devoluciones, castigo de cuentas por cobrar, situaciones que conllevarían a una sobreestimación de la base imponible.

- (i) En nuestro criterio, El Acuerdo fue redactado con el objetivo de que la Sala Constitucional levantara pronto y rápido la medida cautelar de suspensión de la tributación municipal. Se trata de un convenio precario que no tiene la vocación de resolver la grave problemática del ISAE.
- (ii) La creación de un registro de contribuyentes divorciado del diagnóstico de la tributación local, y en ausencia de reglas de armonización y coordinación, terminará convirtiéndose en una herramienta sin capacidad de servir de interdicción a la arbitrariedad en materia de la tributación municipal
- (iii) La adopción del PETRO como unidad tributaria municipal para la determinación de tributos e imposición de sanciones implica: (i) Que en forma indirecta la unidad tributaria municipal se cuantifique en función del Dólar de los Estados Unidos, pues el valor del PETRO se vincula al precio de un barril de petróleo que se fija en esa moneda, y, (ii) Emplear un elemento de indexación de tributos, y sanciones que no necesariamente se aviene al contexto de cada uno de los Municipios.
- (iv) En nuestro criterio, el establecimiento de bandas para el establecimiento de las alícuotas del ISAE no necesariamente corrige la voracidad fiscal municipal, pues la fijación de tales bandas no responde a un estudio de variables económicas, y financieras. Precisamente, esta es la razón por la que pensamos que los redactores de El Acuerdo fijaron tales categorías más con el ánimo de que la Sala Constitucional levantara la medida de suspensión de la tributación municipal, que para racionalizar la imposición local.

IV. BIBLIOGRAFIA

ABACHE CARVAJAL, Serviliano, *Dixie Cup v. Wayfair. Tributación indirecta, igualdad y el concepto de establecimiento permanente en la economía digital*, trabajo publicado en las Memorias de las XVII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, *La Tributación en la era de la economía digital*, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2018.

CARMONA BORJAS, Juan Cristobal, *¿Cuánto vale un Petro?*, Revista Petroguía, septiembre, 2020.

<http://www.petroguia.com/pet/blog/opinion/%C2%BFcu%C3%A1nto-vale-el-petro>

GARCIA NOVOA, César, *El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables*, artículo publicado en la Revista Técnica Tributaria, número 124, <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42955/el-principio-constitucional-de-seguridad-juridica-y-los-tributos-algunos-aspectos-destacables>

MENPA

MENDOZA, PALACIOS, ACEDO, BORJAS, PÁEZ PUMAR & CÍA