

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RESPECTO A LA GRAVABILIDAD CON EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS, INDUSTRIA, COMERCIO, SERVICIOS E ÍNDOLE SIMILAR A LAS ACTIVIDADES DEL SECTOR DE LOS HIDROCARBUROS

La autonomía municipal está regulada por el cumplimiento de las limitaciones y principios que nuestra Carta Magna establece, así como por lo dispuesto en las Leyes Orgánicas que desarrollan las normas constitucionales y por la legislación de los estados que les sea aplicable. Sin embargo, la jurisprudencia patria no se ha quedado atrás al pronunciarse sobre el Sistema Tributario Municipal en Venezuela, estableciéndose criterios vinculantes respecto al principio de la autonomía municipal y el otorgamiento del poder tributario originario a los municipios sobre los tributos que pueden ser creados, organizados y cobrados por estos.

A la luz de lo anterior, la jurisprudencia ha analizado la gravabilidad con el Impuesto Sobre Actividades Económicas (ISAE) de las actividades desarrolladas por empresas que operen en el sector de los hidrocarburos. En este sentido, surge como mayor interrogante si los entes locales pueden gravar, por el hecho de producirse lucro, la actividad de las empresas que prestan servicios a la industria de los hidrocarburos.

Para llegar a una conclusión sobre este tema, primero es necesario estudiar las disposiciones desarrolladas en nuestra Carta Magna. Dicho esto, la Sentencia Nº 1892 de fecha dieciocho (18) de octubre de 2007 (caso: *Shell Venezuela S.A.*) pasó a examinar el artículo 12 de la Constitución, el cual establece que los yacimientos de hidrocarburos pertenecen a la República. Sin embargo, de su lectura se concluye (tal como lo hizo en su momento la

Sentencia Nº 285/2004 (caso: *Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia*) que la titularidad del derecho de propiedad que tenga la República respecto a un bien no implica la exclusión del poder tributario local respecto de las actividades de aprovechamiento de ese bien. **Es decir, la titularidad de la República sobre dicho bien, por sí sola, no implica la exclusión de la Potestad Tributaria de los municipios.**

“En el caso de autos, por tanto, no puede presuponerse la exclusividad de la República para la tributación de las actividades económicas relacionadas con los hidrocarburos. El fundamento de tal exclusividad, de haberla, no sería entonces la propiedad nacional de los yacimientos hidrocarburos, por cuanto es necesario distinguir entre la tributación por aprovechamiento del bien y la tributación por ejercicio de actividades económicas. (...)

*Por lo expuesto, esta Sala declara que **la propiedad nacional de los yacimientos de hidrocarburos no tiene incidencia sobre la tributación por el ejercicio de actividades económicas relacionadas con ellos.**”* (Subrayados y negritas nuestras).

Con esto queda claro que lo relevante del asunto no debe ser la **propiedad** de los yacimientos de hidrocarburos, sino el **aprovechamiento** y el **ejercicio de la actividad** ligada a este sector.

De igual modo, dicha Sentencia analizó el artículo 156, numeral 16, de la Constitución, respecto a la reserva legislativa nacional del régimen y administración de los hidrocarburos.

“Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)

16. *El régimen y administración de las minas e hidrocarburos (...).*”

En este sentido, la prenombrada *reserva legislativa* o *Potestad Legislativa* debe ser entendida como la potestad de la Nación de regular determinada actividad, o crear el conjunto de normas que gobiernan dicha actividad.

La *Potestad Legislativa* que le ha sido conferida al Poder Nacional conforme a lo dispuesto en el numeral 16 del artículo 156 involucra necesariamente la *Potestad Tributaria*, y esta última no puede desarrollarse sino en base a leyes en cumplimiento del principio de legalidad; **pero el que un ente tenga la posibilidad de crear leyes para regular una materia no implica que su *Potestad Legislativa* excluya la posibilidad de que otro ente dotado de *Potestad Tributaria* para ello, pueda gravar a un sujeto que se dedique a tal actividad en el territorio de un municipio.** Tales facultades son autónomas e independientes una de otra, pues lo importante en materia tributaria es que los tributos que se creen no violenten el reparto de *Potestades Tributarias* otorgadas de acuerdo con la Constitución.

