

GRAVAMEN DE LA ACTIVIDAD DE HIDROCARBUROS CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Fecha de Recepción: 7 de septiembre de 2012.

Fecha de Aceptación: 26 de octubre de 2012.

Betty Andrade-Rodríguez¹

Resumen

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela reserva al Poder Nacional toda tributación en materia de hidrocarburos; sin embargo, los Municipios han pretendido gravar esta actividad con el Impuesto sobre Actividades Económicas. El análisis efectuado en el presente trabajo pretende delimitar el alcance de la reserva nacional en la materia en referencia, así como la delimitación de las acciones concretas que pueden calificar como de hidrocarburos.

Summary

The Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela attributes to the National Power any taxation on hydrocarbons; nevertheless, the municipalities have sought to tax this activity with the Economic Activities Tax. The analysis made in this paper attempts to define the scope of the tax power of the Republic in the matter in question, as well as the definition of the specific actions that may qualify as hydrocarbon activities.

Palabras claves

Impuesto, Actividades, Económicas, Hidrocarburos, Municipios..

Key Words

Tax, Activities, Economic, Hydrocarbons, Municipalities.

¹ Abogado *Summa Cum Laude* egresada de la Universidad Católica Andrés Bello (1996). Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela (2001). Doctorado en Ciencias, Mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela (defensa de tesis pendiente). Profesora de la cátedra Imposición Municipal de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello. Correo Electrónico: bandrade@ghm.com.ve.

1. Introducción.

Tradicionalmente se han planteado diversas discusiones acerca de la posibilidad o imposibilidad de que los Municipios graven con el hoy denominado Impuesto a las Actividades Económicas a las actividades relacionadas con la industria y el comercio de los hidrocarburos. La base de la discusión se centraba en la determinación del alcance de la potestad tributaria reservada al Poder Nacional, al señalar que a éste le correspondería el gravamen de las actividades de minas e hidrocarburos, abocándose la doctrina a la precisión de dicha afirmación.

La modificación de la legislación reguladora de la materia en cuestión, así como la reforma constitucional efectuada, determinan la obligación de revisar el alcance de la discusión en comentarios, al establecerse nuevos presupuestos en cuanto al ejercicio de la actividad en referencia.

A los fines de poder efectuar el análisis de la materia bajo estudio, comenzaremos por efectuar un somero recuento del funcionamiento de la industria de los hidrocarburos, para luego considerar las distintas aproximaciones doctrinales acerca de su gravamen por los entes municipales. Posteriormente, estudiaremos el contenido de la vigente Ley Orgánica de Hidrocarburos y de la Ley Orgánica de los Hidrocarburos Gaseosos, a la luz de la materia en cuestión, para finalizar con el posible tratamiento de las distintas formas de operación de la industria y comercio de dicho recurso.

2. Evolución histórica del tratamiento legal de la actividad de hidrocarburos en Venezuela.

Al referirnos a la actividad de hidrocarburos, queremos hacer entender con ello las distintas fases de la cadena de producción y comercialización del petróleo, el asfalto natural y el gas natural, asociado o no, así como sus derivados. No obstante, la precisión de este concepto se hará más adelante, una vez agotado el recuento histórico de la legislación existente en la materia, ya que ello resultará fundamental para la determinación de la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas a la actividad de hidrocarburos.

El 24 de octubre de 1829 el Libertador Simón Bolívar decretó que las minas de cualquier clase pertenecían a la República, régimen que se mantuvo hasta 1864. Como uno de los antecedentes al tratamiento legal de las minas e hidrocarburos podemos apreciar en primer término la

Resolución del 29 de abril de 1832, declarando que en materia de minas rige la ordenanza renueva España de 1783, en lo relativo al régimen de propiedad sobre las minas. Posteriormente, en materia tributaria tenemos que el 11 de mayo de 1840 el Senado y la Cámara de Representantes de la República de Venezuela dictaron un Decreto exceptuando de todo impuesto por ocho años los productos de minas, tomando en consideración *“Que la industria minera está todavía renaciente en Venezuela, y que el producto líquido del único establecimiento en acción, que actualmente en ella existe, desalienta a sus propios empresarios, para continuar en él, y a los demás para entrar en análogas empresas”* decretó que *“los productos de todas las minas de metales y carbón mineral, quedan exentos de todo derecho nacional y municipal por el espacio de ocho años”*².

En 1854 se dicta la Ley 1ª del Código de Minas de 1854 y que trata sobre la propiedad de las minas, dejando sin efecto el Decreto de 1832. En esta última Ley se establece que las minas no podrían ser beneficiadas sino por un acto de concesión dictado por el Ejecutivo Nacional. Quedaban exceptuados de toda concesión los terrenos auríferos de la Provincia de Guayana, que podrían explotarse con autorización del Poder Ejecutivo según el reglamento que se dictare y pagando las cantidades correspondientes. De esta forma, se establecen limitaciones a la explotación de minas, en tanto ésta sólo sería posible previo el otorgamiento de una concesión del Estado. El Estado es, por esencia, el propietario de las minas, siendo imposible la prohibición sin la concesión, mediante la cual el Poder Ejecutivo daría la propiedad de la mina, entrando ésta a formar parte del patrimonio del sujeto adquirente³.

Posteriormente se dicta la Ley 2 del Código de Minas de 1854 que trata de los actos que deben preceder a la solicitud de concesión de una mina y la Ley 3 del Código de Minas que trata de las Concesiones. En esta Ley se dispone que los productos de minas que se exploten en Venezuela quedan exentos de todo derecho nacional y municipal, incluso el de peaje, por un lapso de veinte años a contar de la publicación del referido texto legal. Las Leyes Cuarta, Quinta, Sexta, Séptima y Octava del Código de Minas comprendieron la regulación de la policía administrativa sobre el ejercicio de las actividades en referencia.

² *Colección Leyes y Decretos de Venezuela*. Caracas. Serie República de Venezuela. Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales. 1982. Tomo 1. p. 572.

³ Así lo aclara el Decreto del 4 de enero de 1855 que Reglamenta las Leyes del Código de Minas Numero 909 al 916. De igual forma, en dicho Decreto se dispone que la concesión de una mina se entendería hecha con la condición de tener en actividad el beneficio o laboreo de ella (Cfr. *Colección Leyes y Decretos de Venezuela*. Ob. Cit. Tomo 3. p. 245).

Estas Leyes fueron derogadas por la Constitución de 1864, en la cual se atribuyó la administración de los recursos naturales a los Estados que forman parte de la Unión. Con fundamento en esta normativa, el Estado de Nueva Andalucía otorgó una concesión para el otorgamiento de la explotación de minas, a cambio del pago de regalías y de la provisión de ciertos servicios públicos a favor de la comunidad⁴. No obstante, en 1881 se vuelve a establecer que la propiedad de las minas correspondería a la Nación, atribuyéndose a la Federación la administración de éstas para que fuesen regidas por un sistema de explotación uniforme, según lo establecía el ordinal 15 del artículo 13 del Texto Fundamental en cuestión. A partir de este momento, la administración de las minas corresponderá al Poder Nacional y no a los entes menores –aun cuando en alguna etapa se declarará a los entes menores como propietarios de la mina, pero sin derecho a su administración, según veremos de seguidas–, como previamente había ocurrido.

Con posterioridad, se encuentra como otro antecedente de la explotación de la actividad la fundación en 1882 de la “Compañía Petrolia del Táchira”, la cual inclusive estableció una planta de refinación con capacidad de 15 barriles diarios, obteniendo gasolina, kerosene, gasoil y otros residuos, empresa considerada como la pionera en lo relativo a la explotación de los hidrocarburos. No obstante, es claro que no es sino hasta comienzos del siglo XX que se crean regulaciones específicas aplicables en materia de hidrocarburos, en la cual paulatinamente se va perfilando que su explotación corresponderá al Estado y a los particulares designados, sin que estos últimos tengan derecho *per se*, a obtener permisos para la explotación del recurso.

El 27 de junio de 1918 se dictó la Ley de Minas en la cual se establece que la explotación de las minas de petróleo, asfalto, betún, brea, ozoquerita, nafta, carbón (hulla, antracita, lignito) y demás minerales combustibles, se haría por administración directa del Ejecutivo Federal o a través de arrendatarios, sin que en ningún caso pueda el Ejecutivo conceder derechos reales sobre dichas minas. Las contraprestaciones a ser pagadas por el otorgamiento del derecho eran denominadas cánones, sin embargo, se establece asimismo un impuesto de explotación sobre el valor mercantil del mineral. El arrendamiento se regiría por Decretos Reglamentarios que debería dictar el Ejecutivo Federal, como en efecto ocurrió al dictarse los Decretos Reglamentarios del Carbón, Petróleo y Sustancias Similares del

⁴ Cfr. RAMÍREZ UZCÁTEGUI, Antonio: *Derecho Petrolero: Notas Fundamentales y Conceptos Básicos* en: Temas de Derecho Petrolero. Caracas. Mc Graw Hill. 1998. p. 3.

9 de octubre de 1918 y del 17 de marzo de 1920, en donde se ordena el establecimiento de las secciones de la República a las cuales se aplicará el sistema de explotación por medio de arrendatarios previa licitación.

En la Ley de Minas dictada el 26 de junio de 1920 se estableció expresamente que la regulación de los hidrocarburos, minas y demás sustancias minerales combustibles se regirían por una ley especial separada. Es así como el 30 de junio de 1920 se dictó la primera Ley que reguló especialmente la materia de hidrocarburos denominada "*Ley sobre Hidrocarburos y Demás Minerales Combustibles*", la cual regía la exploración y explotación de los yacimientos de hidrocarburos y los de carbón (hulla, antracita, lignito) y los demás combustibles análogos. Se entendía por hidrocarburos "*todas las formaciones subterráneas de petróleo, asfalto, betún, ozokerita y resinas fósiles y los gases desprendidos de tales formaciones*". De acuerdo con el texto legal, el derecho de explorar en el subsuelo los hidrocarburos dependería del otorgamiento del permiso correspondiente por el Ejecutivo Federal y el de explotarlos de la suscripción con el Estado de contratos especiales de explotación, siendo que el derecho preferido para la firma de estos contratos correspondía a aquél que detentase el derecho de exploración. Quedaba claro en esta legislación que el otorgamiento del derecho de explotación no implicaba el reconocimiento de la propiedad sobre la mina, la cual correspondía a la Nación. La Ley establece una serie de cargas económicas a cargo del contratista, derivadas del otorgamiento del derecho de concesión, denominadas cánones de explotación, cuya naturaleza correspondería efectivamente al de una regalía y no a la de un tributo, por tratarse de una contraprestación por el goce de un bien del Estado.

El artículo 55 de la Ley estableció una exención general a las actividades de hidrocarburos –la cual ya se encontraba contenida en el Decreto Reglamentario de 1920-, al decir: "*Los Contratistas, aunque sujetos a los impuestos de papel sellado, estampillas y demás de carácter general que establece la Ley, quedarán exentos de cualesquiera otros que se refieran especialmente a explotaciones mineras, que pudieran hacer más onerosas las obligaciones asumidas por aquéllas*"⁵. Mediante esta disposición se estaría estableciendo una exención a los impuestos específicos que se creen en materia de hidrocarburos, siéndole aplicables a los contratistas la totalidad de los impuestos generales previstos en la legislación, incluyendo estatales y municipales.

⁵ Cfr. *Colección Leyes y Decretos de Venezuela*. Ob. Cit. Tomo 43. p. 845.

La Ley de 1920 fue reformada el 16 de junio de 1921, manteniendo las bases anteriores sin modificación fundamental. La regulación contenida en el artículo 55 permanece, efectuándose cambios menores para aclarar el sentido de su redacción.

El 9 de junio de 1922 fue reformada nuevamente la Ley sobre Hidrocarburos y demás Minerales Combustibles, disponiéndose que todo lo relativo a la exploración, explotación, manufactura, refinación y transporte de hidrocarburos se declara de utilidad pública. El otorgamiento de los derechos en cuestión sería otorgado por medio de concesiones, sin que ello implique el reconocimiento de derechos de propiedad sobre los yacimientos. Como puede evidenciarse, la totalidad de las fases que comprenden la cadena de comercialización de los minerales, pueden calificarse como actividad de hidrocarburos. En esta normativa se califica a las contraprestaciones que deberá pagarse por el otorgamiento de la concesión como impuestos, calificación que resulta cuestionable según veremos más adelante al efectuar el análisis de la Ley de Hidrocarburos de 1943.

En relación con la obligación de pago por parte de los concesionarios de otros tributos, establece el artículo 38 de la Ley lo siguiente: *“Además de los impuestos establecidos en los artículos anteriores, todos los concesionarios pagarán los impuestos generales, tales como el papel sellado y timbres fiscales y otros semejantes, pero no estarán sujetos a pagar patentes ni otros impuestos que graven directamente sus Empresas, ni a satisfacer por los impuestos mismos que en esta Sección se fijan, sumas mayores que las que se dejan determinadas”*. Amén de establecer una cláusula de estabilidad fiscal, en este dispositivo se establece una exención a los impuestos municipales que pretendan aplicarse sobre la actividad en referencia.

En todo caso, es claro que el otorgamiento de derechos de explotación siempre conllevará el de comercialización de los hidrocarburos explotados y de hacer suyo el producido, salvo las restricciones o pago de contraprestaciones establecidos en la legislación.

En la Constitución de 1925 se establece en su artículo 15, que los Estados convenían en reservar a la competencia federal todo lo relativo –entre otras materias- a las minas. Según esta disposición *“Cada Estado conserva la propiedad de dichos bienes respecto a los que se encuentran en su jurisdicción, pero la administración de todos ellos correrá a cargo del Ejecutivo Federal, que la ejercerá conforme lo determinen las respectivas leyes... En estas se establecerá que... la renta de las minas ingresará al*

Tesoro Nacional". De esta forma, aún cuando la propiedad de las minas fue teóricamente atribuida a los Estados, el ejercicio efectivo del derecho de propiedad recaía, en todo caso, en el poder central, en tanto era éste quien tenía la posibilidad efectiva de disponer y disfrutar los proventos de dichos bienes. Este régimen se mantiene hasta la Constitución de 1945.

La Ley de Hidrocarburos y Minerales Combustibles de 1938 fue la primera que previó la posibilidad de que la actividad fuese ejercida directamente por el Estado, disponiendo su ejercicio por el Ejecutivo Federal o mediante las concesiones que éste otorgue.

Durante el régimen de Isaías Medina Angarita se implantó una reforma petrolera en la cual se introdujeron los principales actos legislativos reguladores del ejercicio de la industria en el país. Entre éstos, la Ley de Hidrocarburos de 1943 declaró como de utilidad pública e interés social todo lo relativo "*a la exploración del territorio nacional en busca de petróleo, asfalto, gas natural y demás hidrocarburos a la explotación de yacimientos de los mismos, cualquiera que sea su origen o colocación; a la manufactura o refinación, transporte por vías especiales y almacenamiento de las sustancias explotadas, y a las obras que su manejo requiera, se declara de utilidad pública y se regirá por las disposiciones de la presente Ley*". Con ello, la totalidad de las operaciones antes indicadas, calificarían como actividad de hidrocarburos. En relación con las posibilidades de explotación de la actividad, la Ley previó que ésta podía hacerse directamente por el Ejecutivo Nacional, por concesionarios y por Institutos Autónomos y Empresas del Estado. Estos últimos podían celebrar convenios o constituir empresas mixtas que fuesen favorables para los intereses del Estado.

Asimismo, estableció la obligación de que las empresas concesionarias fuesen sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta por el despliegue de sus operaciones propias. Allí se estableció asimismo el denominado impuesto a la explotación, que efectivamente revestía la naturaleza de un ingreso patrimonial de la República, en tanto que regalía por el otorgamiento de cesiones de derechos de propiedad sobre bienes del Estado, como es el caso del petróleo. No se trataba propiamente del establecimiento de una obligación legal a cargo de los particulares para contribuir a la satisfacción de las necesidades colectivas, elementos característicos de los tributos, sino de una simple retribución por el derecho de uso de un bien perteneciente a un tercero.

Con respecto a la gravabilidad de la actividad de hidrocarburos con los tributos municipales, la Ley de Hidrocarburos de 1943 estableció que:

“Además de los impuestos establecidos en los artículos anteriores, los concesionarios pagarán todos los impuestos generales, cualquiera que sea su índole, y también pagarán por los servicios que les sean prestados las tasas, contribuciones y retribuciones legales; pero no estarán sujetos a pagar patentes ni otros impuestos que graven especialmente sus empresas o los productos de las mismas, fuera de los previstos en esta Sección, ni a satisfacer por éstos cantidades mayores que las establecidas en ella. / Los derechos que se consignan en este artículo se considerarán inherentes a la concesión y no podrán menoscabarse ni alterarse mientras ella subsista”. Esta disposición fue interpretada por la jurisprudencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, la cual consideró que en tanto la Patente de Industria y Comercio constituía un tributo general aplicable sobre el ejercicio de una actividad, era perfectamente posible su exigibilidad a los concesionarios de actividades de hidrocarburos, quedando excluida únicamente la tributación específica que recayese sobre dichos ramos, potestad que en todo caso correspondía al Poder Nacional⁶.

