ACTIVIDADES PRIMARIAS Y CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIÓN A LA LUZ DE LAS ACTIVIDADES REGULADAS POR EL IMPUESTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En fecha 27 de junio de 2024, la Sala Político Administrativa (SPA) del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ), publicó la Sentencia N° 00447 (caso: “GRANJA LA ROSA, C.A.”), en la cual fue examinado el contenido de la Ordenanza de Impuesto sobre Actividades Económicas (ISAE) del Municipio San Francisco del Estado Zulia y la regulación allí atribuida a las actividades primarias, en atención al ámbito de la competencia otorgada por la Constitución a Estados y Municipios.

Dicho esto, la referida Sentencia pasa a evaluar las circunstancias de hecho y de derecho derivadas del proceso de fiscalización practicado por el Municipio San Francisco del Estado Zulia al contribuyente “GRANJA LA ROSA, C.A.”, así como la actividad de naturaleza no mercantil ejercida por dicho contribuyente, relacionada con la actividad primaria de producción avícola de huevos.

Sobre esto, fue preciso resaltar que el artículo 2 de la Ordenanza de ISAE del Municipio San Francisco del Estado Zulia, publicada en la Gaceta Municipal N° 534 Extraordinario del 6 de noviembre de 2020, regulaba el hecho imponible del aludido tributo, en los siguientes términos:

“Artículo 2. El hecho imponible del impuesto sobre actividades económicas es el ejercicio, en jurisdicción del Municipio San Francisco del Estado Zulia, de cualquier actividad lucrativa, aun cuando dichas actividades se realicen sin la previa obtención de la licencia prevista en esta ordenanza.”

De esa manera, el legislador municipal estableció el pago del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar en cabeza de todas aquellas personas que realizaran una actividad industrial, comercial o económica, con fines de lucro; elementos estos que fueron recogidos en la Ley Orgánica del Poder Público Municipal del año 2010, aplicable *ratione temporis*. Ahora bien, debe enfatizarse que el sentenciador, la doctrina y demás jurisprudencia nacional, concuerdan en que el hecho que da nacimiento al impuesto en cuestión es el ejercicio habitual en la jurisdicción del Municipio de que se trate de una “*actividad económica*” que corresponda con el objeto principal para el cual fue constituida la sociedad.

Sobre esa base, la Sentencia sometida a discusión, pasó a analizar el objeto tipificado en el Documento Constitutivo Estatutario del contribuyente, así como lo dispuesto en las demás pruebas promovidas en el procedimiento judicial. Basado en ello, logró concluirse que el contribuyente en cuestión desarrollaba un ejercicio económico mixto, conformado por la avicultura y por otras actividades comerciales; circunstancia que, **en principio**, pareciera arrojar a su tributación en materia de ISAE.

Sin embargo, para determinar si efectivamente el contribuyente se encontraba constreñido o no a la Ordenanza de Actividades Económicas y al impuesto allí establecido, resultó necesario determinar si la actividad avícola ejercida por este se encontraba gravada con el impuesto antes mencionado, o si, por el contrario, se estaba ante una actividad primaria no sujeta a tributación municipal.

Así pues, la SPA del TSJ trajo a colación, de forma ilustrativa, lo tipificado en la normativa nacional vigente, específicamente

lo establecido a través de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA), la cual otorga muy ampliamente el beneficio de exención al régimen fiscal relativo a la crianza de aves y demás especies menores (artículo 18, numeral 1, literal b, referido a la exención en la venta de alimentos de especies avícolas; y artículo 19, numeral 14, referido a la exención del servicio de crianza de aves, incluyendo su reproducción y producción).