“En efecto, fue criterio sentado por la Sala en ese fallo que la norma del primer párrafo del artículo 180 de la Constitución es clara: la *Potestad Tributaria* que corresponde a los Municipios es distinta y autónoma de las potestades reguladoras [*Potestad Legislativa*] atribuidas al Poder Nacional o Estatal sobre determinadas materias o actividades. Con esa disposición se dejan a salvo las *Potestades Tributarias* locales, que no deben verse afectadas por lo que sólo son potestades nacionales de regulación. Por supuesto, y así lo advirtió la Sala en su oportunidad, ello obliga a precisar, entre las

potestades nacionales, cuáles son sólo de regulación.

Al respecto sostuvo la Sala [mediante Sentencia Nº 285/2004 (caso: *Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia*)]:

Esos numerales [del artículo 156 de la Constitución], no disponen expresamente que exista una reserva tributaria nacional en esos casos, sino sólo que existe una reserva legal nacional para la regulación de esas materias. (...)

De todos esos numerales es predicable el mismo aserto: no deben confundirse potestades de regulación con las de tributación. (...). Basta leer los nada menos que 33 numerales del artículo 156 para eliminar las dudas acerca de las supuestas competencias implícitas: de ser ciertas, prácticamente no habría poder tributario estatal o municipal, debido a que la República goza de un poder regulador amplísimo, que abarca la casi totalidad de las materias o sectores de interés. (...)

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.

Por lo expuesto, **la Sala distingue entre *Potestades Reguladoras* y *Potestades Tributarias*, por lo que del numeral 16 del**

artículo 156 de la Constitución no puede desprenderse Poder Tributario de la República sobre el sector de los hidrocarburos. Así lo declara nuevamente esta Sala.” (Subrayados, negritas y agregados nuestros).

Con lo anterior se marca la diferenciación entre *Potestad Legislativa* y *Potestad Tributaria*, enfatizando que la *Potestad Legislativa* de la Nación no limita la *Potestad Tributaria* de otros entes político territoriales. Pero la *Potestad Tributaria* de la Nación sí debe excluir la *Potestad Tributaria* de otros entes, siendo el caso que sólo corresponderá a la Nación gravar determinados tributos por mando expreso de la Ley.

En el caso del artículo 156, dicha *Potestad Tributaria* de la Nación no es reflejada en su numeral 16 (como bien señala la Sentencia Nº 1892, que cita a su vez la Sentencia Nº 285/2004). Sino que, por el contrario, dicha *Potestad Tributaria* exclusiva de la Nación se refleja en su numeral 12.

“Artículo 156. Es de la competencia del Poder Público Nacional: (...)

12. La creación, organización, recaudación, administración y control de los impuestos sobre (...) los hidrocarburos y minas (...); y de los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución o por la ley.” (Subrayados nuestros).

De nuevo con el artículo 156, esta vez en lo atinente a su numeral 12, el cual, leído conjuntamente con el artículo 183, numeral 1, y 302 de la Constitución, permite ver que corresponde exclusivamente al Poder Nacional la *Potestad Tributaria* respecto del sector de los hidrocarburos, lo cual excluye la tributación municipal, no pudiendo ni estados ni municipios

gravar las materias rentísticas de la competencia nacional. Sin embargo, esta ***Potestad Tributaria* Nacional sólo abarca las empresas que tengan un aprovechamiento directo de los hidrocarburos, es decir aquellas que obtenga una renta de dicha actividad.** A este respecto, la Sentencia Nº 1892 continua:

“Para la Sala no cabe duda, con base en la Constitución, de que la tributación sobre la industria de los hidrocarburos está reservada al Poder Nacional. tal exclusión del Poder Tributario estatal y local, sólo abarca el caso de las empresas que efectivamente se aprovechen económicamente de los hidrocarburos y no el caso de las empresas que actúen en tal sector, a través de la prestación de servicios, cualquiera que sea la relación jurídica que exista entre ellas y a quienes les preste el servicio. (...)