En la Constitución de 1947 se regula por primera vez separadamente las minas de los hidrocarburos, pero incluyendo un régimen de propiedad similar al previsto hasta la Constitución de 1945. En efecto, en el artículo 121 se dispone que los Estados tendrán competencia para administrar sus bienes propios, estableciendo como excepciones las de minas e hidrocarburos, cuya administración correspondía al Poder Nacional. En dicho instrumento se establecía, en forma similar a la norma actualmente vigente, que la Ley podría establecer un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentren situados dichos bienes. La Constitución de 1953 elimina cualquier referencia a los Estados como propietarios de los hidrocarburos, indicando en su artículo 60 que sería competencia del Poder Nacional la administración de las minas y los hidrocarburos. No obstante, ni en este texto ni en la Constitución de 1961, se estableció claramente quién era el propietario de los hidrocarburos, lo cual fue interpretado por la doctrina bien en el sentido de la tradición, atribuyéndosela a los Estados, bien como interpretación de que el derecho de administración conllevaba el derecho de propiedad. En todo caso, según hemos dicho, con independencia de a quién correspondiese el título formal, todo lo relativo a las actividades en referencia

⁶ Sentencia de la Sala Político Administrativa de la Corte Suprema de Justicia, caso *Compañía Anónima Creole Petroleum Corporation vs. Concejo Municipal del Distrito Guacara del Estado Carabobo* de fecha 14 de enero de 1970. Cfr. Romero-Muci, Humberto: *Jurisprudencia Tributaria Municipal*. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas. 1997. Tomo II. pp. 202 y ss.

correspondía al Poder Nacional, sin que los Estados tuviesen potestad efectiva sobre dichos bienes.

Ahora bien, aun cuando era posible de acuerdo con la Ley de 1943 que el Estado desplegase directamente la actividad de hidrocarburos, es solamente en 1960 cuando se crea la primera empresa estatal petrolera, para el ejercicio de esta actividad en concurrencia con el sector privado, empresa denominada Corporación Venezolana de Petróleo (CVP). Una de las razones fundamentales para su constitución fue la decisión del Estado en el año anterior de no otorgar más concesiones, siendo necesaria la utilización de mecanismos a través de los cuales pudiera sustituirse paulatinamente el ejercicio de la actividad por el sector privado⁷. Como otra razón para esta actuación, el Ejecutivo hizo valer la importancia de la industria petrolera para el país, hasta el punto de que se convertía en una razón de seguridad su ejercicio por una empresa estatal.

La Constitución de 1961 estableció la posibilidad de que el Estado se reservara la explotación o ejercicio de determinadas industrias o servicios por razones de interés nacional, en el entendido de que el ejercicio de dicha potestad era absolutamente discrecional y dependía de las políticas gubernamentales fijadas en un momento determinado. La forma en la cual se efectuase dicha reserva también dependería de lo que fuese establecido por el Estado en la legislación dictada con tal propósito, pudiendo comprender la creación de personas jurídicas, la adopción de formas asociativas y otras estructuras que permitiesen al Estado mantener el control de las actividades respectivas. En efecto, el artículo 97 de dicho Texto Fundamental estableció que: *“El Estado podrá reservarse determinadas industrias, explotaciones o servicios de interés público por razones de conveniencia nacional y propenderá a la creación y desarrollo de una industria básica pesada bajo su control”*.

En ejercicio de dicha potestad, en 1971 se dictó la Ley que Reserva al Estado la Industria del Gas, por lo cual éste pasaba a ser explotado directamente por la Nación, concretamente por la Corporación Venezolana del Petróleo.

De igual forma, el 31 de diciembre de 1975 se dictó la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos, por la cual se reservó al Estado el ejercicio de la actividad en referencia. Esta

⁷ Cfr. Boscán de Rueda, Isabel. La Actividad Petrolera y la Nueva Ley Orgánica de Hidrocarburos. Caracas. Funeda. 2002. p. 63.

ley no se limitó simplemente a la reserva del ejercicio de la actividad, sino asimismo a su nacionalización, en el entendido de que comprende no sólo la exclusión de los particulares de la posibilidad de ejercerla, sino también la transferencia de propiedad de los bienes invertidos en su ejecución. La transferencia de los bienes que eran propiedad de las petroleras privadas se efectuó mediante expropiaciones extrajudiciales, en donde todas las partes convinieron en el valor atribuido a los mismos⁸.

La regulación del comercio de los derivados de los hidrocarburos se efectuó en forma separada a la Ley de Hidrocarburos, así como de la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos. En efecto, en fecha 22 de julio de 1973 fue publicada la Ley que Reserva al Estado la Explotación del Mercado Interno de los Productos Derivados de los Hidrocarburos, la cual permaneció vigente luego de la promulgación de la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos, en tanto no colidiera con esta última. En aquél instrumento legal se dispone la reserva al Estado como servicio de interés público y por razones de conveniencia nacional, la explotación del mercado interno de determinados productos derivados de hidrocarburos, tales como combustibles, gases de petróleo licuado (GPL), aceites, lubricantes, grasas, solventes, ligas para sistemas de frenos, fluidos para sistemas hidráulicos, petrolatos, parafina y asfaltos. La reserva comprendía las actividades de importación, de transportación, suministro, almacenamiento, distribución y expendios de los mencionados productos en el Territorio Nacional. En dicha legislación se determina que los productos antes indicados son artículos de primera necesidad, por lo cual la fijación de sus precios corresponderá al Ejecutivo Nacional. Las actividades reservadas serían ejercidas a través de la Corporación Venezolana del Petróleo o por personas privadas, mediante la suscripción de los convenios respectivos, previo otorgamiento del permiso correspondiente por el Ministerio de Minas e Hidrocarburos.

La regulación de la actividad de hidrocarburos quedó reserva al Poder Nacional, de acuerdo con lo señalado en el numeral 10 del artículo 136 de la Constitución de 1961, por lo cual le estaba vedado a los Estados y Municipios dictar cualquier clase normativa por la cual se pretendiese condicionar la forma de ejercicio de dicha actividad. De esta forma, la potestad para regular la actividad estaba excluida de los entes menores, debido a la distribución de competencias efectuadas en el propio Texto Fundamen-

⁸ Cfr. Acedo Payares, Germán: *La Industria Petrolera Tributaria y su Fiscalización en Materia Tributaria*, en: IV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Caracas. Livrosca. Segunda Edición. pp. 6 y ss.

tal, asignación que era propia de tal distribución y no del hecho de que la industria estuviese reservada al Poder Nacional por mandato legislativo.

Con respecto al gravamen de la actividad de hidrocarburos propiamente dicha, la Constitución de 1961 estableció en su artículo 136, numeral 8 que sería competencia del Poder Nacional “*La organización, recaudación y control... de las contribuciones... de minas e hidrocarburos*”, quedando en principio excluida cualquier posibilidad de tributación de los Estados y Municipios sobre los ingresos obtenidos por el ejercicio de dicha actividad. Así lo estableció el artículo 7 de la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos, al señalar que los proventos de las empresas de hidrocarburos no estarían sujetos a impuestos estatales ni municipales.

Por su parte, el 11 de septiembre de 1998 fue dictada la Ley Orgánica de Apertura del Mercado Interno de la Gasolina y Otros Combustibles derivados de los Hidrocarburos para uso en Vehículos Automotores, que reformó ampliamente la Ley que Reserva al Estado el Comercio Interno de los Hidrocarburos de 1973. También, en el año 1999 se dictó la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, aplicable en lo relativo a la exploración y explotación del gas no asociado, almacenamiento, comercialización, tanto del gas asociado como no asociado.

La Constitución de 1999 reservó nuevamente al Poder Nacional todo lo relativo a la tributación en materia de hidrocarburos –sobre la cual tendremos oportunidad de profundizar más adelante-. El 1 de enero de 2002 entró en vigencia la Ley Orgánica de Hidrocarburos –dictada por el Ejecutivo Nacional por el Decreto N° 1.510–, que derogó todas las disposiciones anteriores en la materia, salvo la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos.

Posteriormente, durante el año 2006 se produjo la revisión de los convenios operativos y los convenios de asociación, a través de los cuales se regulaba la participación –directa o a través de contratos de servicios- de las empresas privadas en la explotación del hidrocarburo.

Concretamente, en fecha 16 de abril de 2006 la Asamblea Nacional aprobó la Ley de Regulación de la Participación Privada en las Actividades Primarias previstas en el Decreto N° 1.510 con fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicada en Gaceta Oficial N° 38.419 del 18 de abril de 2006, por la cual se extinguió la figura de los convenios operativos, usualmente utilizada como medio para la explotación del crudo y a través del cual se le atribuía a la empresa privada un contrato de servicios para

la explotación de yacimientos maduros, siendo que la propiedad del hidrocarburo permanecía en cabeza del Estado. En la Ley de regulación en referencia se estimó que los inversionistas privados estarían realizando actividades primarias de hidrocarburos a través de los referidos convenios operativos, lo cual justificaba la reversión de los que estuvieran vigentes a la fecha. En efecto, en el artículo 1 de dicha Ley se indicó que: *“Esta Ley tiene por objeto regularizar la participación privada en las actividades primarias en el artículo 9 del Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, cuyo ejercicio ha sido desnaturalizado por los Convenios Operativos surgidos de la llamada apertura petrolera, al punto de violar los intereses superiores del Estado y los elementos básicos de la soberanía”*.

La ejecución de los convenios operativos, como contratos de servicios, daban lugar al pago del Impuesto sobre Actividades Económicas, a diferencia de lo ocurrido hasta ese momento por la explotación de la actividad petrolera en cualidad de propietario del crudo. En este último caso, dada la restricción establecida en la Constitución, los Municipios no podían gravar la actividad de hidrocarburos. Ahora bien, como consecuencia de la migración de los convenios operativos a empresas mixtas, se reconoció que los Municipios dejarían de percibir ingresos asociados a las actividades que hasta ese momento venían ejecutándose por los convenios operativos, lo cual derivaría de la recalificación de la actividad de una simple prestación de servicios a la explotación de hidrocarburos. Por tales razones, el artículo 6 del Acuerdo de la Asamblea Nacional de fecha 30 de marzo de 2006 donde se aprobaron los Términos y Condiciones para la Creación y Funcionamiento de Empresas Mixtas, así como el modelo de contrato para las mismas, entre la Corporación Venezolana de Petróleo, S.A. y las entidades privadas dentro del proceso de migración de los convenios operativos a empresas mixtas, en la política de Plena Soberanía Petrolera, estableció una *ventaja especial* a favor de los municipios donde venían siendo ejecutados los convenios operativos. Dicha ventaja consistía en que las empresas mixtas debían entregar directamente a los Municipios que conformasen el área delimitada en el respectivo contrato, el 2,22% del valor de los volúmenes de hidrocarburos extraídos de cualquier yacimiento, con lo cual, estos aportes se constituían en la sustitución de los impuestos municipales que por actividades económicas venían pagando las empresas petroleras bajo el régimen de los convenios operativos.

En fecha 24 de mayo de 2006 se publicó en Gaceta Oficial la reforma parcial de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, señalándose que la constitución de empresas mixtas y las condiciones que regirían para la realización de

las actividades primarias, requerirán la aprobación previa de la Asamblea Nacional. Igualmente, se regula en dicha reforma la regalía que deberá pagarse al Estado por la explotación del crudo venezolano, así como los impuestos especiales nacionales que aplicarán por la ejecución de la actividad en comentarios. Se indica, asimismo, en la Ley de reforma que las actividades de comercialización de los hidrocarburos naturales, así como la de los productos derivados que mediante Decreto señale el Ejecutivo Nacional, sólo podrán ser ejercidas por empresas estatales.

En 2007, a través de la llamada “Ley de Migración” se estableció que las actividades desarrolladas hasta ese momento por las asociaciones estratégicas sólo podían desarrollarse a través de una empresa mixta en la cual el Estado mantuviera mayoría en la participación accionaria. Se estableció, en consecuencia, un plazo de cuatro meses para que las empresas privadas negociaran las condiciones de su migración a empresas mixtas.

En la actualidad, los inversionistas privados sólo pueden participar en la actividad petrolera primaria a través de empresas mixtas en las cuales el Estado tenga una participación mayor al 50%. La actividad secundaria, no obstante, sí podría ser llevada a cabo por empresas privadas, previo el cumplimiento de las condiciones establecidas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

3. Principales posiciones doctrinales y jurisprudenciales acerca de la tributación municipal en materia de hidrocarburos.

A los fines de aproximarnos al análisis de las disposiciones vigentes en la materia en referencia, consideramos prudente sintetizar lo que ha constituido la posición primordial acerca de la aplicación de tributos municipales a las entidades que despliegan la actividad de hidrocarburos, bajo la vigencia de la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos así como la derogada Ley de Hidrocarburos.

Como sabemos, el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio es un tributo que grava el ejercicio de actividades comerciales e industriales en jurisdicción de un Municipio determinado y con un cierto carácter de permanencia. Así, por regla general dicho tributo se aplicará sobre el ejercicio de las actividades de dicha naturaleza, salvo que existan supuestos expresos que excluyan dicho gravamen. Tal ha sido el caso de la disposición contenida en el numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961, el cual, al reservar al Poder Nacional el gravamen de la actividad de hidrocarburos, estaría excluyendo de la tributación municipal este género de actividades.

La Corte en Pleno de la antigua Corte Suprema de Justicia así lo dispuso al señalar que: *“No existe duda entonces, en cuanto a que lo relacionado con el régimen y administración de las minas e hidrocarburos, es materia reservada al Poder Nacional, debiendo incluirse dentro de esa atribución lo relacionado al régimen tributario que les resulta aplicable, ya que si bien la primera de las normas citadas (numeral 10 del artículo 136 de la Constitución de 1961) es en tal medida general que podría acarrear alguna duda acerca de si ese ámbito sólo debe comprender el plan de explotación de estos recursos, es lo cierto que la norma anteriormente citada (numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961), no deja dudas en cuanto a que esta reserva incorpora la regulación del régimen tributario aplicable a esas actividades”*⁹ (Interpolado nuestro).

De esta forma, en principio estaría excluido de la tributación municipal el ejercicio las actividades de hidrocarburos, haciéndose necesario la delimitación de los aspectos que quedan comprendidos en dicha actividad.

a) Exploración y Explotación de los Hidrocarburos.

a.1) Régimen aplicable bajo la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos

Una de las delimitaciones más relevantes efectuadas es aquélla que determinaba la aplicación de tributos municipales sobre el ejercicio de activi-

⁹ Sentencia de la Corte en Pleno de la antigua Corte Suprema de Justicia de fecha 17 de agosto de 1999, caso: acción de nulidad por inconstitucionalidad de las cláusulas primera, segunda, cuarta, sexta, décima, decimoséptima y vigésimaprimeras del artículo 2° del Acuerdo del Congreso de la República aprobado en fecha 4 de julio de 1995, publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.754, de fecha 17 de julio de 1995, que autorizó la celebración de los convenios de asociación para la exploración a riesgo de nuevas áreas y la producción de hidrocarburos bajo el esquema de ganancias compartidas. Asimismo, indica esta decisión lo siguiente: *“Por lo demás, reservada la regulación sobre dicha industria en razón del interés nacional que reviste esa actividad al ser uno de los pilares fundamentales en que se sostiene nuestra economía, es lógico que la regulación en la materia esté también circunscrita al ámbito nacional por los mencionados numerales décimo y octavo del artículo 136. De este modo, es indefectible concluir que toda la regulación en la materia, lo que incluye desde luego su tratamiento fiscal, debe quedar plasmada en una Ley nacional y, por tanto dictada por el Congreso según los extremos dispuestos en el artículo 162 y siguientes de la Constitución./ En definitiva, no es posible que los Municipios extiendan su potestad tributaria a actividades que corresponden a materia rentística reservada al Poder Nacional. Por el contrario, y abundando en lo antes expuesto, el propio texto constitucional al definir los límites a que debe sujetarse esa unidad política -el Municipio- señala las materias rentísticas de la competencia nacional”*.

dades derivadas de la celebración de contratos operativos o asociaciones estratégicas bajo la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos.

