

Comentarios Legislativos

COMENTARIOS A LA LEY DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SOBRE PRECIOS EXTRAORDINARIOS DEL MERCADO INTERNACIONAL DE HIDROCARBUROS

Juan Cristóbal Carmona Borjas ^{*1}

Resumen: *El artículo determina cuál es la verdadera naturaleza jurídica, los efectos y las intenciones detrás de la Ley de Contribución Especial sobre Precios Extraordinarios del Mercado Internacional de los Hidrocarburos.*

La Asamblea Nacional sancionó el 15 de abril de 2008 la Ley de Contribuciones Especiales sobre Precios Extraordinarios del Mercado Internacional de Hidrocarburos, promovida por el Presidente de la República como Impuesto a las Ganancias Súbitas, dirigida a generar ingresos públicos adicionales, con miras a cubrir gastos de diversa índole, entre ellos, la anunciada Misión 13 de Abril, la compra de SIDOR y de las empresas cementeras privadas existentes en el país.

La Exposición de Motivos del referido instrumento justifica la creación de este nuevo gravamen por el aumento sostenido del precio del barril de petróleo, lo que se ha traducido en niveles superiores a los razonables en la rentabilidad de las empresas dedicadas al negocio de los hidrocarburos, ganancias estas que no provienen en opinión del legislador a su aporte laboral, tecnológico o intelectual.

El mayor valor que han registrado los precios del petróleo se traducen sin lugar a dudas en mayores ingresos brutos gravables con el impuesto sobre la renta, lo que sin embargo consideró insuficiente la Asamblea Nacional al medir la contribución al financiamiento de los gastos públicos a que está obligado ese sector económico.

I. ELEMENTOS TÉCNICOS DEL TRIBUTO

Se considera como **contribuyente** a quien exporte o transporte al exterior hidrocarburos líquidos, tanto naturales como mejorados y productos derivados.

De acuerdo con el artículo 1° de la Ley, el **hecho imponible o generador del tributo** se configura cuando el precio mensual promedio del crudo Brent excede los US\$ 70 por barril y los precios de los hidrocarburos naturales o derivados nacionales superen aquél umbral. El

* Abogado egresado de la Universidad Católica Andrés Bello; LL.M in Common Law de Georgetown University; Especialista en Derecho Financiero de la Universidad Católica Andrés Bello; Profesor de Postgrado de la Universidad Central de Venezuela; Profesor de Postgrado de la Universidad Católica Andrés Bello; Profesor Invitado del IESA; Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (1994-1999); Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (2003-2007); Miembro del Consejo de Redacción de la Revista de Derecho Público; Arbitro del Centro de Arbitraje de la Cámara de Caracas; Socio de KPMG Escritorio Jurídico.

¹ Los criterios emitidos por el autor son estrictamente personales y en ningún momento pueden reputarse como posición de la firma KPMG Escritorio Jurídico de la que es Socio.

precio promedio del crudo Brent será calculado bajo una metodología a ser definida por el Ministerio del Poder Popular para la Energía y Petróleo y el tributo ha de ser pagado dentro de los cinco (05) días hábiles del mes siguiente al que se trate.

La base imponible o de cálculo del tributo será la que resulte de restarle al precio promedio mensual de los hidrocarburos líquidos, tanto naturales como mejorados y productos derivados exportados o transportados al exterior, el precio promedio que registre el barril del crudo Brent en el mismo mes. El excedente que resulte de aquél respecto de éste, será multiplicado por los volúmenes que en ese mismo período se hayan exportado o transportado hacia el exterior.

A efectos de la determinación de la base imponible se restarán del volumen de bienes exportados, los volúmenes de hidrocarburos líquidos, naturales o mejorados, y productos derivados que se hubieren importado para su mezcla o transformación en el país con miras a generar a aquéllos.

Ej: Base Imponible

a) Precio Promedio del Mes de Junio de los hidrocarburos exportados desde Venezuela: US\$. 90

b) Precio Promedio del Mes Junio del crudo Brent: US\$ 70.

c) Volumen exportado en el Mes Junio: 1.000.000 Barriles

$$\text{US\$ } 90 - \text{US\$ } 70 = \text{US\$ } 20$$

$$\text{US\$ } 20 \times 1.000.000 = 20.000.000.$$

En cuanto a las alícuotas o tarifas aplicables, éstas varían según el precio promedio que tenga el crudo Brent cada mes. Si ese precio oscila entre US\$ 70 y US\$ 99.99, será del 50%, en tanto que si supera el umbral de US\$ 100, será de 60%.