En esa disposición se establece de manera expresa que los impuestos sobre los hidrocarburos están reservados al Poder Nacional. Ahora bien, en vista de que no es posible constitucionalmente –como se ha advertido– limitar el alcance del Poder Tributario de los entes territoriales –pues todos tienen garantizada su autonomía–, **cualquier interpretación que se haga de las normas correspondientes ha de ser restrictiva;** de lo contrario, se favorecería a un ente en desmedro de otro u otros.

En ese sentido, estima la Sala que el impuesto al que se refiere el artículo 156.12 de la Constitución sólo puede ser aquél que grave la actividad de aprovechamiento de los hidrocarburos, por lo que la reserva no incluye los impuestos que puedan exigírsele a las diversas empresas que operan, prestando servicios, en ese sector. (...)

La extinta Corte Suprema de Justicia, en Pleno, mediante Sentencia del 17 de agosto de 1999, que resolvió la demanda de nulidad por inconstitucionalidad contra la llamada “apertura petrolera”, se refirió a este punto, pues distinguió, a los efectos de la tributación nacional y/o municipal, entre las actividades que implican auténtica explotación y aquéllas en las que no. **El criterio diferenciador consistía en la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las empresas** (que eran una asociación de capital público y capital privado). El caso en el que la empresa mixta adquiriese la propiedad del crudo quedaba fuera del alcance de la tributación municipal. **En cambio, se precisó en ese fallo, sí estaban sujetas a los impuestos locales las actividades inherentes a los llamados Convenios de Servicios Operativos, pues siendo totalmente ejecutadas por empresas privadas, no había traslado de la propiedad del crudo, sino el pago de sus servicios.**

La Sala entiende, en ese mismo sentido, que la reserva de Poder Tributario a favor de la República sobre los hidrocarburos sólo puede afectar a las empresas que se aprovechan de manera directa de esos productos, quedando el resto sometidas a los tributos municipales que se generan por el ejercicio de actividades lucrativas, como cualquier otra empresa. El hecho de que ciertas empresas presten servicios relacionados con la industria y el comercio de hidrocarburos no puede implicar una exclusión

de la tributación local, pues se le estaría dando un alcance mayor del que en efecto tiene.” (Subrayados y negritas nuestras).

Otra Sentencia que toca este punto es la Sentencia N° 000166 del veintidós (22) de junio de 2022, la cual también cita a la extinta Corte Suprema de Justicia en Sentencia del diecisiete (17) de agosto de 1999. De esta manera el Tribunal concluye que se exime de la tributación municipal, únicamente, a aquellas empresas privadas que se aprovechan o apropian de los hidrocarburos cuando lo explotan, es decir, a aquellas empresas que realizan **actividad primaria** de explotación de hidrocarburos; pero no exime de la tributación municipal a aquellas empresas que realizan una actividad **secundaria** de hidrocarburos.

Queda asentado, por lo tanto, que sólo corresponde al Poder Nacional ejercer la *Potestad Tributaria* relacionada con la industria de los hidrocarburos, lo que implica la imposibilidad de que los municipios graven el ejercicio de esa actividad. Sin embargo, dicha exclusividad sólo existe respecto de las empresas que efectivamente se aprovechen del producto (hidrocarburo), a través de la obtención de una renta por el ejercicio de una **actividad primaria de explotación**, y no respecto de cualquier empresa que preste servicios colaterales a la industria (es decir, realicen una **actividad secundaria**), así sean indispensables para el desarrollo de la actividad.

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.