De acuerdo con lo dispuesto en dicho instrumento legal, las actividades reservadas debían ser ejercidas por el Ejecutivo Nacional y por entes propiedad exclusiva del Estado. Asimismo, era posible por regla general al Estado celebrar convenios para que los particulares prestasen servicios relacionados a industria petrolera nacional. De igual forma, en determinadas circunstancias excepcionales, el Estado podía celebrar convenios de asociación para el despliegue de ciertas actividades. A continuación pasamos a sintetizar las bases de los convenios en referencia:

a.1.1) Convenios Operativos.

Por regla general, la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos estableció que el Estado ejercería directamente la actividad en referencia, a través de Petróleos de Venezuela, S.A., pudiendo celebrar Convenios Operativos para la mejor realización de sus funciones. La celebración de estos contratos no requería aprobación previa por parte del legislador.

Con base en ello, Petróleos de Venezuela, S.A. y sus filiales celebraron una serie de contratos de esta naturaleza, a los fines de lograr la reactivación de determinados campos que habían sido productivos pero que habían sido abandonados debido al agotamiento de producción mediante las técnicas de las cuales se disponía antiguamente.

En este tipo de contratos se establece que la empresa contratista deberá realizar, por cuenta de la contratante, todas las actividades que son necesarias para la rehabilitación de los campos. En este caso, la contratista realiza todos los gastos a su propio riesgo, y las facilidades y equipos invertidos en la rehabilitación pasan a ser propiedad de la contratante a la finalización del contrato. A cambio de estas actividades, la contratista percibe honorarios de operación, procediendo asimismo el reembolso de los costos y gastos de los activos en referencia, denominados honorarios de capital¹⁰. Aquí no se estarían creando derechos reales de los contratistas sobre los yacimientos explotados, quedando claro que la propiedad del crudo correspondía a la empresa estatal contratante.

¹⁰ Cfr. Moreno de Rivas, Aurora: *La Participación del Estado Venezolano en la Explotación de la Riqueza Petrolera*, en: *Temas de Derecho Petrolero*. ob. cit. p. 111.

Con relación al gravamen de este tipo de actividades, la mayoría de la doctrina¹¹ y la jurisprudencia han dejado sentado que los contratistas de la industria de hidrocarburos sí están sujetos a este tipo de gravamen. El fundamento de esta posición reside en el hecho de que el contratista de una empresa de hidrocarburos es efectivamente un simple prestador de servicios con independencia de las especiales condiciones que reúna su beneficiario o receptor. De allí, lo relevante a los efectos de la calificación de la actividad y su gravamen con el tributo municipal en comentarios, es la naturaleza de dicha actividad, de tal forma que de tratarse de la prestación de servicios o la venta de bienes –distintos, en principio, a los hidrocarburos-, dichas actividades estarán sujetas al gravamen en cuestión.

No obstante, como señalamos anteriormente, en el año 2006 el Poder Nacional consideró que la verdadera naturaleza del contrato en comentarios era el de explotación de hidrocarburos, no tratándose, en consecuencia de un contrato de servicios. Tal posición fue igualmente asumida por la Administración Tributaria Nacional a los efectos del Impuesto sobre la Renta, sosteniendo que la realidad económica de los contratos permitía afirmar que el operador era efectivamente un explotador de la actividad de hidrocarburos, en tanto estaría asumiendo el riesgo de la actividad, siendo que el cobro de la contraprestación por sus servicios estaría de alguna forma condicionada al valor de los precios del petróleo. De esta forma, la Administración habría aplicado lo dispuesto en el artículo 16 del Código Orgánico Tributario, que le faculta a revestir de realidad económica lo establecido en los contratos celebrados, determinando que el operador ejecutaría la actividad de hidrocarburos en condiciones similares a como lo haría PDVSA.

Tal interpretación resultaba necesariamente en la imposibilidad de que los Municipios exigiesen a los operadores el pago del Impuesto sobre Actividades Económicas. Ello por cuanto, según hemos afirmado, el gravamen a las actividades de hidrocarburos está reservado al Poder Nacional, por disposición constitucional expresa. Es necesario destacar que, en nuestro entender, no sería posible sostener la multiplicidad de caracterizaciones de los contratos, dependiendo del ente político territorial acreedor del tributo cuyo pago pretende exigirse. El artículo 316 de la Constitución vigente establece la obligación de que el *sistema tributario* se ajuste a la capacidad contributiva de los administrados, concepto que debe ser en-

¹¹ Al respecto podemos revisar los trabajos de Moreno de Rivas, Aurora: ob. cit. p. 116 y Anzola, Oswaldo: *Régimen Impositivo Aplicable a las Asociaciones Petroleras. La Participación Municipal*. I Jornadas de Derecho de Oriente "La Apertura Petrolera". Caracas, 1997, pp. 107 y ss.

tendido necesariamente, como la obligación de garantizar que todos los tributos se pongan en funcionamiento de una forma armónica, vale decir, el reconocimiento de que la capacidad contributiva es una sola y que la realidad de las operaciones desplegadas por los contribuyentes también lo es. La armonización del sistema tributario implica la conciliación de las posiciones y pretensiones de la tributación, tratando al receptor de la norma como uno solo y no pretendiendo su caracterización aislada en atención al sujeto acreedor del tributo. Por ello, el cambio de la calificación de los convenios operativos por parte del Poder Nacional, tiene incidencia directa en la pretensión de los Municipios del cobro del tributo bajo análisis, incluyendo la legitimación de los operadores para solicitar el reintegro de las cantidades que se consideren indebidamente pagadas.

Por las razones señaladas, el Acuerdo de la Asamblea Nacional que estableció los términos y condiciones para la migración de los convenios operativos a empresas mixtas al cual nos referimos anteriormente, estableció una ventaja especial a favor de los Municipios que los compensara de los tributos dejados de percibir como consecuencia de la conversión de estos contratos.

Algún sector de la doctrina, como sería el caso del maestro Florencio Contreras Quintero, ha sostenido que los contratistas de la industria petrolera se encuentran excluidos del gravamen municipal. La base de esta posición se fundamenta en la existencia del principio de inmunidad tributaria. Como sabemos, la inmunidad tributaria implica la imposibilidad de aplicar gravamen alguno sobre determinados entes o derechos. Una de las manifestaciones típicas de la inmunidad tributaria es la que se atribuye a los entes político-territoriales, al manifestar que no es posible para cada uno de ellos ejercer su poder tributario sobre los restantes. Ello fundamentado en dos razones: por una parte, en tanto los entes públicos no detentan capacidad contributiva, debido a que la totalidad de sus ingresos están asociado a un fin determinado, relativo a la satisfacción de las necesidades colectivas y, por otra parte, por cuanto el pretender que un ente político-territorial puede ejercer su poder tributario sobre los restantes, entorpecería el ejercicio de las funciones propias de los últimos, en tanto éstos deberían invertir una porción del presupuesto asignado para el cumplimiento de sus fines a la satisfacción de tributos, quedando reducida de esta forma la posibilidad de cumplimiento de las funciones encomendadas al ente pagador del impuesto respectivo. Sobre la base de estas consideraciones, Contreras Quintero sostiene que la inmunidad tributaria no se extiende solamente a los entes político-territoriales, sino a las personas estatales creadas por éstos, en tanto constituyen instru-

mentalidades del Estado, destinadas a la satisfacción de sus potestades propias. Por ello, las empresas del Estado estarían excluidas, en principio, de tributación municipal. Tal sería el caso de Petróleos de Venezuela, S.A. (PDVSA), la cual, por estar principalmente abocada a la obtención de recursos para el cumplimiento de las labores encomendadas al Estado, se considera un instrumento utilizado por éste para la satisfacción de las necesidades colectivas.

Visto lo anterior, Contreras Quintero considera que las contratistas de la industria petrolera son asimismo entes inmunes. Ello por cuanto la pretensión de que recaiga sobre éstos el gravamen municipal, implicaría que económicamente dicha tributación sería soportada por el ente inmune (PDVSA), en tanto una vez pagado dicho impuesto por la contratista, ésta lo trasladaría a su contratante en la factura respectiva emitida, como parte de su estructura de costos. Ello resultaría, en el entender del autor, que el sujeto efectivamente gravado sería PDVSA y no el contratista, lo cual sería imposible por tratarse de un ente inmune¹².

Esta posición no ha encontrado mayor asidero en la doctrina y la jurisprudencia, hasta el punto de que la reforma constitucional llevada a cabo en 1999 estableció claramente en su artículo 180 que la inmunidad tributaria se extendía a los entes político-territoriales y a las personas estatales creadas por éstos, pero declaró expresamente que no se prolongaba a sus contratistas, prestadores de servicios y otros similares. De esta forma, el propio Texto Constitucional estaría estableciendo la solución ante la

¹² Esta posición implicaría que de existir una inmunidad tributaria y no impositiva, tanto los entes político-territoriales, las personas estatales creadas por éstos y sus contratistas estaría excluidos de cualquier clase de tributación y no sólo de la aplicación del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, lo cual habría sido resuelto por la disposición constitucional vigente contenida en el artículo 180 de la Carta Magna.

Sobre este particular, creemos que la posición anterior parte de una confusión entre la definición de los sujetos pasivos del tributo con los efectos económicos derivados de la tributación. En efecto, con el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio –centro del trabajo que nos proponemos-, se estaría gravando al sujeto que desarrolla la actividad económica respectiva, quien está obligado a soportar el tributo. No obstante, aún con relación a los tributos directos –como es el caso del que analizamos-, es común que se produzca la traslación de los efectos económicos que éstos producen, al formar parte de la estructura de costos relativa al ejercicio de su actividad. Por ello, la incidencia de la tributación es un elemento económico, no tributario, propio del funcionamiento del comercio, que, por no tener naturaleza propiamente fiscal o jurídica, no revestiría relevancia para excluir de tributación a determinados entes. Distinta podría ser la posición con relación a los tributos indirectos, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado, en donde el contribuyente de facto es efectivamente el sujeto incidido.

posición antes planteada, específicamente con respecto a la gravabilidad municipal de los contratistas del Estado.

a.1.2) Convenios de Asociación.

De igual forma, la Ley que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos previó que en casos especiales y cuando conviniere al interés público, el Estado o los entes de su propiedad podrían celebrar convenios de asociación con entes del Estado, siempre que en dichos convenios, que deberían celebrarse por tiempo determinado, se garantice que éstos tengan una participación tal que garantice su control sobre la actividad, siendo necesario para la suscripción de los convenios la autorización de las Cámaras Legislativas en sesión conjunta. En este contexto, se entendía que se satisfacía el requisito del control por parte del Estado de las actividades desplegadas no sólo mediante la titularidad de la mayoría de las acciones de las entidades constituidas a tales propósitos, sino mediante la adopción de cualesquiera otros mecanismos que fuesen idóneos a tal fin, como podía ser la creación de acciones preferidas o la inclusión en los convenios respectivos de cláusulas en tal sentido¹³.

De acuerdo con dicha norma quedaba claro que sólo era posible para un particular realizar las actividades de hidrocarburos en nombre propio –y no como simple prestador de servicios al Estado- previa celebración de un convenio de asociación.

¹³ Así lo estableció la Corte en Pleno en su decisión de fecha 23 de abril de 1991 al establecer que la Ley se refiere “*de una manera general a ‘convenios de asociación con entes privados, con una participación tal que garantice el control por parte del Estado y con una duración determinada’ en lugar de ‘empresas mixtas, que es una especie de asociación, pero no la única, y donde su control se obtiene por vía accionaria... lo determinante es el control del convenio, que es una noción más jurídica que económica o patrimonial, y por ello se refiere a ‘participación’ sin calificarla de ninguna manera*”. La doctrina cita como uno de los ejemplos aplicables el caso del proyecto Hamaca, en los siguientes términos: “*En el caso del proyecto Hamaca, por ejemplo, se estableció en el Convenio una categoría de votos, que garantiza a Corpoven que las decisiones fundamentales y significativas relacionadas con las actividades de la asociación, no podrán ser adoptadas sin el voto favorable de la filial; así en los proyectos de Conoco /Maraven (Petrozuata) y Maraven, Total, Norsk Hydro y Statoil (Sincor), se previó el régimen de acciones privilegiadas que le aseguran a las filiales, el control del proyecto. Por último, en el caso que nos ocupa, el de los convenios de asociación para la exploración a riesgo, se establecieron ‘acciones doradas’, para asegurarle al Estado, el control de la actividad*” (Graterol, María Carolina: El Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio en los Esquemas de Participación del Estado Venezolano en la Apertura Petrolera. En: Temas de Derecho Petrolero. Ob. cit. p. 146).

(i) Asociaciones Estratégicas.

Nos referimos aquí a las asociaciones estratégicas propiamente dichas como aquéllas por las cuales el Estado y un particular convienen en asociarse, para la explotación del crudo, lo cual podrá derivarse de la creación o no de un ente con personalidad jurídica. Básicamente comprende la celebración de convenios de asociación para la explotación del crudo extra-pesado en la Faja Petrolífera del Orinoco, como es el caso del Convenio entre Maraven, S.A. y Conoco Inc. para la explotación y mejoramiento de petróleos extrapesados en Zuata, Estado Anzoátegui, el Convenio entre Maraven, S.A., Total, S.A., Statoil y Norsk Hydro para la explotación y mejoramiento de petróleos extrapesados en Zuata, el Convenio entre Corpoven, S.A., Atlantic Richfield Co., Phillips Petroleum Company y Texaco Inc para la explotación y mejoramiento de crudos extrapesados en Hamaca y el Convenio entre Lagoven, S.A., Mobil Corporation y Veba Oel AG para la explotación y mejoramiento de crudos extrapesados en el área de Cerro Negro¹⁴.

Como consecuencia de la migración de las asociaciones estratégicas a empresas mixtas, las antiguas asociaciones estratégicas, denominadas Sincor, Hamaca, Cerro Negro y Petrozuata por el nombre de los proyectos que ejecutaron, dieron origen a las empresas mixtas Petrocedefo, S.A., PetroPiar, S.A., Petromonagas, S.A. y Petrolera Sinovensa, S.A.

(ii) Asociaciones de Ganancias Compartidas.

El esquema de asociaciones compartidas fue concebido para la explotación, exploración, producción y comercialización conjunta de crudos livianos y medianos por el Estado y los particulares. En este esquema se prevé que la etapa de exploración sea desarrollada por el particular exclusivamente por su propia cuenta y riesgo. Si la exploración arrojaba la inexistencia de yacimientos, el inversionista privado asumía la totalidad de las pérdidas. Si el proyecto era viable, se celebraba un consorcio con PDVSA o una de sus filiales, por el cual la entidad pública y privada compartirían las ganancias y pérdidas derivadas de la explotación y comercialización del crudo. Para la ejecución de la actividad, debería constituirse una entidad que fungiría como Operador, que actuaría bajo la figura de un convenio de operación entre los inversionistas privados y PDVSA o su filial.

¹⁴ A los efectos de una explicación detallada de estos proyectos puede consultarse: Moreno, José Ignacio: *Estado Actual de la Aplicación de la Política de Apertura Petrolera Asociaciones Estratégicas Establecidas*, en: I Jornadas de Derecho de Oriente. Funeda. Caracas. 1997. pp. 61 y ss.

En el caso de los convenios de ganancias compartidas no se plantearían conflictos en cuanto a la aplicación del tributo municipal durante la fase de exploración. Ello tanto por el hecho de que en esta etapa no se generarían ingresos sobre los cuales aplicar el tributo, como por el argumento jurídico de que la exploración del crudo es actividad de hidrocarburos y, en consecuencia, su gravamen ha sido reservado al Poder Nacional.

a.2) Régimen bajo la Ley Orgánica de Hidrocarburos

Como hemos señalado, los nuevos contratos firmados conforme a la nueva Ley Orgánica de Hidrocarburos implicaron la constitución de empresas mixtas, en las cuales el Estado mantiene mayoría accionaria. Entre las nuevas empresas mixtas se denominan Petrocarabobo, S.A., Petromiranda, S.A., PetroUrica, S.A., PetroJunín, S.A., PetroIndependencia, S.A., PetroMacareo, S.A. y Petrozumano, S.A. Se encuentran en vías de implementación otros convenios celebrados con diversas empresas extranjeras, como es el caso de Odebrecht R&P España y Gazprombank Latin America Ventures B.V. Estas empresas se crearon mediante acuerdo de la Asamblea Nacional para la exploración, explotación y mejoramiento de crudos extra-pesados en áreas asignadas.

Conforme a lo establecido en estos convenios, la explotación de crudo sería realizada a título propio por la empresa mixta, debiendo vender a la estatal petrolera el crudo producido.