En el ejemplo anterior, teniendo una base imponible de 20.000.000 y un precio promedio del Brent de US\$ 70, el impuesto sería $20.000.000 \times 50\% = \text{US\$ } 10.000.000$; en tanto que si el precio promedio del Brent es de US\$ 100, el impuesto a pagar sería de 12.000.000.

Establece la Ley adicionalmente que, serán deducibles del impuesto en ella previsto, los aportes efectuados por los contribuyentes al Fondo de Desarrollo Nacional (FONDEN). Adicionalmente se dispone en la Ley que, lo pagado por concepto del tributo por ella creado será reconocido como un costo a efectos del Impuesto sobre la Renta y que lo recaudado se destinará a proyectos de desarrollo de infraestructura, de producción social y al fortalecimiento del poder comunal.

II. CONSIDERACIONES JURÍDICAS

1. *Contribuyentes*

Tal como señaláramos, el artículo 1° de la Ley califica como obligados al pago del tributo a quienes exporten o transporten hacia el exterior hidrocarburos líquidos, tanto naturales como mejorados, así como productos derivados.

Al respecto cabe hacer los siguientes comentarios:

- Exportadores:

De acuerdo con el artículo 57 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos “Las actividades de comercialización de hidrocarburos naturales, así como la de los productos derivados que mediante Decreto señale el Ejecutivo Nacional, **sólo** podrán ser ejercidas por las empresas a que se refiere el **artículo 27 de la presente Ley**. A tales efectos, las **empresas mixtas que desarrollen actividades primarias sólo podrán vender los hidrocarburos naturales que produzcan a las empresas a que se refiere el artículo 27 de la presente Ley.**” (Destacado nuestro)

Por su parte, el artículo 27 de ese mismo instrumento legal dispone que: “El Ejecutivo Nacional podrá, mediante Decreto en Concejo de Ministros, crear empresas de la **exclusiva propiedad del Estado** para realizar las actividades establecidas en esta Ley y adoptar para ellas las formas jurídicas que considere conveniente, incluidas la de sociedad anónima con un solo socio.” (Destacado nuestro)

Empresas como a las que se refiere el artículo 27 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos son Petróleos de Venezuela, S.A. o sus operadoras, propiedad exclusiva, como PDVSA Petróleo, S.A. (en lo adelante e indistintamente, PDVSA).

De manera pues, que conforme a la Ley Orgánica de Hidrocarburos, la actividad de comercialización externa, es decir, la exportación de hidrocarburos forma parte de la reserva nacional, y como tal, sólo puede ser llevada a cabo por el Estado, en nuestro caso a través de las empresas a que alude el precitado artículo 27 (PDVSA).

Las Empresas Mixtas que se han creado con ocasión al esquema de migración, no pueden exportar lo que producen (crudo y/o derivados), sino que deben obligatoriamente venderse a PDVSA, salvo en el caso de los derivados que, mediante decreto pudieran ser excluidos de esa restricción.

Existen sin embargo tres casos de excepción, de las aproximadamente 30 Empresas Mixtas que se han constituido a la fecha, en los que pareciera permitírseles comercializar hidrocarburos naturales, estas son, PetroPiar, S.A., PetroCedeño, S.A. y PetroMonagas, S.A.; en las que se recogieron los principales convenios de asociación suscritos bajo el esquema de la apertura petrolera y en la que se mantuvo aquella posibilidad a pesar de lo dispuesto por el artículo 57 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, medida esta que por tanto queda en entredicho.

Visto lo anterior, siendo el contribuyente quien exporta, el tributo en comentarios fundamentalmente recaerá sobre PDVSA y sobre PetroPiar, S.A., PetroCedeño, S.A. y PetroMonagas, S.A, mas no respecto del resto de las Empresas Mixtas constituidas.

Es por tanto la estatal petrolera, específicamente PDVSA Petróleo, S.A. y la Corporación Venezolana de Petróleos, S.A. (CVP) quienes en el primer caso en un 100%, en tanto que en el otro, como mínimo en un 60%, asumirán el peso del pago del tributo creado. Decimos lo anterior por cuanto en el caso de las Empresas Mixtas, PDVSA a través de la CVP cuenta como mínimo con el 60% de capital social, impactando el tributo en los resultados de esas entidades a nivel de sus accionistas privados, como máximo un 40%.

En tal virtud, queda el resto de las empresas privadas socias de las demás Empresas Mixtas al margen de este tributo, salvo que con base en los contratos de venta de crudo suscritos entre las Empresas Mixtas y PDVSA Petróleo, S.A., exista alguna manera de trasladar el tributo, vía la fijación convencional del precio de venta, caso en el cual, de igual manera la CVP se vería impactada como mínimo en un 60%.