Del mismo modo, fue analizada la doctrina judicial dispuesta en la Sentencia N° 1071 dictada por la SPA del TSJ en fecha 15 de julio de 2009 (caso: “Proagro, C.A.”), la cual puso de manifiesto que la crianza, engorde, matanza, conservación y almacenamiento de aves, encuadraba en el presupuesto normativo para la exención del pago del IVA. Esto, leído conjuntamente con la Sentencia N° 00212 de fecha 10 de marzo de 2010, (caso: “Alimentos Super S, C.A.”), permitió concluir que el legislador nacional, en el marco del artículo 305 del Texto Constitucional, además de definir lo que ha de entenderse por actividad agrícola primaria, concede un tratamiento fiscal especial a la actividad agropecuaria, considerada como un servicio, en virtud de su importancia para la alimentación de la población tendente siempre a la exoneración de impuestos nacionales, bajo ciertas y determinadas condiciones.

Esto, a la luz del ISAE, conlleva al necesario análisis de los artículos 226 y 227 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal de 2010, donde se estableció lo siguiente:

“Artículo 226. Las actividades de agricultura, cría, pesca y actividad forestal siempre que no se trate de actividad primaria, podrán ser gravadas con el impuesto sobre actividades económicas (...).” (Subrayados nuestros).

“Artículo 227. A los efectos de este tributo

(...), en las actividades pecuarias, avícolas y de pesca, se considerarán actividades primarias los procesos de matanzas o beneficio, conservación y almacenamiento. Se excluyen de esta categoría los procesos de elaboración de subproductos, el despresado, troceado y cortes de animales.“

Así, es claro que el citado artículo 226 establece un supuesto de no sujeción al mencionado tributo de aquellas actividades pecuarias, avícolas y de pesca que sean consideradas como explotación primaria. De allí fue estimado que la actividad de cría de aves abarca varios procesos que van desde la cría de los animales hasta su beneficio, conservación y almacenamiento, siendo en consecuencia una explotación primaria que posee un tratamiento impositivo especial tendente a su protección a través del otorgamiento de beneficios fiscales, con el objeto de evitar el encarecimiento de los alimentos por el añadido de impuestos municipales.

De igual modo, a la luz del artículo 227 no se desprende que el proceso en el que incurre el contribuyente represente la transformación, variación y/o industrialización del huevo, siendo incorrecto considerar que es de naturaleza comercial, por lo cual, se insiste en que el mismo sólo se dedica a una actividad primaria.

En otras palabras, concluye el sentenciador que:

“(...) la actividad avícola realizada por la sociedad de comercio GRANJA LA ROSA, C.A. referida a la producción de huevos para el consumo, es una explotación primaria, específicamente, de la actividad avícola, por lo que mal puede considerar la representación fiscal que la contribuyente realiza una actividad secundaria, pues -se reitera- no se transforman las materias primas en productos elaborados

mediante maquinaria y tecnología, la cual, ratifica este Alto Tribunal, tiene un tratamiento fiscal especial, tal como ha sido descrito a lo largo del presente fallo. Así se declara.

Adicional a lo anterior, en atención al alegato de la recurrente sobre la naturaleza civil de su actividad, observa esta Sala que la prenombrada empresa fue constituida y existe bajo la forma de compañía anónima, lo que impone analizar la normativa prevista en el Código de Comercio, concretamente en sus artículos 5 y 200, cuyos textos son del tenor siguiente:

“Artículo 5. No son actos de comercio la compra de frutos, de mercancías u otros efectos para el uso o consumo del adquirente o de su familia, ni la reventa que se haga de ellos. Tampoco es acto de comercio la venta que el propietario, el labrador o el criador hagan de los productos del fundo que explotan”.

“Artículo 200. Las compañías o sociedades de comercio son aquellas que tienen por objeto uno o más actos de comercio. Sin perjuicio de lo dispuesto por leyes especiales, las sociedades anónimas y las de responsabilidad limitada tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto, salvo cuando se dediquen exclusivamente a la explotación agrícola o pecuaria.”