Con relación a los Convenios de Asociación en general –tanto las asociaciones estratégicas como las ganancias compartidas-, así como las empresas mixtas, durante la explotación y comercialización del crudo, las actividades desarrolladas por los inversionistas y PDVSA o su filial o por la propia empresa mixta estarían excluidos del gravamen municipal, por tratarse propiamente de la explotación de la actividad de hidrocarburos. Ello en tanto los exploradores son propiamente dueños del crudo, bien sea porque su titularidad la ostente directamente cada una de las empresas asociadas o bien porque su titularidad corresponda a la sociedad utilizada como vehículo para concretar la asociación –incluyendo el caso de la empresa mixta-.

De esta forma, en aquellos casos en los cuales se cree una nueva sociedad mercantil que explotará el crudo en nombre y por cuenta propia, queda claro que dicha sociedad se estará dedicando a la actividad de hidrocarburos, en virtud de lo cual los ingresos producidos estarán excluidos del gravamen municipal, según hemos visto. En este caso, los accionistas

percibirán el producido de la actividad desplegada vía decreto de dividendos, los cuales están excluidos del gravamen municipal por tratarse de ingresos de naturaleza eminentemente civil, según lo ha establecido en forma reiterada la jurisprudencia patria.

Por otra parte, si, como ocurría en el pasado, la asociación se produce bajo la figura de una operación mancomunada, esto es, que cada uno de los inversionistas, estatales o no se asocian para la explotación y comercialización del crudo, pero sin constituir a tal propósito una persona jurídica que ejecute dicha actividad en su propio nombre y cuenta, se entenderá que cada uno de los asociados desarrolla la actividad de hidrocarburos, por lo cual los ingresos por ellos obtenidos no son objeto de gravamen municipal.

Según lo señalado anteriormente, consideramos que el ejercicio de la actividad de hidrocarburos directamente por una entidad mercantil no estaría gravado por el Impuesto sobre Actividades Económicas, al tratarse de una materia reservada al Poder Nacional, de conformidad con el artículo 156, numeral 12 de la Constitución. Sobre este particular se pronunció con carácter vinculante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 18 de octubre de 2007, en el caso *Shell Venezuela, S.A.*, quien solicitó la interpretación de la norma en comentarios. A los fines de evitar repeticiones innecesarias a lo largo del presente trabajo, realizaremos la revisión detallada de esta decisión en la parte final de este trabajo, en donde trataremos nuestro parecer sobre la norma constitucional en referencia. A efectos netamente académicos hacemos referencia a la discusión planteada en el pasado sobre el gravamen de los ingresos obtenidos por el Operador utilizado por las operaciones mancomunadas en los Convenios de Asociación, hoy extinguidos. En efecto, el Operador se constituye en un vehículo utilizado por la asociación formada por las entidades públicas y privadas para la coordinación del objeto propio de dicha asociación, la ejecución de las actividades operativas del convenio y el control de su ejecución contable y financiera. De esta forma, aún cuando jurídicamente constituye una figura jurídica separada, éste forma parte efectiva de la asociación formada y su existencia es fundamental para su operación apropiada. De allí que podría sostenerse que el Operador, aún cuando es un prestador de servicios a las empresas explotadoras del crudo, no estaría sujeto al gravamen municipal, en tanto es, económicamente parte del modelo utilizado para el desarrollo de la actividad específica.

Así, tal y como lo establece el Código Orgánico Tributario, en la interpretación de las normas jurídicas, así como de las figuras adoptadas para el de-

sarrollo de una actividad, deberá prevalecer el fondo sobre la forma, tanto en lo que favorezca al Estado como en lo que lo perjudique. De acuerdo con ello, la calificación fiscal de un determinado hecho de relevancia económica requerirá el análisis del verdadero sustrato de tal hecho, por lo cual deberá obviarse la forma asumida para precisar el verdadero fin perseguido con la operación ejecutada. Con base en tales fundamentos, es posible determinar que si la figura del Operador es propia de la celebración de los convenios de ganancias compartidas, constituyéndose en un vehículo obligatorio para la ejecución de dicho convenio, las actividades por él desarrolladas deben calificarse como actividades de hidrocarburos y, en consecuencia, se encontrarían excluidas del gravamen municipal en cuestión.

No obstante, es importante destacar que Aurora Moreno de Rivas¹⁵ ha mantenido la posición contraria, al sostener que el Operador sí se encuentra sujeto al Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio. De igual forma, Oswaldo Anzola¹⁶ ha indicado que, en principio, el Operador es un prestador de servicios a los inversionistas, al igual que ocurre en el caso de los contratos de operación, por lo cual los ingresos por estos percibidos estarían sujetos al Impuesto a las Actividades Económicas.

La diferencia entre una u otra concepción radicaría en el hecho de considerar si el Operador efectivamente está prestando servicios independientes a los inversionistas, que puedan considerarse como una actividad económica distinta de la de estos últimos. Tal y como lo apreciamos, el Operador usualmente constituye una persona jurídica creada con el propósito exclusivo de administrar y ejecutar determinadas instrucciones que son impartidas por los inversionistas, sin que posea recursos propios para el desarrollo de las actividades encomendadas, siendo que el financiamiento de los servicios y obras a ser ejecutadas se derivará del requerimiento que haga el propio Operador a los inversionistas. El Operador, entonces, se encarga de centralizar las operaciones que deberán ser realizadas para la ejecución de la actividad de hidrocarburos, mediante la utilización de los recursos de los inversionistas y en ejecución de las instrucciones por éstos impartidos. Es por ello que podría considerarse que más que tratarse de un prestador de servicios independiente, es un mero vehículo utilizado por los inversionistas para coordinar las actividades que corresponden a cada uno de ellos.

Así, pudiera sostenerse que la naturaleza de la actividad desplegada por el Operador no es exactamente igual que aquella desplegada por el pres-

¹⁵ Moreno de Rivas, Aurora: ob.cit. p. 122.

¹⁶ Anzola, Oswaldo. Ob. cit. p. 136.

tador de servicios en el convenio de operación. En efecto, en el convenio de operación el contratista utiliza sus recursos propios para la ejecución de determinados servicios previamente especificados, en donde los factores de capital y trabajo se encuentran concentrados principalmente en dicho contratista para la ejecución de una actividad económica propia, relativa a la prestación de los servicios correspondientes. No obstante, en el caso del Operador en la operación mancomunada, dicho ente concentra los esfuerzos de los inversionistas, para que con los recursos por ellos provistos ejecute determinados servicios de acuerdo con las instrucciones por aquéllos impartidos, confundiendo prácticamente la actividad del Operador con la desplegada por los inversionistas.

b) Comercialización de los hidrocarburos. Expendio de gasolina.

La jurisprudencia patria ha emitido diversos pronunciamientos en relación con la posibilidad de que los Municipios graven con impuestos municipales la comercialización de hidrocarburos, incluyendo el combustible, reconociendo mayoritariamente la legitimidad de dicho gravamen.

En efecto, en primer término la Sala Político Administrativa de la Corte Federal y de Casación en decisión de fecha 11 de febrero de 1937, caso *Rodolfo G. Rincón*¹⁷, se pronunció acerca de la constitucionalidad de la inclusión en la Ordenanza sobre Patentes de Industria y Comercio del Distrito Federal del ramo de industria y comercio para los expendidos de gasolina y sus similares, cuya base de cálculo se determinaría a razón de tres céntimos de bolívar por cada litro que se expendiera. Sobre este particular, la Sala consideró que del análisis de la base de cálculo del tributo y la manera en la cual éste sería implementado -en tanto se permitiría su traslado directo al consumidor-, podía afirmarse que el Consejo Municipal creó en realidad un impuesto al consumo de gasolina, bajo la falsa afirmación de que se trataba de un Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio. Así, la Sala consideró que por cuanto el consumo de gasolina era gravado por un tributo nacional, existiendo una prohibición a los Municipios de crear tributos en materias rentísticas de los otros poderes, la norma en cuestión se encontraba viciada de nulidad por inconstitucionalidad. De esta decisión podría desprenderse una aceptación tácita de la Sala en el sentido que los Municipios graven con la Patente de Industria y Comercio las actividades de expendio de gasolina, en tanto éste sea el gravamen efectivamente creado. Lo que la Sala sanciona no es la pretensión de gravamen municipal de este tipo de actividades, sino la creación de tributos cuya competencia no le corresponde a los entes menores, bajo

¹⁷ Cfr. Romero-Muci, Humberto: ob. cit. pp. 199 y ss.

la supuesta afirmación de que se trata de materias a éstos atribuidas. Posteriormente, la Sala Político Administrativa, en decisión de fecha 13 de diciembre de 1965 estableció una distinción entre el gravamen a la producción, circulación y el consumo de determinados bienes cuya potestad correspondía al Poder Nacional y el impuesto general que recaía sobre el ejercicio de una actividad, cuyo gravamen le era atribuido a los Municipios. Así, la Sala estableció que los tributos en referencia podían coexistir, en tanto ambos estaban fundamentados en distintas causas, ya que uno pretendía el establecimiento de un gravamen específico, entendemos, al consumo y el otro la tributación del ejercicio de una actividad comercial o industrial¹⁸. Dicha decisión fue analizada por la misma Sala en decisión de fecha 14 de enero de 1970, caso *Compañía Anónima Creole Petroleum Corporation vs. Concejo Municipal del Distrito Guacara del Estado Carabobo*¹⁹, en la cual consideró que la Ley de Hidrocarburos establecía un impuesto al consumo de productos refinados de hidrocarburos, cuyo hecho generador era la venta o puesta en circulación para su uso del territorio nacional, siendo que el concesionario estaba implícitamente autorizado para trasladarlo al consumidor final, con lo cual, se evidenciaban las diferencias existentes con la Patente de Industria y Comercio que se trataba de un impuesto al ejercicio de una actividad. De esta forma, entiende la Sala que no existe prohibición alguna para que el legislador municipal establezca tributos por el ejercicio de la actividad de comercialización de hidrocarburos.

Asimismo, este mismo órgano, en decisión de fecha 16 de junio de 1962, igualmente en el caso *Creole Petroleum Corporation, S.A. vs. Acta de la Junta de Clasificación de Patentes de Industria y Comercio N° 651 de fecha 5 de febrero de 1960 del Consejo Municipal del Distrito Bolívar del Estado Zulia*, reiteró su criterio en el sentido de que las municipalidades

¹⁸ En efecto, el texto de la decisión en referencia establece textualmente lo siguiente: “*En consecuencia, cuando el poder nacional grava con un impuesto –especial- un producto, –licores, alcoholes, cigarrillos, sal, derivados del petróleo, etc; y el Poder Municipal grava con un impuesto –general; las actividades lucrativas –industriales o comerciales; cualquiera que sea su objeto, que puede ser o no tal producto, no se produce la doble imposición, porque, fundamentalmente, no existe identidad de causa entre uno y otro impuesto, pues, en el primer caso, el hecho generador del impuesto es la producción, la circulación o el consumo de un género específicamente determinado, mientras que, en el segundo, es el ejercicio de la actividad industrial o comercial y porque, por ello mismo, no siempre existe identidad de sujeto pasivo, por lo cual, a la vez tampoco puede hablarse, en rigor, de que exija un mismo impuesto*”. Romero-Muci, Humberto: ob. cit. p. 205.

¹⁹ Cfr. Romero-Muci, Humberto. ob. cit. pp. 203 y ss.

podían gravar con la Patente de Industria y Comercio las actividades de comercialización de productos derivados de hidrocarburos²⁰.

Como puede apreciarse, las decisiones antes citadas fundamentan la posibilidad de aplicar el gravamen municipal a la comercialización de hidrocarburos en el hecho de que el gravamen específico a la producción y al consumo es distinto del gravamen al ejercicio mismo de la actividad, siendo posible la superposición de ambos tributos. Aún cuando no se efectúan mayores consideraciones en las decisiones en referencia, ello parecería fundamentarse en la redacción del numeral 8 del artículo 136 de la Constitución de 1961. En efecto, de acuerdo con esta norma, quedó reservado al Poder Nacional el gravamen sobre la producción y consumo de determinados bienes como es el caso de los licores y cigarrillos. Asimismo, dicha norma reservaría a dicho Poder el gravamen de las minas y los hidrocarburos, sin que fuese muy clara de su redacción la extensión de la reserva en tal materia. En efecto –y sin ánimos de adentrarnos en una exposición que haremos más adelante acerca del sentido de la disposición en referencia– de acuerdo con dicha norma correspondería al Poder Nacional “*La organización, recaudación y control de... las contribuciones que... recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional, tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos*”. La ubicación dentro de la relación en referencia del gravamen sobre minas e hidrocarburos, seguidas de una enumeración de bienes reservados al Poder Nacional, pero separados de ésta por un punto y coma, ha dado lugar a múltiples discusiones acerca de si la reserva comprendía cualquier gravamen que incidiese sobre la actividad o solamente los denominados impuestos específicos que recayeren sobre la misma. La decisión de la Sala sería tendente a pronunciarse a favor de la primera de las posiciones expuestas, lo cual permitiría la coexistencia de los tributos específicos nacionales con los municipales. Sin embargo, esta posición podría haber decaído como consecuencia de la reforma constitucional de 1999, según tendremos la oportunidad de analizar *infra*. De igual forma, más adelante haremos la revisión de la última sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia sobre su parecer acerca del gravamen de combustibles, a los fines de confrontar nuestra posición con la mantenida por el Máximo Tribunal.

²⁰ Aún cuando en este último caso la Sala declara la nulidad parcial del Acta de Clasificación impugnada, ello ocurre en tanto la pretensión de la Municipalidad era subsumir las actividades desplegadas por Creole Petroleum Corporation en el rubro correspondiente a ventas al detal de derivados de crudo, cuando quedó demostrado en el proceso que la totalidad de las ventas se hacían al mayor. No obstante, la Sala no niega la posibilidad objetiva de que el tributo municipal sea aplicado sobre la venta de dichos derivados.

4. Actividades propias de la Industria de Hidrocarburos

a) *Industria petrolera*

Tradicionalmente se han considerado actividades propias de la industria petrolera a la exploración, explotación, transporte, almacenamiento, refinación y comercialización del crudo *“las cuales conforman un conjunto de actividades verticalmente integradas que nacen del mismo pozo petrolero y terminan con la entrega del producto definitivo al consumidor final”*²¹. Isabel Boscán De Ruesta es aún más clara en este particular, al indicar que: *“El negocio de los hidrocarburos abarca un conjunto de actividades de una gran variedad dentro de las cuales se identifican algunas esenciales, constantes, conformadoras de lo que en la práctica se denomina industria petrolera y que como tales son tratadas desde el punto de vista estadístico y técnico por las autoridades e instituciones de los diversos países que se ocupan de su análisis y control. Estas son las actividades de exploración, explotación, manufactura o refinación, almacenamiento, transporte y comercialización interna o externa de los hidrocarburos”*²².

La Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y Comercio de los Hidrocarburos pretendió el ejercicio en forma exclusiva y excluyente por el Estado de todas las actividades de hidrocarburos, entendiendo como tales la exploración del suelo, la exploración de yacimientos de petróleo, asfalto y otros hidrocarburos, su manufactura, refinación, transporte, almacenamiento, comercio interior y exterior y las obras que su manejo requiera –dando con ello lugar a la expropiación de los bienes que para 1975 estaban en manos de la industria privada-. De esta forma, el propio legislador de 1975 calificó a la totalidad de las actividades en referencia como de hidrocarburos.

De igual forma, el Acuerdo del Congreso de la República aprobado en fecha 4 de julio de 1995 y publicado en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.754, de fecha 17 de julio de 1995, que autorizó la celebración de los Convenios de Asociación para la Exploración a Riesgo de nuevas áreas y la producción de hidrocarburos bajo el esquema de Ganancias Compartidas, consideró como actividades de hidrocarburos: *“las actividades relacionadas con la exploración y explotación de yacimientos de hidrocarburos, con el transporte por vías especiales, almacenamiento*

²¹ Ramírez Uzcátegui, Antonio. Ob. Cit. p. 5.

²² Boscán de Ruesta, Isabel: *La Actividad Petrolera y la Nueva Ley Orgánica de Hidrocarburos*. Funeda. Caracas. 2002. p. 13.

y comercialización de la producción obtenida en las Areas, y con las obras que su manejo requiera”.