Quienes transporten hacia el exterior:

El transporte de hidrocarburos constituye otra actividad reservada al Estado por la Ley Orgánica de Hidrocarburos.

No queda del todo claro que queda comprendido en esa categoría de sujetos, aun cuando pudiera pensarse alude a las mismas empresas antes mencionadas que sin que medie una operación de venta de crudo o derivados desde Venezuela a un extranjero (exportación), llevan los bienes que le pertenecen a otros destinos con fines de refinación o mejoramiento.

Sería absurdo pensar que por el sólo hecho del transporte se genere el tributo, por cuanto esta actividad en si misma, no se ve incidida en su rentabilidad por el precio del crudo o derivados. Es por ello que imaginamos que sólo el caso anterior justificaría el gravamen. Es esto, sin embargo, un tema adicional a ser evaluado con miras a evitar la indebida instrumentación del tributo.

2. Base Imponible

Si bien el crudo Brent es uno de los marcadores del precio del petróleo mundialmente reconocidos, cabe preguntarse hasta que punto el sólo incremento que aquél experimente repercute en los precios de la cesta petrolera nacional, en medida tal que pueda automáticamente y en determinada proporción, considerarse que el productor local ve incrementadas sus ganancias, debiendo por ello pagar un tributo.

Ciertamente, luce muy probable que la tendencia que registre el precio del crudo Brent sea la misma de la del resto de los marcadores y por ende de los hidrocarburos a nivel mundial, sin embargo, cabe válidamente formularse la interrogante anterior.

Por otra parte, y concientes de que al subir el precio de la materia prima, también sube la de sus derivados, nos preguntamos si tal incidencia es homogénea, como para sostener que por que suba el crudo Brent, también lo hacen los derivados de otros crudos.

Si bien lo que se grava es la diferencia entre el precio del Brent y el precio del hidrocarburo local, nos volvemos a plantear la interrogante de si se trata de variables homogéneas que puedan restarse, sin producir distorsiones o injusticias.

Adicionalmente vale observar en cuanto a la fórmula para el cálculo del tributo, que la metodología para la determinación del precio promedio del crudo Brent, que es parte fundamental en la determinación de la base imponible del impuesto, queda en manos del Ministerio del Poder Popular de Energía y Petróleo, lo que pudiera ser violatorio del Principio de Legalidad Tributaria previsto en el artículo 317 de la Constitución de la República.

3. Deduciones

C.1. FONDEM

El artículo 5 de la Ley establece que serán deducibles de la “contribución especial” los aportes efectuados al FONDEN. La utilización del término deducción del impuesto en esta norma genera dudas, derivadas de una posible falta de técnica legislativa. Cuando se emplea el término deducción, este se refiere a un concepto que se descuenta de la base de cálculo del tributo, esto sin embargo, no pareciera ser el propósito de la norma en comentarios, sino que más bien lo aportado al FONDEN sea acreditado contra el tributo determinado. Esto último pareciera más lógico, dada la cierta similitud filosófica que en principio registran ambas figuras, el tributo y los aportes al FONDEN.

Valdría la pena pues, precisar esto de mejor manera, para evitar inseguridades jurídicas.

C.2. Impuesto sobre la Renta

Durante la Segunda Discusión del Proyecto en la Asamblea Nacional se suscitó una polémica que se tradujo en el diferimiento de la discusión del proyecto, como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 6 del texto debatido. De acuerdo con esta norma, lo pagado por el tributo a las ganancias súbitas sería deducible a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta, lo que en opinión de algunos diputados debía ser rechazado para evitar que los niveles de recaudación de este impuesto se vieran mermados.

Finalmente fue reconocido lo pagado por el tributo a las ganancias súbitas como un costo a efectos de la determinación del impuesto sobre la renta.

En esta norma se registra una imprecisión terminológica en tanto los tributos pagados no son considerados por la Ley de Impuesto sobre la Renta (LISR) como costos sino como erogaciones deducibles. Una deducción precisamente debe ser una erogación normal y necesaria para producir la renta pero que no califique como un costo.

Es así como el numeral 3 del artículo 27 de la LISR, dispone lo siguiente:

Artículo 27.- “Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento: (...)”

3. Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta Ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las Leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio”. (Subrayado nuestro)

La postura que asumieron aquellos Diputados que promovieron la idea de prohibir la deducibilidad del tributo a las ganancias súbitas del Impuesto sobre la Renta, para no afectar su recaudación, parecieran desconocer lo dispuesto en la norma antes transcrita y las consecuencias que tal proceder pudiera suponer y que ya han generado en otros casos.