(...) la actividad desarrollada por la recurrente es actividad primaria de cría de aves, que abarca inclusive su beneficio, almacenamiento y conservación, y con base en ello y en las disposiciones normativas transcritas anteriormente, es que esta Máxima Instancia ha señalado respecto a las actividades de las compañías anónimas dedicadas exclusivamente a la explotación agrícola o

pecuaria, que estas no tienen carácter mercantil, puesto que la actividad que ejercen no constituye actos de comercio (...) dentro de lo cual se incluye la venta que el propietario, el labrador o el criador hagan de los productos del fundo que explotan, siendo ello una razón adicional para concluir que tales actividades no están sujetas al pago del impuesto sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios o de índole similar. Así se declara.

Circunstancia que a su vez ha sido objeto de estudio por parte de la Sala Constitucional de este Alto Tribunal en la sentencia N° 3241 de fecha 12 de diciembre de 2002 (...), en el que (...) se hizo una interpretación que perfectamente es aplicable al presente (...) por lo que los Municipios pueden “(...) 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 económicas de naturaleza civil (...) por constituir un supuesto de no sujeción al referido tributo (...)”. (Subrayados nuestros).

Con esto, la Sentencia N° 00447 **concluye que no puede gravarse con el ISAE la actividad del contribuyente atinente a la producción de huevos, por no tener carácter mercantil** (incluso a pesar de ser desarrollada por una “compañía anónima”), careciendo de asidero jurídico alguno los alegatos esgrimidos por el Municipio al considerar, de manera equívoca, que el contribuyente realizaba una actividad avícola derivada de un proceso de industrialización, incurriendo así, en el vicio de falso supuesto por errónea apreciación de los hechos.

Por otro lado, la referida Sentencia N° 00447 objeto de análisis también pasó a decidir sobre la solicitud del contribuyente en relación a la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad del código 04.002.002 “*actividades pecuarias, avícolas y pesca; incluye beneficio, conservación y almacenamiento*” con alícuota del uno por ciento (1%) prevista en el Clasificador de Actividades Económicas de la Ordenanza de ISAE del Municipio San Francisco del Estado Zulia, publicada en la Gaceta Municipal N° 534 Extraordinario, por gravar actividades primarias, en contravención a lo dispuesto en los artículos 226 y 227 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal, y 156.13, 179.2, 183 y 316 de la Constitución.

Sobre esto, la SPA del TSJ consideró que la constitucionalidad del código clasificador de actividades bajo examen, efectivamente, era contraria a la distribución de competencias a que alude Constitución en su artículo 136, toda vez que la regulación de la agricultura, la cría, la pesca y la actividad forestal pertenece al Poder Público Nacional ya que, por su naturaleza y características, son actividades indispensables para la seguridad alimentaria de la nación y buena marcha de la sociedad. Así pues, se indica:

“El legislador nacional, a través de la Ley

Orgánica del Poder Público Municipal, previó en sus artículos 226 y 227, antes transcritos, que “se considerarán actividades primarias los procesos de matanzas o beneficio, conservación y almacenamiento” y que las actividades primarias no están sujetas al pago del tributo municipal.”

Al ser ello así, aprecia la SPA del TSJ en la Sentencia N° 00447 objeto a estudio, que el Municipio San Francisco del Estado Zulia, al incluir en el código clasificador de la Ordenanza el “*beneficio, conservación y almacenamiento*” (actividades primarias, civiles) dentro de las “*actividades pecuarias, avícolas y pesca*” de acuerdo con el precepto que contiene el artículo 179, numeral 2 del Texto Constitucional, se excedió del ámbito de sus competencias, trasgrediendo con ello la norma contenida en el artículo 136 de la Constitución, pues invadió la esfera del Poder Público Nacional, razón por la cual, dicha Sala procedió a la desaplicación por control difuso de la constitucionalidad el código 04.002.002 “*actividades pecuarias, avícolas y pesca; incluye beneficio, conservación y almacenamiento*” con alícuota del uno por ciento (1%).

En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.