La Ley Orgánica de Hidrocarburos indica en su artículo 2 que: *“Todo lo relativo a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte, almacenamiento, comercialización, conservación de los hidrocarburos, así como lo referente a los productos refinados y a las obras que la realización de estas actividades requiera, se rige por el presente Decreto Ley”.* Asimismo, la Exposición de este instrumento legal indica que: *“Este Decreto Ley comprende a todos los hidrocarburos y las actividades que sobre ellos se realizan: exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte, almacenamiento, comercialización y conservación de los hidrocarburos, así como las obras que la realización de estas actividades requiera. No obstante, se excluye de su aplicación lo referente a los hidrocarburos gaseosos, los cuales por sus características, se rigen por su propia Ley Orgánica, la cual, sin embargo debe interpretarse y aplicarse armónicamente con este Decreto con Fuerza de Ley Orgánica de Hidrocarburos, conforme a las reglas de la interpretación analógica”.*

De acuerdo con dicho instrumento legal, es posible calificar la actividad de hidrocarburos en: A) reservadas al Estado, que comprende: (i) actividades primarias, esto es, la explotación en busca de yacimientos de hidrocarburos, su extracción en estado natural, su recolección, transporte y almacenamiento iniciales, las cuales quedan reservadas al Estado, y (ii) la comercialización externa e interna de los hidrocarburos naturales; y B) actividades de gestión concurrente con el sector privado, referidas a (i) refinación de hidrocarburos naturales –destilación, purificación y transformación de hidrocarburos naturales-, (ii) comercio externo e interno de hidrocarburos derivados no excluidos, (iii) comercio interior de hidrocarburos destinados al consumo colectivo y (iv) industrialización de hidrocarburos refinados.

b) Industria del gas

El gas natural constituye una mezcla de hidrocarburos, generalmente gaseosos que se encuentran en formaciones subterráneas y compuesto principalmente por metano, así como etano, propano y butano. También puede presentar impurezas como agua, nitrógeno, ácido sulfúrico, helio, etc., los cuales son removidos antes de la venta del gas. Este gas puede presentarse asociado al crudo, como parte del mismo o encontrarse como una capa arriba del mismo, o no asociado, esto es, en yacimientos únicos de gas. Como puede apreciarse, al tratar esta materia, estamos también refiriéndonos a un hidrocarburo, resultando aplicables las consideraciones efectuadas en el presente trabajo.

En lo relativo a su tratamiento legal, éste variaba dependiendo de si se trataba de gas asociado o no. Hasta 1971, los concesionarios disponían libremente del gas asociado para su comercialización, mientras que los yacimientos puros de gas eran sellados. El comercio de gas era entonces realizado en concurrencia con el Estado, a través de la Corporación Venezolana del Petróleo y con ciertos Municipios, que también realizaban la actividad de transporte, distribución y venta del gas doméstico e industrial.

El 26 de agosto de 1971 se publicó la Ley que Reserva al Estado la Industria del Gas Natural, con el propósito de garantizar un mayor aprovechamiento del gas, toda vez que para esa época el gas era principalmente reinyectado, utilizado como materia prima para unos pocos proyectos o empleado como gas doméstico y comercial, procurándose con la reserva lograr su licuefacción, así como su empleo en un mayor número de proyectos industriales, como sería el caso de la industria del hierro. De acuerdo con dicho instrumento, la explotación del gas asociado, por ser inherente a la explotación del crudo, permanecía en manos de los concesionarios, pero el gas explotado debía ser entregado al Estado en las condiciones que éste determinase. Sin embargo, se estableció en el artículo 13 de la Ley que el Ejecutivo Nacional determinaría todo lo relativo al gas que para su entrada en vigencia fuese tratado en plantas de gasolina de gas natural, destinado a otros tratamientos industriales o a otros negocios jurídicos por parte de los concesionarios. De esta forma, tal y como lo estableció la doctrina y la jurisprudencia, la Ley de Reserva no pretendió establecer efectivamente una reserva de la industria a favor del Estado, sino procurar la optimización del producto, evitando su desperdicio, en virtud de lo cual, se previó la posibilidad de respetar los convenios existentes hasta la fecha a favor de los concesionarios²³.

El 23 de septiembre de 1999 fue publicada la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos, que derogó la Ley que Reserva al Estado la Industria del Gas, sujetando a su regulación la exploración y explotación del gas no asociado, así como la recolección, almacenamiento y utilización tanto del gas asociado como del no asociado, su procesamiento, industrialización, transporte, distribución y el comercio exterior, y las actividades que se

²³ Así lo estableció la sentencia del 23 de abril de 1991 dictada por la Corte Suprema de Justicia en Pleno, que decidió el recurso de nulidad contra los artículos 2 y 5 de la Ley de Reserva de Gas, el artículo 3 de la Ley de Hidrocarburos y el artículo 5 de la Ley de Nacionalización. La referencia y comentarios pueden apreciarse en Boscán de Ruesta, Isabel. Ob. Cit. p. 70.

ejecuten en dicho sector. Igualmente quedan sujetos a lo establecido en dicha regulación, lo referente a los hidrocarburos líquidos y a los componentes no hidrocarbureados contenidos en los hidrocarburos gaseosos, así como el gas proveniente del proceso de refinación del petróleo.

Las actividades en este sector, de acuerdo con las disposiciones de la Ley, pueden ser ejercidas por el Estado, a través de entes de su propiedad o por el sector privado nacional o extranjero, con o sin participación del Estado venezolano. En el caso del sector privado, el ejercicio de dicha actividad estará sujeto al otorgamiento de la licencia o permiso correspondiente.

Queda claro, en cualquier caso, que el ejercicio de las actividades que se encuentran reguladas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos califica como actividad de hidrocarburos, por lo cual, le resultaría aplicable el mismo tratamiento fiscal que le correspondería a este tipo de operaciones.

c) Algunas consideraciones especiales

(i) Actividad Petroquímica

Es necesario aclarar que históricamente no se ha considerado como parte de la industria petrolera lo relativo a la industria petroquímica. En efecto, si bien es claro que la manufactura y la refinación sí forman parte de esta actividad, no es así en el caso de la fabricación de productos en donde uno de sus componentes es el hidrocarburo. Ello en tanto legislativamente la petroquímica no se ha considerado parte de los procesos de concesión que han permitido la explotación de la actividad de hidrocarburos. En cuanto a las delimitaciones técnicas, la manufactura y refinación implican la obtención de productos que tienen como materia prima los diferentes hidrocarburos, a través de dos métodos: la división física de los componentes del crudo por destilación, en virtud de que éstos tienen diferentes puntos de ebullición y condensación y el segundo, un proceso químico en el cual se transforman unas sustancias en otras, logrando la obtención, fundamentalmente de hidrocarburos más ligeros. El resultado de esta actividad es la producción de gasolina, gases, kerosene, gasoil, etc.

Por su parte, la petroquímica implica la fabricación de productos que incluyen hidrocarburos, pero que son diferenciables de los anteriores, en tanto se trata de la producción de determinados bienes en cuyo proceso intervienen principalmente derivados de crudo y gas natural, para la producción de otros bienes diferentes. De esta forma, la industria petroquímica utiliza derivados como el gas metano, etano, propano y butano, que son

transformados en etileno, propileno, butileno y aromáticos, sub-productos que pueden constituir a su vez materia prima para la fabricación de otros²⁴.

Lo relevante a estos efectos resulta ser aclarar que la delimitación de las actividades que componen la industria petrolera, excluye, por razones técnicas y legislativas, todas aquellas actividades relacionadas con la industria petroquímica, sin que pueda afirmarse, en este sentido, que todo aquello que en su composición utilice hidrocarburo es, por ello, actividad de tal naturaleza.

El artículo 214 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal es la única disposición de la Ley que trata la materia de hidrocarburos y señala que: *“De conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las actividades económicas de ventas de productos provenientes de la manufactura o refinación del petróleo ejecutada por una empresa del Estado, no estarán sujetas al pago de impuestos sobre actividades económicas, no quedan incluidos aquellos productos que se obtengan de una transformación ulterior de bien manufacturado por la empresa del Estado”*.

Esta disposición regularía la inmunidad de las empresas del Estado que realicen actividades de manufactura y refinación. Sin embargo, no se pronuncia expresamente acerca del gravamen de estas actividades que realicen las empresas privadas. Si entendemos que la actividad de hidrocarburos comprende la refinación y la manufactura –según las definiciones que indicamos anteriormente- entonces ni las empresas del Estado ni las privadas pagarían el tributo municipal en comentarios, en cuyo caso la disposición citada de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal se limitaría a reiterar una situación que ya era así previamente a su entrada en vigencia.

(ii) *Comercialización de hidrocarburos*

En lo relativo al comercio de los hidrocarburos, ya hemos señalado que la legislación posterior a 1975 la ha calificado como actividad de hidrocarburos. No obstante, la Ley de Hidrocarburos de 1943 no la incluía dentro de las actividades calificadas como de “utilidad pública e interés social”. No obstante, es implícito que el derecho de explotar, refinar y manufacturar debe conllevar el de la comercialización del crudo. Tal y como

²⁴ Padrón, Carlos Eduardo: *Proceso de Apertura Petrolera*, en: Temas de Derecho Petrolero. ob. cit. p. 23.

hemos indicado, la regulación del comercio interno de los hidrocarburos se efectuó en forma separada de la legislación que regulaba el resto de la actividad petrolera, estando regida por la Ley que Reserva al Estado la Explotación del Mercado Interno de Hidrocarburos, la cual establecía que todo lo relativo al almacenamiento, transporte, distribución y expendio de los productos derivados de los hidrocarburos podría hacerse por los particulares, previo el otorgamiento de un permiso por el Ministerio con competencia en materia de Energía y Minas y la celebración de convenios con las filiales de PDVSA.

Ahora bien, la legislación vigente en materia de hidrocarburos ha dejado claro que la comercialización de los hidrocarburos constituye propiamente actividad de hidrocarburos. En primer término, la Constitución de 1999 establece en su artículo 156, numeral 16²⁵, que será competencia del Poder Nacional todo lo relativo al régimen y administración de las minas e hidrocarburos, que incluye la competencia para legislar sobre las actividades que se lleven a cabo en la materia. Con fundamento en dicha disposición, se han dictado diversas regulaciones, como es el caso de la propia Ley Orgánica de Hidrocarburos, en la cual se indica en su artículo 2 que: *“Todo lo relativo a la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte, almacenamiento, comercialización, conservación de los hidrocarburos, así como lo referente a los productos refinados y a las obras que la realización de estas actividades requiera, se rige por el presente Decreto Ley”*. De esta forma, la comercialización de los hidrocarburos quedaría calificada legislativamente como actividad de hidrocarburos. Asimismo, en el artículo 60 de la Ley califica como servicio público las actividades de almacenamiento, transporte, distribución y expendio de los productos derivados de los hidrocarburos que hayan sido señalados por el Ministerio con competencia en materia de Energía y Petróleo mediante Resolución.

En este sentido, conviene efectuar el análisis de la Resolución dictada por el Ministerio de Energía y Petróleo contentiva de las *Normas para Regular la Actividad de Venta de Combustibles destinados a la Exportación desde las Plantas de Distribución ubicadas en el Territorio Nacional, hacia los*

²⁵ Esta disposición indica que es competencia del Poder Nacional: *“El régimen y administración de las minas e hidrocarburos, el régimen de las tierras baldías, y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país. / El Ejecutivo Nacional no podrá otorgar concesiones mineras por tiempo indefinido. / La Ley establecerá un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentren situados los bienes que se mencionan en este numeral, sin perjuicio de que también puedan establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros Estados”*.

Departamentos de la Guajira y del Norte de Santander en Colombia, publicadas en la Gaceta Oficial N° 38.144 del 10 de marzo de 2005. Esta Resolución es dictada con fundamento en lo establecido en el artículo 156, numeral 13 de la Constitución, al cual antes hemos hecho referencia, así como de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 8, 60, 63 y 66 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos. La primera de las normas legales citadas establece la potestad del Ministerio de Energía y Minas de formular, regular y seguir las políticas y la planificación, realización y fiscalización “de las actividades en materia de hidrocarburos”, incluyendo estudios de mercado y análisis y fijación de sus precios. Así, el Ministerio de Energía y Minas, al dictar la Resolución en referencia, estaría confirmando que la comercialización de combustible calificaría como actividad de hidrocarburos y más aún, como un servicio público, de acuerdo con lo señalado en el artículo 60 de la Ley²⁶. En efecto, el Ministerio en los considerandos de la Resolución en referencia establece que: “*en el orden normativo descrito se declaran las actividades de comercialización de los hidrocarburos y otros productos de sus derivados como un servicio de utilidad pública, social y de interés colectivo....*” haciéndose “*indispensable adoptar las medidas que coadyuven a fortalecer la regulación, control, vigilancia y seguimiento de las políticas, planificación, fiscalización de las actividades desarrolladas por las Estaciones de Servicio y demás expendedores, que adquieran, posean, transporten, almacenen, vendan, ofrezcan, suministren o comercialicen hidrocarburos y otros productos de sus derivados*”. De esta manera, se considera como actividad de hidrocarburos la comercialización tanto en el mercado interno como externo de dicho producto y sus derivados, quedando calificadas como tales las operaciones realizadas por las estaciones de servicio y cualesquiera otros expendedores. Por ello, la calificación de la actividad no quedaría reducida únicamente a la venta del crudo efectuada directamente por los sujetos que lo explotan o refinan, sino asimismo a la venta, aún al detal que se efectúe de dichos productos o sus derivados.

²⁶ Artículo 60 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos: “*Constituyen un servicio público las actividades de suministro, almacenamiento, transporte, distribución y expendio de los productos derivados de los hidrocarburos, señalados por el Ejecutivo Nacional conforme al artículo anterior, destinados al consumo colectivo interno. El Ejecutivo Nacional, por órgano del Ministerio de Energía y Minas, fijará los precios de los productos derivados de los hidrocarburos y adoptará medidas para garantizar el suministro, la eficiencia del servicio y evitar su interrupción. En la fijación de los precios el Ejecutivo Nacional atenderá a las disposiciones de este Decreto Ley y a las previsiones que se establezcan en su Reglamento. Estos precios podrán fijarse mediante bandas o cualquier otro sistema que resulte adecuado a los fines previstos en el presente Decreto Ley, tomando en cuenta las inversiones y la rentabilidad de las mismas*”.

Cabe destacar, no obstante, que el artículo 214 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, ya citado al referirnos al tratamiento de la actividad petroquímica, puede ser objeto de diversas interpretaciones: (i) que se está declarando la inmunidad tributaria de las actividades desplegadas por las empresas del Estado, con lo cual la concepción sobre esta institución es amplísima, o, al menos, derivaría en la comprensión de la industria de hidrocarburos como propia de los fines del Estado, (ii) de aceptarse la interpretación anterior, que se declare que, en principio, las actividades de venta de crudo están sujetas a gravamen municipal, salvo que sean desarrolladas por empresas del Estado, (iii) no obstante, llama la atención el hecho de que el fundamento de la norma repose en el artículo 183 de la Constitución y no en su artículo 180, que consagra la inmunidad fiscal, por lo cual el legislador debió haber tenido en cuenta la caracterización de la actividad como de hidrocarburos, cuyo gravamen correspondería al Poder Nacional y (iv) de ser ello así, la actividad de comercialización estaría excluida de tributación municipal, con independencia del ente que la ejerza, constituyéndose en una simple ratificación de la no sujeción de la actividad al gravamen municipal. Lo que sí quedaría incluido en la tributación municipal por la redacción de la norma, sería la industria petroquímica, con base en los mismos criterios desarrollados y con independencia del órgano que la ejerza.

Hechas las consideraciones anteriores, debemos referirnos a la decisión dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 9 de agosto de 2011, caso *Petrocanarias*. En esta decisión la Sala, en primer término, ratificó el criterio sentado en el caso *Shell Venezuela* –sobre el cual detallaremos más adelante–, en el entendido de que los dueños de que quienes se aprovechen del crudo como propietario realizan actividad de hidrocarburos y, en consecuencia, no están sujetos a tributación municipal mientras que los prestadores de servicios a la industria petrolera sí quedan sujetos a este gravamen. Por ello, afirma la Sala, pueden haber actividades relacionadas con los hidrocarburos que sean objeto de gravamen municipal. Consultada la Sala sobre la validez de una norma municipal que prevé el gravamen de la venta de combustible, ésta se limitó a señalar que: *“... lo que se pecha en la norma impugnada -entre otras actividades- es la venta de combustible; ahora bien, esa norma no hace distinción en torno a si la naturaleza de la actividad de venta del combustible consiste en una actividad que por su naturaleza sea colateral o no a la industria de los hidrocarburos; situación esta que, siguiendo la doctrina jurisprudencial, es lo que determina si la actividad puede ser pechada o no por el poder municipal. / En este sentido, la norma grava la venta de combustible en sentido general sin*

indicar en forma alguna que debe gravarse a las empresas que realicen actividades básicas y principales en materia de hidrocarburos". Hecha esta afirmación, concluye la Sala que no le es posible anular la norma en referencia, desechando el pedimento del recurrente. En nuestro entender, la decisión citada se abstiene de pronunciarse definitivamente sobre la naturaleza de la actividad de venta de combustible, pareciendo indicar que si la venta de combustible es actividad de hidrocarburos no estaría sujeta a tributación municipal, pero de comprobarse que es actividad colateral a la de hidrocarburos, sí lo sería. Tal y como señalamos anteriormente, en nuestra consideración la venta de combustible, sí califica como actividad de hidrocarburos, en virtud de lo cual, quedaría excluida del gravamen municipal en comentarios.