Abordamos este tema no obstante lo decidido en esta oportunidad por la Asamblea Nacional, por cuanto como antes asomábamos, se está convirtiendo en una tendencia legislativa en Venezuela, en estos últimos años, el incluir en leyes creadoras de tributos (Impuesto a las Transacciones Financieras, Impuesto de Juegos de Envite y Azar y Anteproyecto de Ley de Impuesto Selectivo al Consumo), la prohibición de deducir lo por ellos pagado, lo que no sólo supone una colisión contra la precitada norma de la LISR, sino también, la posible violación de la garantía constitucional de que el sistema tributario debe atender a la capacidad contributiva.

Al dictarse leyes contentivas de este tipo de normas, se distorsiona sin lugar a dudas la determinación de la base de cálculo del impuesto sobre la renta, atentando contra su mayor cualidad, la de ser un tributo personal, que al tomar en consideración los costos, gastos y condiciones en que se produce la renta, llega a una expresión bastante válida y depurada de la capacidad económica para tributar.

4. *Afectación de lo recaudado y naturaleza jurídica del tributo*

Resulta bastante curioso, por decir lo menos, el repentino cambio que experimentó el título de la Ley, en tanto hasta la primera parte de su Segunda Discusión se calificó al tributo

por ella a ser creado de “Impuesto”, en tanto que terminó en su versión sancionada llamándose “Contribución Especial.

Aquella situación, pudiera pensarse tuvo intención de dar cumplimiento al Principio de la Unidad del Tesoro previsto en el artículo 34 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAFSP), aun cuando las intervenciones de algunos Parlamentarios, parecieron demostrar que más que cumplir con aquella disposición, existía el propósito de evitar que esos fondos se distrajeran hacia los Estados y Municipios, a quienes de otra manera les hubiera correspondido una participación en lo por tal concepto recaudado, bajo el concepto de Situado Constitucional.

De acuerdo con el artículo 7 de la Ley creadora del tributo a las ganancias súbitas, los ingresos que se obtengan por tal concepto serán destinados a la ejecución de proyectos de desarrollo de infraestructura, de producción social y al fortalecimiento del poder comunal y serán enterados a favor del FONDEN.

Entre aquellos fines, han destacado el Presidente de la República y el Ministro del Poder Popular de Energía y Petróleo, se encontrarían la Misión 13 de Abril, el pago de las acciones de SIDOR y el de las del grupo de empresas cementeras cuya estatización ha sido anunciada.

Ante tal situación, nos permitimos citar al artículo 34 de la LOAFSP, según el cual:

Artículo 34.- No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales. No obstante y sin que ello constituya la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos:

1. Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor de la República o sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, con destino específico.
2. Los recursos provenientes de operaciones de crédito público.
3. Los que resulten de la gestión de los servicios autónomos sin personalidad jurídica.
4. El producto de las contribuciones especiales.

Cuando el artículo 7 de la nueva ley afecta lo recaudado por el tributo a proyectos de desarrollo de infraestructura, de producción social y fortalecimiento del poder comunal, por más genéricos que estos conceptos pueda ser, está vulnerando la consecuencia de la no afectación propia del Principio de la Unidad del Tesoro, atentando con ello la flexibilidad que requiere el Estado para planificar y por ende elaborar y ejecutar el Presupuesto de la República.

Aquél Principio es de tal relevancia que el artículo 177 de la LOAFSP dispuso con miras a poner orden en la materia que, “Las disposiciones legales que establecen afectaciones de ingresos o asignaciones presupuestarias predeterminadas, no autorizadas en la Constitución o en esta Ley, continuarán en vigencia hasta el 31 de diciembre de 2003.”

Obsérvese como el precitado artículo 34 contempla una serie de excepciones respecto del comentado principio de la no afectación, entre ellos, el previsto en su numeral 4, relativo a “El producto de las contribuciones especiales”.

Aquella excepción pareciera haber representado la válvula de escape al Principio de la Unidad del Tesoro a la que recurrió la Asamblea Nacional, mas sin embargo no la libera de la inconstitucionalidad de su actuación.

En relación a este tema en primera instancia debemos proceder a rechazar categóricamente el calificativo de contribución especial conferido al tributo en cuestión, en tanto su naturaleza jurídica es la de un impuesto.

Al respecto vale citar a Humberto ROMERO-MUCI, para quien “El duelo entre forma y materia, entre medios y fines, también se da cita a propósito del abuso del *nomen iuris* a la hora de calificar un instituto como tributario o no, siguiendo un principio según el cual los institutos jurídicos son lo que materialmente representan y no lo que formalmente se les denomine, lo que se extiende a las caracterizaciones que el derecho atribuye a un determinado comportamiento del contribuyente donde la sanción descansa en gran medida en la forma o denominación que el legislador disponga al efecto.