En un sentido contrario se pronunció la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en decisión del 8 de noviembre de 2007, caso *Corporación La Petrólea, C.A.*, cuando señaló expresamente que la venta de combustible era parte esencial de la actividad de hidrocarburos, en virtud de lo cual, quedaba excluida de tributación municipal. La Sala, en su razonamiento, efectúa un análisis concatenado de las disposiciones vigentes a la fecha en materia de hidrocarburos, así como la revisión de las normas derogadas, para concluir que, en la legislación venezolana tradicionalmente la comercialización de los derivados de hidrocarburos ha sido tratada como parte necesaria de la actividad de hidrocarburos, por lo cual, su tributación es reservada al Poder Nacional.

5. Potestad tributaria de los Municipios para gravar la actividad de Hidrocarburos.

Corresponde ahora efectuar un análisis de las disposiciones constitucionales y legislativas vigentes que permitirían determinar si los Municipios tienen la potestad de gravar la actividad de hidrocarburos.

La Constitución de 1961, según hemos dicho, establecía, en su artículo 136, numeral 8, que era competencia del Poder Nacional "*La organización, recaudación y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, la de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes que total o parcialmente la ley reserva al Poder Nacional, tales como las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos y salinas; las de minas e hidrocarburos y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidos a los Estados y a los Municipios, que con carácter de contribuciones creare la ley*". La disposición

anterior, en los términos en los cuales se encontraba redactada, generó diversas discusiones acerca de su interpretación. En un primer término, se consideró que las minas e hidrocarburos formaban parte de la enumeración efectuada sobre el gravamen de la producción y consumo de bienes reservados al Poder Nacional, por la posición que ocupaban en la norma, con lo cual, era teóricamente posible sostener que era posible aplicar el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio a las actividades de hidrocarburos, en tanto el gravamen específico a un bien, no excluía el gravamen municipal a la actividad asociada a dicho bien²⁷. No

²⁷ Aún cuando tradicionalmente la jurisprudencia ha declarado que la potestad de la Nación de establecer tributos a la producción y consumo de determinados bienes, como es el caso de los licores y cigarrillos, no excluye la tributación municipal sobre la actividad, hoy este aspecto pareciera no ser tan claro, cuando la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en un fallo reciente dejó sentado que la atribución de potestades en este sentido al Poder Nacional sí excluía de tributación municipal a la actividad respectiva. En efecto, en decisión de fecha 22 de julio de 2004, en el caso Seagram de Venezuela, S.A., dicha Sala sentó lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

El Ejecutivo Nacional queda autorizado para aumentar o disminuir mediante decreto reglamentario y hasta en un cincuenta por ciento (50%) los impuestos establecidos en los artículos 10, 11, 12 y 13 de esta Ley, para lo cual deberá solicitar la aprobación previa

obstante, otra posición llamó la atención acerca de la existencia de un punto y coma previa a la referencia de las minas e hidrocarburos en la norma en cuestión, con lo cual se estaría separando la contribución a la producción y el consumo de materias reservadas, de la contribución sobre las minas e hidrocarburos, lo cual debía comprender todos los renglones de la actividad, por lo cual, no era posible a los Municipios exigir el pago del Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio por el ejercicio de dicha actividad.

En la Constitución de 1999 se pretende aclarar la confusión anterior, al cambiar la ubicación de los elementos en referencia. En efecto, la redacción actual de la norma, contenida en el artículo 156, numeral 12 de la Constitución, dispone que es competencia del Poder Nacional *“La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos, el capital, la producción, el valor agregado, los hidrocarburos y minas, de los gravámenes a la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la Ley”*.

Como puede apreciarse, en esta última disposición se modifica el orden de la enumeración de las materias cuya tributación es atribuida al Poder Nacional, quedando claro que sólo este ente podría crear impuestos en materia de hidrocarburos y minas, por lo cual, sólo dicho ente podría pretender la tributación sobre la actividad de hidrocarburos.

de las Comisiones de Finanzas del Senado y de la Cámara de Diputados” (Resaltado de la Sala).

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

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

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

La exclusividad del Poder Nacional para gravar la materia de hidrocarburos puede determinarse asimismo del contenido del artículo 183 de la Constitución de 1999, numeral 1, que establece como prohibiciones de los Estados y Municipios: *“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 nacional”*. De esta forma, la tributación de las materias atribuidas a la Nación corresponderá exclusivamente a ésta, quedando excluida la injerencia fiscal de los otros entes político-territoriales en dichas materias.

La doctrina tradicionalmente al analizar la disposición contenida en el numeral 10 del artículo 136 de la Constitución de 1961, por la cual se atribuía al Poder Nacional la regulación de la actividad de hidrocarburos, consideraba que dicha disposición era asimismo fundamento de la reserva del poder tributario en esta materia a la Nación. Así, razonaba que la posibilidad de que sólo el Poder Nacional dictase normativas para regular dicha actividad se refería a la normativa de todos los aspectos de la misma, incluyendo la materia tributaria.

La Constitución de 1999 insistió nuevamente, en su artículo 156, numeral 10 en atribuir al Poder Nacional la competencia sobre el *“régimen y administración de las minas e hidrocarburos, el régimen de las tierras baldías, y la conservación, fomento y aprovechamiento de los bosques, suelos, aguas y otras riquezas naturales del país”*. Asimismo, se incorporó una nueva disposición por la cual el constituyente aclara que no debe confundirse la atribución de competencias para regular una determinada actividad con la tributación sobre dichas materias. Así, dispone el artículo 180 de la Constitución que: *“La potestad tributaria que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras que esta Constitución o las leyes atribuyan al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades”*. De acuerdo con esta normativa, quedaría claro que el hecho de que en el artículo 156 de la Constitución se atribuya a la Nación una serie de competencias para regular un número casi infinito de materias, no implica la exclusión del gravamen por los entes menores de dichas actividades, dentro del ámbito de sus competencias.

Así, el Municipio podrá cobrar el Impuesto a las Actividades Económicas sobre las actividades que se ejerzan dentro de su jurisdicción y dentro de los límites impuestos por la Constitución y las leyes, sin que el hecho de que el Poder Nacional dicte normas para regular determinadas materias excluya, por sí, la tributación por el ente menor. La potestad de regular determinadas materias implica la posibilidad de delimitar legislativamente

los términos en los cuales dichas actividades serán ejercidos, establecer normas especiales para el control y fiscalización del cumplimiento de las pautas legislativas, establecer determinadas condiciones para el ejercicio de dicha actividad y otras especificaciones semejantes, lo cual nada tiene que hacer con la posibilidad de que las instituciones que ejerzan las actividades reguladas contribuyan a la satisfacción de las necesidades colectivas, mediante el pago de los tributos correspondientes a los respectivos entes públicos²⁸.

La verdadera limitación al ejercicio del poder tributario municipal sobre las actividades de minas e hidrocarburos no se encuentra contenida en el numeral 16 del artículo 156 del Texto Fundamental, sino en lo dispuesto en la misma norma, en su numeral 12 y en el artículo 183 de la Constitución, en tanto reservan al Poder Nacional específicamente todo lo relacionado con la tributación en materia de hidrocarburos.

En nuestro parecer, existirían razones políticas que fundamentarían suficientemente la adjudicación a la República del poder de tributar sobre la materia de hidrocarburos al Poder Nacional, de acuerdo con lo previsto en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución, tantas veces citado. En primer término, en tanto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 12 de la Constitución de 1999, los yacimientos de hidrocarburos son propiedad del Estado, en virtud de lo cual cabría sostener –desde la perspectiva política–, que el producto del desarrollo de dicha actividad debería corresponder al ente propietario de los recursos que dieron origen a ello. En segundo término, el hecho de que la industria de los hidrocarburos se

²⁸ La Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ya se ha pronunciado acerca de la interpretación de la primera parte del artículo 180 de la Constitución, en el caso *BJ Services, S.A.* de fecha 4 de marzo de 2004, al indicar:

“Como se observa, esos dos numerales del artículo 156 no incluyen potestades tributarias sino sólo reguladoras y de administración de las aguas, por lo que debe aplicarse el artículo 180 en la forma en que se ha indicado: separando potestades, sin aceptar la tesis de los poderes implícitos. Se ha visto cómo esta Sala no sólo no tiene dudas acerca del sentido y alcance del primer párrafo del artículo 180 de la Constitución, sino que tampoco las tiene acerca de su origen y justificación. En tal virtud, la primera parte del artículo 180 de la Constitución debe entenderse como la separación del poder normativo de la República y los estados respecto del poder tributario de los municipios. De esta manera, aunque al Poder Nacional o estatal corresponda legislar sobre determinada materia, los municipios no se ven impedidos de ejercer sus poderes tributarios, constitucionalmente reconocidos. Lo anterior, aplicado al caso de autos, implica que los municipios pueden exigir el pago de los impuestos sobre actividades económicas, aunque la regulación de esa actividad sea competencia del Poder Nacional o de los estados, salvo que se prevea lo contrario para el caso concreto. Así se declara”.

constituya como una de las principales fuentes de ingresos de la Nación, deriva en la necesidad de que ésta tenga el control sobre el incentivo o desincentivo de las actividades desplegadas, de la adecuada presión fiscal que debe ejercerse sobre las mismas, de la correcta inversión del producto de dichos recursos y de la adecuada distribución de dichos proventos entre todos los Estados de la federación, sean éstos petroleros o no. Es por ello que la Constitución previó en su artículo 156, numeral 16, el establecimiento de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyo territorio se encuentran situados los yacimientos de petróleo, sin perjuicio de que también pueden establecerse asignaciones especiales en beneficio de otros Estados.

Otra razón que se ha hecho valer para concentrar en manos del Poder Nacional el poder tributario sobre la actividad de hidrocarburos, es que el ejercicio de la actividad en referencia es cautivo, en el entendido de que sólo pueden desplegarse en el territorio en el cual se encuentren los yacimientos cuya explotación ha sido autorizada. En virtud de ello, se ha afirmado que los Municipios en cuyo territorio son desplegadas dichas actividades, tienden al establecimiento de tarifas impositivas extremadamente elevadas, lo cual operaría en desmedro del incentivo del ejercicio de la actividad, así como en la merma de la recaudación impositiva que correspondería a la Nación, en tanto es posible la deducción, a los efectos del cálculo del Impuesto sobre la Renta, de lo pagado en concepto de tributos estatales y municipales. Así, las considerarse a la actividad petrolera como altamente rentable, los Municipios podrían hacer para sí más de lo que necesitan para el cumplimiento de sus fines, en desmedro de aquéllos en cuyo territorio no se encuentren pozos petroleros.

Las razones anteriores son efectivamente de política legislativa, a ser tomadas en consideración a los efectos de la distribución de los poderes tributarios entre los distintos entes político-territoriales. Estas razones coadyuvarían a la interpretación de las disposiciones ya vigentes, pero en ningún caso podrían ser utilizadas, por sí mismas, como fundamento para excluir de la tributación municipal a las actividades en referencia. Ello deberá derivarse expresamente de una disposición que se encuentre incluida en nuestro Texto Fundamental, que, en nuestra opinión, devendría de la interpretación conjunta de las normas contenidas en el numeral 12 del artículo 156 y en el numeral 1 del artículo 183 de la Constitución.

Es necesario hacer notar que la Sala Constitucional ya emitió decisión vinculante acerca del gravamen municipal a los hidrocarburos. En el caso, *Shell Venezuela, S.A.* interpuso un recurso de interpretación de los artícu-

los 156, numerales 12, 13, 16 y 32; 179, numeral 2; 180; 183, numeral 1; y 302 de la Constitución²⁹, en el cual se pretende determinar el alcance de la tributación municipal sobre la materia en referencia. Para los recurrentes, la disposición contenida en el numeral 12 del artículo 156 de la Carta Magna hace claro que el constituyente quiso reservar al Poder Nacional todo lo relativo a la creación, administración y recaudación de los tributos que recaigan sobre la materia de hidrocarburos. Esta reserva exclusiva al Poder Nacional también podría desprenderse de la lectura del artículo 302 del Texto Fundamental que debía ser interpretado conjuntamente con lo dispuesto en el artículo 12 ejusdem, de los cuales se evidenciaría la reserva al Estado de los yacimientos de hidrocarburos y mineros y el interés manifiesto de la Nación de mantener el control sobre todos los aspectos del desarrollo de la actividad en todos sus niveles, cualquiera sea el ente que los ejerza previo el otorgamiento de la autorización respectiva. Asimismo, destaca que en el numeral 16 del artículo 156 de la Constitución establece un sistema de asignaciones económicas especiales en beneficio de los Estados en cuyos territorios se encuentren los bienes en referencia, forma a través de la cual se produciría la distribución del producido de la explotación de los hidrocarburos entre los distintos entes político-territoriales y no a través de la atribución de potestades tributarias sobre éstas. La reserva del Poder Nacional se derivaría también de lo dispuesto en dicha norma, en tanto la atribución de la regulación de una materia debe entenderse que comprende la tributación sobre la misma.

Continúa la exposición efectuada por los recurrentes considerando que mediante la Ley Orgánica de Hidrocarburos el Poder Nacional habría reservado para sí la tributación sobre dicha materia, en tanto establece en su artículo 48 los impuestos que deben pagarse sobre la actividad, sin perjuicio de aquéllos otros que sean previstos en leyes nacionales.

Según lo indican los recurrentes, existe una confusión entre las distintas disposiciones que regulan la materia en la Constitución, en tanto mientras el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución atribuye al Poder Nacional lo relativo a la tributación de la actividad en referencia, en el numeral 2 del artículo 179 se atribuye una potestad amplia para gravar las actividades económicas, de industria, comercio, servicios y de índole similar, sin aparente

²⁹ El recurso de interpretación en referencia fue admitido por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en su decisión de fecha 18 de agosto de 2003, caso *Shell Venezuela, S.A.*

limitación, lo cual quedaría confirmado por lo señalado en el artículo 180 de la Carta Magna que, en su entender, implicaría la posibilidad de que el Municipio crease tributos en materias rentísticas reservadas al Poder Nacional, aún cuando el artículo 183 establecería una prohibición en sentido contrario.

La Sala Constitucional emitió decisión ante la solicitud de interpretación presentada, a través de sentencia dictada el 18 de octubre de 2007³⁰. Consideró expresamente en su decisión la Sala que el gravamen de la actividad de hidrocarburos está reservada al Poder Nacional por el artículo 156.12 de la Constitución y que la propiedad de los yacimientos no guardaba relación alguna con la tributación sobre dicha actividad. Asimismo, aclaró que la reserva sólo comprende a quienes obtengan provecho directo del hidrocarburo (como propietario) y no a quienes presten servicios a la industria petrolera.

Sin embargo, en la decisión se distingue entre quienes realizan actividades primarias y secundarias, considerando expresamente la posibilidad de que exista un régimen distinto entre las empresas del Estado y las empresas privadas. De esta forma, luego de afirmar que las actividades de hidrocarburos quedaban excluidas de tributación municipal conforme al artículo 156.12 ya citado, determina que la disposición se justifica en el hecho de que las empresas del Estado, que desarrollan las actividades primarias –exploración y explotación– están excluidas de tributos municipales, pero determina que el tratamiento puede ser distinto si se trata de empresas privadas que realicen actividades secundarias³¹.

³⁰ Sentencia N° 1.892 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 18 de octubre de 2007, caso *Shell Venezuela, C.A.*

³¹ *“El presente es un fallo interpretativo del Texto Fundamental, pero la Sala ha estimado útil reseñar el desarrollo legal de la reserva, a fin de revelar que en la actividad relacionada con los hidrocarburos operan, aun con la reserva constitucional al Estado, empresas que no son estatales, respecto de las cuales, en criterio de la Sala, es válido establecer un régimen distinto a las empresas en las que el Estado sea total o parcialmente propietario de las acciones.*

El ser situaciones distintas impide considerar que existen razones de justicia para efectuar una equiparación entre empresas estatales y aquellas que no lo son, así operen en un mismo sector: la Ley es clara al distinguir entre actividades primarias y secundarias, según la extensión de la reserva y, por tanto, con incidencia directa en la posible intervención privada; la ley también es clara respecto a la imposibilidad de que empresas privadas desarrollen actividades primarias, salvo que sea por contrato, es decir, sin ser la titular de la reserva sino un mero ejecutor. Todo ello tiene su razón de ser en la voluntad del Constituyente: reservar al Estado una industria (la de hidrocarburos), para contratarle y aprovechar al máximo su renta.

De esta manera, la Sala parece realizar una distinción entre actividades primarias y secundarias que no está prevista en el artículo 156.12 de la Carta Magna, tantas veces citado, con lo cual, estaría estableciendo distinciones ajenas al constituyente, confundiendo, asimismo, los conceptos de inmunidad tributaria y reserva de potestad tributaria. Así, si el constituyente reservó al Poder Nacional el gravamen sobre la actividad de hidrocarburos, esta reserva aplica tanto si la actividad es ejercida por una empresa pública como privada. Por su parte, la inmunidad tributaria atiene no a la naturaleza de la actividad desplegada, sino a la del ente que la realiza. Así, las actividades realizadas por empresas del Estado, en general, podría sostenerse que quedan excluidas de tributación municipal.

Conforme a lo indicado, si bien la Sala afirma en su dispositivo que toda actividad de hidrocarburos queda excluida de tributación municipal, conforme al artículo 156.12 de la Constitución, las consideraciones incluidas en su parte motiva podrían causar confusiones acerca de la sujeción de las actividades realizadas por empresas privadas al impuesto correspondiente a los entes menores.

En todo caso, debemos destacar que si bien el artículo 335 de la Constitución dispone que las decisiones emanadas de la Sala Constitucional en interpretación de principios y normas constitucionales tiene carácter vinculante, es importante considerar que, tal como lo ha sentado la misma Sala, no todas las consideraciones efectuadas en el fallo revisten tal carácter, sino la decisión arrojada por el ente judicial sobre el asunto consultado³². Por ello, vale reproducir en este caso la definición del *tema*

Por lo expuesto, esta Sala declara que la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 180 de la Constitución no puede ser interpretada en el sentido de abarcar supuestos de inmunidad fiscal adicionales al previsto expresamente, independientemente de que la empresa concesionaria o contratista del Estado opere en un sector económico reservado. Así se declara” (Resaltado de la Sala). Igualmente, es posible entender que las consideraciones de la Sala Constitucional se refieren únicamente al eventual reconocimiento de inmunidad tributaria a las empresas privadas, el cual, justamente, es negado en el fallo en comentarios. De ser así, la distinción entre actividades primarias y secundarias sería irrelevante, debiendo establecerse que las empresas del Estado podrían ser entes inmunes, supuesto de no sujeción que no sería extensible a las empresas privadas.

³² En este sentido, la Sala Constitucional ha señalado que: “*De acuerdo con los principios universales que rigen la actividad judicial de los tribunales constitucionales cuyas decisiones son vinculantes (todos, en los sistemas de control difuso de constitucionalidad –por la vía del principio del stare decisis- y solo uno en los sistemas de control concentrado o, como el nuestro, mixto), la parte vinculante de la motivación de las sentencias constitucionales se limita a la ratio decidendi (“razón para decidir”), vale decir,*

decidendum efectuada por la Sala Constitucional y el dispositivo del fallo comentado. En efecto, la Sala indica al comienzo de su motivación para decidir que: “En su fallo de admisión, como se ha advertido, esta Sala declaró que la solicitud no sería conocida en todos sus planteamientos. Al efecto destacó que de los seis puntos enumerados en el petitorio, los primeros cuatro se refieren a la posibilidad de que los Municipios graven a las empresas que desarrollan actividades relacionadas con la industria de los hidrocarburos; el quinto, a la potestad de armonización de tributos; el último, a la competencia, nacional o municipal, para crear ilícitos tributarios y prever sanciones. Sólo el quinto fue rechazado por la Sala y en este fallo se entrará a decidir sobre el resto, con base en las consideraciones que se expondrán a continuación”.

En respuesta a los referidos pedimentos, la Sala **declara** –sobre el tema tratado en el presente trabajo- **que:** (i) “la propiedad nacional de los yacimientos de hidrocarburos no tiene incidencia sobre la tributación por el ejercicio de actividades económicas relacionadas con ellos”, (ii) “la actividad directamente relacionada con la industria de los hidrocarburos está reservada al Poder Nacional con base en el artículo 302 de la Constitución, y su tributación le está también reservada en virtud del numeral 12 del artículo 156 eiusdem, lo que implica la imposibilidad de que los Municipios graven el ejercicio de esa actividad, dada la restricción que impone el numeral 1 del artículo 183 de la misma Carta Magna. Esa exclusividad sólo existe respecto de las empresas que efectivamente se aprovechan del producto (hidrocarburo), a través de la obtención de una renta, y no

los razonamientos interpretativos de normas, principios y/o valores constitucionales indispensables para la resolución del caso concreto. Por el contrario, toda consideración adicional, especialmente si es ajena al punto que debía resolverse, constituye obiter dicta (“dicho de paso”) y, como tal, no es vinculante” (Sentencia N° 49 del 3 de febrero de 2009, caso *Fundación Verdad Venezuela*). Si bien en el fallo citado la Sala señala que parte de la motivación del fallo puede ser vinculante, debe entenderse que sólo la parte central del *thema decidendum* tiene carácter vinculante, mientras que las consideraciones efectuadas en torno a la decisión tienen carácter persuasivo, pero no vinculante. En definitiva, es posible afirmar que lo vinculante del fallo es la *ratio decidendi*, la cual es definida por la propia Sala así: “De la conjunción de las definiciones que anteceden se desprende que se está en presencia de un criterio jurisprudencial cuando existen dos o más sentencias con idéntica o análoga *ratio decidendi*, entendiéndose por tal la regla sin la cual la causa se hubiera resuelto de un modo distinto o aquella proposición jurídica que el órgano jurisdiccional estima como determinante en la elaboración del fallo, en contraposición con los *obiter dicta* o enunciados jurídicos que van más allá de las pretensiones y de las excepciones, ya de las partes, ya recogidas de oficio, que no forman parte de la *ratio*” (Sentencia N° 1.708 del 16 de noviembre de 2001 de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso *Instituto Nacional de Tierras*).

respecto de cualquier empresa que preste servicios colaterales a la industria, así sean indispensables para el desarrollo de la actividad” y (iii) “la norma contenida en el segundo párrafo del artículo 180 de la Constitución no puede ser interpretada en el sentido de abarcar supuestos de inmunidad fiscal adicionales al previsto expresamente, independientemente de que la empresa concesionaria o contratista del Estado opere en un sector económico reservado”.

De la transcripción antes efectuada de la decisión dictada por la Sala Constitucional, podemos observar que la declaratoria de dicho ente no incluye mención alguna sobre la separación entre las actividades primarias y secundarias. Por el contrario, el juzgador se limita a señalar que para que la actividad califique como hidrocarburo es preciso que el explotador sea el propietario del crudo, lo cual coincide con las exposiciones efectuadas a lo largo del presente trabajo. Así, la Sala, en su decisión se limita a distinguir entre la verdadera ejecución de la actividad de hidrocarburos y los servicios prestados a la industria petrolera, excluyendo del gravamen municipal a la primera. Según lo indicado, creemos posible afirmar que las consideraciones efectuadas en la decisión en comentarios sobre las actividades primarias y secundarias y el sujeto que las realiza, no forman parte del dictamen vinculante de la Sala, debiendo entenderse su declaración es concluyente al señalar que **todas** las actividades de hidrocarburos quedan excluidas de tributación municipal.

Ahora bien, según hemos destacado, es nuestra opinión que efectivamente los Municipios están impedidos de pretender el gravamen de las actividades de hidrocarburos. Ello en tanto la atribución de potestades tributarias en este sentido al Poder Nacional es evidente del sólo análisis del numeral 12 del artículo 156 de la Constitución, máxime si tomamos en consideración la modificación efectuada entre los dos preceptos equivalentes contenidos en el texto vigente y en la Constitución de 1961. De allí, la reserva del poder tributario en la materia al Poder Nacional resultaría cónsona con lo dispuesto en las restantes disposiciones del Texto Fundamental.

Así, la disposición contenida en el numeral 2 del artículo 179 de la Constitución, por medio de la cual se atribuye a los Municipios la potestad de crear tributos sobre las actividades económicas de industria, comercio, servicios y de índole similar no puede ser interpretada en forma aislada, en tanto es claro que la autonomía de los Municipios está sujeta a las limitaciones previstas en el Texto Fundamental, así como en las leyes que sean dictadas en desarrollo del mismo, según lo dispone el artículo 168 *ejusdem*, al indicar que: “*Los Municipios constituyen la unidad política*

primaria de la organización nacional, gozan de personalidad jurídica u autonomía dentro de los límites de la Constitución y de la ley”.

Por ello, la delimitación de las competencias del Poder Municipal no puede reducirse a la lectura aislada de la disposición correspondiente, sino a su consideración dentro del Texto Constitucional considerado como un todo, a fin de lograr una interpretación armónica del mismo. De allí entonces que es claro que, por regla general, el Municipio podrá pretender el pago del Impuesto a las Actividades Económicas sobre las actividades que sean desplegadas en su territorio, salvo las limitaciones que sean establecidas en el Texto Fundamental, como podría ser el caso de que el gravamen de una determinada actividad es reservado al Poder Nacional, tal y como ocurre en el caso de la materia de hidrocarburos.

A los fines de precisar la extensión de dicha atribución de competencias, es necesario determinar el alcance de la noción “actividad de hidrocarburos”, lo cual hemos pretendido hacer en el punto anterior. De acuerdo con lo que hemos podido observar, esta actividad comprende todas las etapas relacionadas con la producción y comercialización de este bien, esto es, la exploración, explotación, refinación, industrialización, transporte, almacenamiento, comercialización y conservación de los hidrocarburos, así como lo relativo a los productos refinados.

Conforme a lo que hemos sostenido hasta aquí, en principio el gravamen de todas estas actividades estaría reservado al Poder Nacional, al encontrarse directamente vinculadas con la materia de hidrocarburos, insistimos, en virtud de lo señalado en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de 1999, que atribuye a este poder las potestades en materia tributaria. No obstante, a los fines de profundizar el análisis de la materia, creemos conveniente efectuar un análisis de dichas actividades en virtud del órgano que las ejerce.

En primer término, partimos de las actividades primarias –relativas, según hemos dicho, a la exploración en busca de los yacimientos de los hidrocarburos, su extracción en estado natural, su recolección, transporte y almacenamientos iniciales-. El despliegue de estas actividades se encuentra reservado al Estado al Estado, concretamente a la República, de acuerdo con las disposiciones legales en referencia. En este contexto cabe preguntarse si, amén de la exclusión de la actividad del gravamen municipal por su reserva tributaria al Poder Nacional, podríamos estar en presencia de un supuesto de inmunidad tributaria.

Tal y como hemos señalado, la inmunidad tributaria supone la imposibilidad de un ente público de exigir el pago de un tributo a un sujeto determinado, fundamentalmente en virtud de que el mismo carece de capacidad contributiva, entorpece el ejercicio de una actividad de interés general o afecta el ejercicio de un derecho. En este ámbito y según adelantamos antes, se han considerado inmunes a los entes político-territoriales y a las personas jurídicas estatales creadas por ellos, de acuerdo con lo recogido hoy por el artículo 180 de la Constitución de 1999. La razón para tal protección, según lo ha indicado la doctrina, residiría en el hecho de que estos entes carecerían de capacidad contributiva, en tanto la totalidad de los proventos por éstos obtenidos, estarían destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas. Así, se considera que la intervención de otros entes político-territoriales en la captación de parte de los ingresos de los otros, impediría o limitaría el cumplimiento de las funciones públicas asignadas a éstos.

Así, en principio, la posibilidad de que una empresa del Estado alegue ser inmune a los tributos municipales, dependerá, en principio, de que ésta se encuentre realizando funciones públicas que son necesarias para el mantenimiento mismo del Estado. Si atendemos a las propias citas efectuadas por Florencio Contreras Quintero, pudiéramos concluir que la inmunidad de las denominadas *instrumentalidades del Estado*, esto es, de las personas jurídicas creadas por los entes político-territoriales y otras figuras utilizadas por éstos, estaría orientada en dos posiciones: (i) aquéllos que aceptan la posibilidad de dicha tributación, en tanto la misma no sea de tal forma excesiva que constituya un entorpecimiento a su acción³³, (ii) aquéllos que las limitan a lo que constituirían los supuestos más evidentes, en donde puede afirmarse sin lugar a dudas que el tributo recaería sobre una actividad gubernamental³⁴ y (iii) aquéllos que negarían la posibilidad de tributación prácticamente ante cualquier forma de instrumentalidad del Estado³⁵. En este último supuesto, en el cual adscribimos la posición del

³³ Tal sería el caso de la posición expuesta por Carlos M. Giuliani Fonrouge al comentar la decisión dictada por la Corte Suprema de la Nación argentina, en la cual se consideró válida la exigencia por las provincias del pago de estos tributos a los medios o instrumentos del Estado, en la medida en la cual éstos sean módicos y no constituyan un entorpecimiento a su función (Cfr. Contreras Quintero, Florencio. Ob. Cit. p. 73).

³⁴ Tal es el caso de la posición de ADROGUÉ citada por Contreras Quintero, quien consideró que la inmunidad procedía cuando el tributo afectase de manera directa la actividad gubernamental, pero no en forma incidental o hipotética (Cfr. Contreras Quintero, Florencio. Ob. Cit. p. 74).

³⁵ Esta última posición se fundamentaría en la sentencia dictada por el juez Marshall en el año 1819, en el caso *Mc. Culloch vs. The State of Maryland* y según la cual se consideró inmune de tributación al *Second United States Bank*, institución financiera federal, en tanto ésta operaba como un real instrumento del gobierno central.

maestro Contreras Quintero, la regla general será que todas las instrumentalidades del Estado deberán considerarse inmunes, salvo que una norma legal releve de dicha inmunidad a determinados entes, por razones de justicia, equidad, etc. En este contexto sería posible afirmar que las Empresas del Estado son inmunes de toda forma de tributación, pero que sería posible, por razones de oportunidad, equipararlas a las empresas privadas y sujetarlas a la misma tributación que corresponde a estas últimas.

Personalmente creemos que la inmunidad tributaria de las instrumentalidades queda reducida a aquellos entes que se encuentren ejecutando actividades que tengan, al menos, relación directa con la acción de gobierno. De esta forma, en la medida en la cual una empresa del Estado se comporte como un agente económico más, que se aboque al despliegue de actividades económicas mediante la realización de inversiones y la organización de los factores capital y trabajo para dichos fines, es posible afirmar, en principio, que dicha empresa, aún perteneciendo a la organización estatal, no estaría llevando adelante actuaciones de carácter gubernamental. No obstante, en la medida en la cual dichas empresas se dediquen a la prestación de servicios públicos esenciales, existirían razones para sostener que el objeto de dichos entes sí guarda relación directa con los fines del Estado, máxime en la concepción del Estado democrático, social, de justicia y de derecho, el en cual se justifica cada vez con mayor énfasis la intervención estatal en la satisfacción de las necesidades colectivas, en búsqueda de la mejora de las condiciones de vida de la sociedad que está llamada a tutelar.

Se trataría, entonces, de la delicada labor de delimitación de lo que constituirían actuaciones orientadas a la satisfacción directa de los fines del Estado. En la medida en la cual podamos afirmar que el ente respectivo está abocado al cumplimiento de tales fines, será posible sostener que éste se encuentra inmune de toda tributación. De igual forma, si el órgano respectivo se encuentra desplegando actividades de derecho privado en las mismas condiciones y características en las cuales lo haría un particular, dicho ente no debería, por razones de justicia tributaria, considerarse inmune de tributación. De esta forma, aún cuando la actividad desplegada por el ente público pudiera ser eventualmente lucrativa, lo que pone de manifiesto su función pública es el hecho de que ésta pretenda satisfacer, de alguna forma, una necesidad colectiva.

Así, planteadas las cosas, cabe determinar en el caso concreto si, amén de que las actividades de hidrocarburos se encuentran excluidas del gravamen municipal, es posible sostener que cuando éstas sean desplegadas

por empresas del Estado existiría una razón adicional para sostener tal exclusión. Ello dependerá de la calificación que hagamos de la actividad desarrollada por dichos entes, a la luz de los fines que debe perseguir el Estado venezolano. En este sentido, debemos concretar si la actividad desplegada se encuentra orientada a la satisfacción de las necesidades colectivas, siendo que de ser positiva la respuesta, será posible afirmar que la misma se encuentra excluida de tributación municipal.

A estos fines, procedemos al análisis de algunas de las disposiciones contenidas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos. El artículo 6 del instrumento legal en referencia indica el destino que deberá asignarse a los fondos que se obtengan provenientes de la actividad de hidrocarburos, considerando que: *“Los ingresos que, en razón de los hidrocarburos reciba la Nación propendrán a financiar la salud, a la educación, a la formación de fondos de estabilización macroeconómica y a la inversión productiva, de manera que se logre una apropiada vinculación del petróleo con la economía nacional, todo ello en función del bienestar del pueblo”*.