La actualidad es máximamente reveladora a este respecto cuando, recientemente, a partir de la exacerbación de los fines de solidaridad social y particularmente de los fines extrafiscales de la tributación, se nota la aparición de nuevas prestaciones económicas de carácter legal, que inciden sobre el patrimonio de los particulares, que a través del abuso de las esencias fundacionales del concepto del tributo, muestran una huida de la institucionalidad tributaria y del conjunto de garantías, esencialmente constitucionales, dirigidas a la integración racional del sistema tributario. Se han creado tributos que no se llaman como tales (sino “aportes” e “inversiones”), pero que son prestaciones patrimoniales de carácter coactivo, que pretenden estar al margen de la sistemática tributaria...” (ROMERO-MUCI, Humberto. *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El Caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*, VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, AVDT, Caracas, Editorial Torino, 2006, p. 30).

Las contribuciones especiales lo mismo que el impuesto, derivan del poder de imperio del Estado, pero a diferencia de éstos, hallan su justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales. El impuesto por su parte, tiene como nota característica el no tener contrapartida directa a favor del contribuyente.

De acuerdo con el artículo 17 del Modelo de Código Orgánico Tributario OEA/BID la contribución especial es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o a las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

(...)”

El nombre que se le da al tributo resulta irrelevante a efectos de determinar su naturaleza jurídica, habiéndolo así reconocido reiteradamente nuestro Máximo Tribunal. Lo realmente importante a esos efectos, son sus características y esencia. El pago del tributo creado por parte de los exportadores y transportistas hacia el exterior de hidrocarburos líquidos y sus derivados, no es producto de la ejecución de una obra pública o de la ejecución de una actividad por parte del Estado que los beneficie como grupo, por lo que no cabe catalogarlo de una contribución especial, sino de un impuesto. Su producto tampoco va dirigido a financiar una obra pública ejecutada o a recuperar lo destinado por el Estado en la realización de una actividad, con lo que sigue alejándose de la categoría de la contribución especial.

En vista de lo anterior, se produce una clara violación al Principio de la Unidad del Tesoro y a su consecuencia de la no afectación, consagrada en el artículo 34 de la LOAFSP, según el cual, no puede destinarse específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales y las permitidas por el citado artículo 34, una de las cuales la constituye precisamente lo recaudado por contribuciones especiales, más no por los impuestos.

Igualmente grave es el efecto que aquella ilegal medida supone para los Estados y Municipios, en tanto, al ingresar lo recaudado por el tributo al FODEN, que es una compañía anónima con personalidad jurídica y patrimonio distinto al de la República, tales recursos no podrían considerarse como base de cálculo de las transferencias que corresponden constitucionalmente a los Estados y Municipios, dándose con ello un golpe más a la ya maltrecha descentralización.

El impacto para los Estados y Municipios incluso va más allá, en tanto la recaudación del impuesto sobre la renta será menor al registrarse el efecto de la deducción que los contribuyentes de la “contribución especial” hagan y con ello la base de cálculo del Situado.

A lo anterior debe agregarse que, al crearse el tributo en cuestión a través de una ley especial, en lugar de mediante una reforma de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, como era lo correcto a objeto de concentrar en un solo instrumento todo lo relativo a la tributación de ese sector, también se afecta a los entes menores en lo que respecta a las asignaciones económicas especiales.

De acuerdo con el artículo 2 de la Ley que regula aquellas transferencias intergubernamentales, “Se denomina Asignación Económica Especial Derivada de las Minas e Hidrocarburos, la constituida con el equivalente de un porcentaje mínimo de veinticinco por ciento (25%) del monto de los ingresos fiscales recaudados, durante el respectivo ejercicio presupuestario, por conceptos de tributos y regalías contemplado en la Ley de Hidrocarburos y la Ley de Minas, una vez deducidos de dichos ingresos el porcentaje correspondiente al Situado Constitucional.” (Subrayado nuestro).

De manera pues que, al no formar parte las “Contribuciones Especiales sobre Precios Extraordinarios del Mercado Internacional de Hidrocarburos”, de los tributos contemplados en la Ley Orgánica de Hidrocarburos, no son computables a efectos del cálculo de las asignaciones económicas especiales, viéndose con ello perjudicados los estados, municipios, distritos metropolitanos e incluso, los consejos comunales.

Por lo antes expuesto, la Ley aquí comentada luce claramente viciada de nulidad por ilegalidad e inconstitucionalidad, debiendo ello constituir un motivo más para la reflexión por parte de la actual Asamblea Nacional.