La última de las normas citadas establece el destino que debe asignarse a los ingresos que *“en razón de los hidrocarburos reciba la Nación”*, los cuales podrían ser de distintas fuentes: (i) *patrimoniales*, (a) aquéllos que se perciban directamente, como consecuencia del despliegue de la actividad directamente por empresas del Estado y que formen parte de las arcas de la Nación, en virtud del pago de dividendos y, (b) los que provengan del pago de las regalías previstas en la Ley; y (ii) *extrapatrimoniales*: los que se deriven del pago de los tributos aplicables por la explotación de la actividad, bien por las empresas estatales, bien por las empresas privadas que se encuentren autorizadas a la realización de dicha actividad. Según entendemos, ambos tipos de ingresos deberán ser destinados a los fines previstos en la norma en referencia.

Ahora bien, según la tesis sostenida por Florencio Contreras Quintero, las actividades desplegadas por empresas estatales, se encuentran excluidas de tributación municipal, fundamentándose en el hecho de que éstas tienen a su cargo la obtención de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades colectivas. La posición del autor puede ser sintetizada en el siguiente extracto: *“... pudiera pensarse, razonando a contrario sensu, que el ejercicio por el Estado, de la industria y del comercio de los hidrocarburos, dado al afán del lucro que normalmente mueve tales actividades, es un ‘simple negocio’, como lo era cuando lo realizaban los concesionarios particulares; y no la realización de ‘uno de los fines del Estado’, a saber, ‘la satisfacción de las necesidades colectivas’, sino ‘la*

ocasión o el medio de obtener una ganancia'. Sin embargo, en nuestra opinión, es erróneo razonar así. En efecto, dadas las características tan especiales de la economía financiera del Estado venezolano, la gestión oficial del negocio petrolero, para decirlo elípticamente, constituye la realización de 'fines del Estado'. El negocio petrolero, realizado por el Estado entre nosotros, es el 'instrumento' o 'medio' creado por él mismo para la 'satisfacción de necesidades colectivas' podríamos decir. Tanto es ello así, que la gestión del negocio petrolero aporta, aproximadamente, al Estado el setenta por ciento (70%) de su Presupuesto de Ingresos, los cuales, a través de la gestión financiera del Estado, se transforman en gastos públicos, con los cuales se atiende, directa o indirectamente, si no todas, al menos en su mayoría, como dijimos, las 'necesidades colectivas'³⁶.

De acuerdo con esta tesis, una disposición como la inserta en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos sería suficiente para sostener que la actividad de hidrocarburos está destinada a la satisfacción de las necesidades colectivas, en tanto el producto de lo recaudado deberá invertirse en el financiamiento de la salud, la educación, la formación de fondos de estabilidad económica y la inversión productiva. Por ello, los entes que se encuentren desplegando dichas actividades estarían excluidos toda forma de tributación.

En nuestra opinión, no obstante, el hecho de que la empresa petrolera estatal constituye una de las principales fuentes de ingresos de la República, no es suficiente, por sí, para considerar que a través de ésta se satisfacen las necesidades colectivas. Como lo vemos, si ésta fuese fundamentación suficiente para sostener la inmunidad del ente en cuestión, también lo sería para declarar como inmune a cualquier otra industria o comercio del Estado dedicado a actividades claramente lucrativas, en tanto el producto obtenido por dicha gestión también debería estar destinado al cumplimiento de los fines del Estado, ya que no es posible para este último el obtener proventos para su enriquecimiento propio.

Ahora bien, siendo que la definición y delimitación de lo que constituyen necesidades colectivas y de los fines del Estado corresponde a cada uno de los entes político-territoriales y, en especial, a la República, podría considerarse que la calificación de la actividad de hidrocarburos como esencial a los fines del Estado Venezolano podría derivarse de lo dispuesto en el artículo 5 de dicho instrumento. En efecto, esta norma establece la dirección gubernamental que deberá darse a las actividades de hidrocar-

³⁶ Contreras Quintero, Florencio. Ob. Cit. pp. 129-130.

buros, sosteniendo que: “*Las actividades reguladas por este Decreto Ley estarán dirigidas a fomentar el desarrollo integral, orgánico y sostenido del país, atendiendo al uso racional del recurso y a la preservación del ambiente. A tal fin se promoverá el fortalecimiento del sector productivo nacional y la transformación en el país de materias primas provenientes de los hidrocarburos, así como la incorporación de tecnologías avanzadas*”. De lo anterior sería posible sostener que la República, al definir las funciones que tenía a su cargo, entre éstas, el desarrollo integral de la Nación, así como los medios que emplearía a tal fin, consideró a las actividades de hidrocarburos como esenciales para la consecución de aquéllos. De allí entonces que sería el propio legislador venezolano quien habría calificado a la actividad en referencia como fundamental para la “satisfacción de las necesidades colectivas”, en virtud de lo cual, los entes públicos llamados a su ejecución, calificarían como instrumentalidades del gobierno, inmunes, por tal razón, de la tributación municipal.

En el caso concreto también cabe considerar la situación en la cual se encuentran las compañías prestadoras de servicios a la industria petrolera. Según lo que hemos apuntado *supra*, por regla general debe entenderse que el hecho de que determinados sujetos presten servicios a la industria petrolera no los excluirá, por ese sólo hecho, del gravamen municipal. Por un lado, el prestador del servicio, que explota el crudo o colabora con un tercero en la realización de actividades relacionadas, no se encuentra ejecutando directamente actividades de hidrocarburos, por lo cual, la actividad económica que realiza no será, en principio, de aquéllas cuya tributación se encuentra reservada al Poder Nacional. Por otra parte, de acuerdo con lo que ha aclarado el artículo 180 de la Constitución, la colaboración que terceras personas puedan prestar a la industria petrolera no es una razón para considerar que dichos sujetos se encuentran excluidos del gravamen municipal, por ser entes inmunes a la tributación.

Ahora bien, existen ciertos casos que conviene considerar en los cuales sería posible sostener que la prestación de determinados servicios a la industria petrolera, en virtud de sus cualidades específicas, sí se encontraría excluido del gravamen municipal. Tal sería el caso de la prestación de servicios profesionales, como sería el caso de la ingeniería, la contaduría, la medicina, etc. En efecto, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia de fecha 12 de diciembre de 2002, caso *Compañía Venezolana de Inspección (COVEIN), C.A.*- la cual, en nuestro criterio, al interpretar preceptos constitucionales es de carácter vinculante, tal y

como lo dispone el artículo 335 de la Constitución de 1999³⁷-, al efectuar una interpretación de la extensión de la potestad tributaria municipal en materia de Impuesto sobre Actividades Económicas, consideró que éstas sólo se extendían a las actividades de industria, comercio y servicios, en tanto fuesen calificables como actividades mercantiles. De esta forma, la decisión excluye claramente de la tributación municipal a las actividades de carácter civil, como serían, según ésta lo disoné, los supuestos de ejercicio de profesiones liberales³⁸.

³⁷ Artículo 335 de la Constitución: “*Las interpretaciones que establezca esta Sala Constitucional sobre el contenido o alcance de las normas y principios constitucionales son vinculantes para las otras Salas del Tribunal Supremo de Justicia y demás Tribunales de la República*”.

³⁸ Establece la decisión en cuestión textualmente lo siguiente: “*Las consideraciones previas permiten a la Sala arribar a las siguientes conclusiones: (I) que por razones históricas y económicas, las Constituciones y las leyes nacionales han considerado sólo a las actividades económicas de naturaleza mercantil como susceptibles de ser pechadas por vía del impuesto de patente sobre industria y comercio, hoy llamado impuesto a las actividades económicas; (II) que sólo son actividades económicas de naturaleza mercantil, y por tanto susceptibles de ser objeto del referido impuesto, aquellas actividades subsumibles en los artículos 2 y 3, en concordancia con el 200, del Código de Comercio; y (III) que los servicios profesionales prestados con motivo del ejercicio de alguna de las denominadas profesiones liberales (ingeniería, arquitectura, abogacía, contaduría, etc) son actividades económicas de naturaleza civil, no subsumibles en alguna de las disposiciones legales del Código de Comercio antes referidas, que se rigen por lo dispuesto en el Código Civil o en leyes especiales, y que, por tanto, no son susceptibles de ser objeto de imposición alguna por constituir, a pesar del ánimo de lucro que evidencian, supuestos de no sujeción en atención al objeto civil a que responden.*

Al hilo de las consideraciones históricas, económicas y jurídicas precedentes, la Sala considera, en razonable interpretación restrictiva del sentido literal posible de la norma, y al mismo tiempo coherente con el resto del ordenamiento jurídico vigente, que cuando el artículo 179, numeral 2, de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece la posibilidad para los Municipios de gravar la actividad económica generada con motivo de la prestación de servicios, les confiere a éstos potestad tributaria originaria para pechar solo a aquellas derivadas del ejercicio o desempeño de actividades económicas de naturaleza mercantil, interpretación que resulta reforzada, en atención a la conexión de las palabras entre sí, por la propia norma constitucional cuando ésta advierte también son susceptibles de imposición las actividades económicas “de índole similar” a las de industria o de comercio, para lo cual, forzadamente, tienen que revestir carácter mercantil y no civil.

Así las cosas, podrán los Municipios gravar únicamente aquellos servicios cuya prestación implique el desarrollo de una actividad económica de naturaleza mercantil por parte de la persona natural o jurídica que brinde tales asistencias, quedando excluidas del hecho generador del impuesto municipal contemplado en el numeral 2 del artículo 179 del Texto Constitucional, todas aquellas actividades

De acuerdo con lo señalado en la decisión dictada por la Sala Constitucional, las actividades que involucren el ejercicio de las profesiones liberales, quedarán excluidas de tributación con el Impuesto sobre las Actividades Económicas, en virtud de lo cual, ciertas empresas prestadoras de servicios a la industria petrolera, podrán encontrarse no sujetas a dicho tributo, pero en virtud de la naturaleza misma de la actividad desplegada y no en atención al ente receptor de los servicios respectivos, como erróneamente pareciera haberse concebido hasta la fecha. De esta forma, todos los servicios relacionados con la ingeniería del petróleo se encontrarían excluidos de tributación municipal, por las razones antes señaladas³⁹.

Tal y como lo apreciamos no todos los servicios estarán excluidos del gravamen municipal, sino únicamente aquéllos que sean susceptibles de ser

económicas de naturaleza civil, como las desempeñadas con motivo del ejercicio de profesiones liberales como la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo según las motivaciones precedentes, de manera tal que mantienen plena vigencia todas las disposiciones legales que excluyen la imposición de tributos a actividades económicas (antigua patente de industria y comercio) al ejercicio de las profesiones cuyos servicios son naturaleza de naturaleza civil. Así se declara...

Tal regulación mercantil permite afirmar que todos los demás actos o negocios jurídicos cuyo objeto sea valorable económicamente, que no puedan ser subsumidos en ninguno de los dispositivos legales antes referidos, bien porque no sean actos objetivos de comercio, bien porque no sean realizados por comerciantes, o bien porque aun siendo comerciante el sujeto que la realiza cae en alguna de las excepciones contenidas en el artículo 3, son de naturaleza esencialmente civil, y por tanto se encuentran regulados por las disposiciones del Código Civil publicado en Gaceta Oficial N° 2970, Extraordinaria, del 26 de Julio de 1982, como es el caso de las actividades realizadas con fines de lucro que tienen su causa en la prestación de un servicio profesional brindado con motivo de la celebración de un contrato de mandato, de servicios o de obras (artículos 1.630 y ss., y 1.684 y ss), que es el caso de los contratos profesionales que celebran las personas, naturales o jurídicas, legalmente autorizadas para prestar servicios en el campo de la ingeniería, la arquitectura, la abogacía, la psicología, la contaduría, la economía, entre otras, a cambio de una contraprestación a la que se denomina honorarios” (Resaltado nuestro).

³⁹ A estos efectos cabe citar la decisión dictada por el Tribunal Superior Quinto de lo Contencioso Tributario en el caso *Maersk Drilling Venezuela, C.A.*, en fecha 27 de julio de 1999, en la cual consideró que: “... los ingresos derivados de la rehabilitación de pozos petroleros no pueden ser gravados por el Impuesto sobre Patente de Industria y Comercio, porque es evidente que la actividad desarrollada no responde al concepto de actividad mercantil propiamente dicha, ya que es de ingeniería de petróleo, a través de ingenieros, técnicos y demás empleados calificados, lo que en consecuencia no encuadra en el supuesto de mercantilidad previsto en la normativa tributaria municipal”.

calificados como actividades civiles y que, en consecuencia, están fuera del marco de tributación permitido a las Municipalidades en la materia, de acuerdo con lo sentado por la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. En este sentido, es necesario considerar que la misma Sala ha dictado decisiones en las cuales ha considerado que servicios prestados a la industria petrolera sí se encuentran gravados con el Impuesto sobre Actividades Económicas, lo cual eventualmente podría ser erigido como argumento para sostener la sujeción de dichas actividades al gravamen en comentarios. Tal ha sido el caso de la sentencia dictada por la misma Sala Constitucional en fecha 9 de octubre de 2003, en el caso *Shell Internationale Petroleum Maatschappij B.V.*, en la cual consideró a la prestación de servicios a la industria petrolera como gravable con el tributo en referencia⁴⁰. En este caso, a diferencia de la materia que hasta aquí hemos tratado, consideró que la empresa prestadora del servicio estaba obligada al pago del Impuesto sobre Actividades Económicas ante el Municipio en cuyo territorio se ejecutaba la actividad económica respectiva. El punto en discusión, entonces, era sobre el aspecto territorial del impuesto y no sobre la naturaleza de la actividad sometida a gravamen. En consecuencia, en nuestra opinión, dicha sentencia no podrá tomarse como referencia a los efectos de determinar la sujeción de los servicios prestados a la industria petrolera al tributo en cuestión.

En nuestra opinión, la Ley Orgánica del Poder Público Municipal no resolvió el punto bajo análisis, en tanto determina la sujeción al impuesto municipal de los servicios independientes, entendidos como aquellas actividades que comportan obligaciones de hacer, sea que predomine la labor física o la intelectual. En el caso de los servicios profesionales, conforme a la jurisprudencia, éstos califican como actividades civiles, estando regulados por el Código Civil y la ley de ejercicio profesional respectiva, situación no contemplada en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal. Además, aún en el supuesto de que el punto estuviese resuelto, quedaría por considerar la eventual inconstitucionalidad de la norma, por contradicción con el criterio dictado por la Sala Constitucional, en el supuesto de

⁴⁰ El tema en discusión en esta sentencia se refería a la constitucionalidad de la figura del contribuyente transeúnte, sobre lo cual la Sala consideró que en relación con la prestación de servicios, el elemento territorial del hecho imponible debía definirse por el lugar en el cual éste era ejecutado, con independencia de la localización del establecimiento permanente de la empresa. En este sentido, consideró que la ubicación del establecimiento permanente era un aspecto relevante a los efectos de la determinación del aspecto territorial del tributo en los supuestos de realización de actividades comerciales, pero no ante supuestos de prestación de servicios, en cuyo caso debía atenderse al lugar efectivo de su ejecución.

entender que la norma contenida en la Ley Orgánica sí regula el gravamen de los servicios profesionales.

En cuanto a las actividades de gestión concurrente con el sector privado, como es el caso de la refinación de hidrocarburos naturales, el comercio interno y externo de hidrocarburos derivados (salvo aquéllos que expresamente se reserve el Ejecutivo Nacional), el comercio interno de hidrocarburos destinados al consumo colectivo interno y la industrialización de los hidrocarburos refinados, califican como actividad de hidrocarburos, por lo cual estarán excluidas del gravamen municipal en cuestión, sin importar la entidad del sujeto que las desarrolle, sea público o privado, todo ello fundamentado en las disposiciones constitucionales a las cuales nos hemos referido.

6. Conclusiones

De acuerdo con todo lo antes señalado, podemos concluir que la actividad de hidrocarburos se encuentra excluida de la aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en virtud de disposición constitucional expresa que reserva al Poder Nacional el gravamen de dicha actividad. La redacción contenida en el numeral 12 del artículo 156 de la Constitución de 1999 es lo suficientemente clara para evidenciar que la reserva al Poder Nacional es plena en todo lo relativo a la tributación a la actividad de hidrocarburos.

La definición de lo que constituye materia de hidrocarburos vendrá dada tanto por lo que tradicionalmente haya sido comprendido como tal, como por las definiciones y especificaciones contenidas en la legislación nacional. La aplicación de estos criterios permite sostener que constituyen actividades de hidrocarburos la exploración, explotación, almacenamiento, transporte, comercialización, industrialización, refinación y conservación de los hidrocarburos, en virtud de lo cual, su ejecución por entes estatales o no se encuentra excluida de la tributación municipal en cuestión.