

Régimen Legal y Fiscal aplicable a las Empresas Mixtas previstas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos

Ronald Evans Marquez¹

Jorge Jraige Roa²

(Venezuela)

SUMARIO: I. Introducción; II. Régimen general aplicable a las Empresas Mixtas previstas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos: 1. *Naturaleza jurídica de las Empresas Mixtas*, 2. *Legislación especial aplicable a las Empresas Mixtas*; III. Régimen Impositivo aplicable a las Empresas mixtas previstas en la Ley Orgánica de Hidrocarburos: 1. *Impuesto sobre la Renta (ISLR)*, 2. *Impuesto al Valor Agregado (IVA)*, 3. *Condición de Contribuyente Especial de las empresas mixtas*, 4. *Impuesto sobre actividades económicas*, 5. *Impuestos especiales en materia de Hidrocarburos*; IV. Conclusiones; V. Bibliografía; VI. Legislación; VII. Jurisprudencia.

¹ Ronald EVANS MÁRQUEZ es abogado egresado de la UCV en 1990. Master en Leyes y Diploma del Programa de Tributación Internacional, Facultad de Derecho, Universidad de Harvard (1993). Especialista en Derecho Tributario (UCV, 1996). Diplomado del Primer Programa de Derecho Petrolero y Minero de la Universidad Monteavila (2006). Profesor por concurso de Finanzas Públicas, Facultad de Ciencias Jurídicas, UCV y profesor de Derecho Financiero de la UCAB. Profesor de Derecho Tributario Internacional en la Universidad del Externado, Bogotá, Colombia. Ex Presidente de la Asociación Venezolana de Derecho Financiero (Asovedefi, 1999-2004), Presidente del Comité de Impuestos de Venamcham del 2004 al 2006 y actualmente Presidente del Capítulo Venezolano de la IFA (2008-2010). Es socio del Despacho de Abogados Baker & McKenzie

² Jorge JRAIGE ROA es abogado egresado de la Universidad de los Andes en 1999 (Mención Summa Cum Laude). Especialista en Derecho Tributario (Universidad de Salamanca, 2003). Master en Gerencia Tributaria de la Empresa, Universidad Metropolitana (2006). Especialización en Derecho Tributario UCV (tesis pendiente). Diplomado del Primer Programa de Derecho Petrolero y Minero de la Universidad Monteavila (2006). Abogado Asociado del Despacho de Abogados Baker & McKenzie.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo aborda los aspectos jurídicos que se suscitan con el cambio que las empresas del sector privado petrolero asumen al migrar de los Convenios operativos a las Empresas Mixtas. Como se sabe, el gobierno nacional, de conformidad con los nuevos lineamientos dados por el Ministerio de Energía y Petróleo a su operadora, PDVSA, a partir del 1º de enero de 2006 puso fin a los Convenios Operativos y se dio paso al esquema de las Empresas Mixtas según lo previsto en la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH).

Con fecha 12 de abril de 2005, el Ministerio de Energía y Petróleo emitió un instructivo, con efecto retroactivo al 1º de enero, limitando los pagos a los Convenios Operativos. El Seniat, por su parte, formuló millonarios reparos alegando que las empresas que firmaron convenios operativos de servicios con PDVSA, en realidad ejecutaron y ejecutan actividades primarias de explotación de hidrocarburos, sujetas a la tarifa de 67.7% en el ejercicio 2001 y 50% en los ejercicios 2002 a 2004, en lugar de la tarifa corporativa ordinaria del 34% reportada por las empresas petroleras en sus declaraciones de renta. Se invocó para esos efectos el llamado principio de las formas previsto en el Código Orgánico Tributario (COT) según el cual, el Fisco está autorizado para desconocer las formas jurídicas cuando “sean manifiestamente inapropiadas” y la intención fundamental haya sido evadir, eludir o disminuir el impuesto. Esto se conoce con el nombre de “abuso de las formas”.

El artículo 16 del Código Orgánico Tributario que autoriza a la Administración, en el marco de una fiscalización, a desconocer los contratos y en general las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente cuando el propósito fundamental sea el evadir o disminuir el impuesto. El COT habla de “formas adoptadas por el contribuyente”, con lo cual, pareciera que en casos de contratos con entes públicos donde los contratos han sido propuestos o impuestos por el mismo Estado venezolano pareciera no estarse en presencia de la situación antes descrita. Tampoco pareciera plausible decir que el propósito fundamental al escoger una forma ofrecida por el Estado sea disminuir el impuesto, pues habría que accionar necesariamente contra la empresa del Estado que sugirió esa forma como partícipe del supuesto ilícito. Ya un tribunal venezolano ha tenido ocasión de rechazar la pretensión de desconocer contratos habiendo un propósito claro de negocios, prepon-

derante a cualquier otra consideración (Caso *Proagro*, 13 de junio de 2001, Juzgado Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, Caracas). En ese caso, el juzgador estableció que “la Administración Tributaria incurre en falso supuesto por haber apreciado erradamente las cláusulas del contrato de asociación y considerar que esa sola apreciación formal, sin ahondar en la investigación de los hechos, permite calificar la celebración del mismo como abuso de forma jurídica. Derivado de lo anterior, se debe concluir que no hay prueba en autos de fundados indicios para considerar que el propósito fundamental del contrato haya sido evadir”.

En todo caso, la discusión es ya “agua pasada”, pues PDVSA en este proceso decidió no permitir la migración a ninguna compañía que presentara un estado de mora con el SENIAT. Esto llevó que los reparos se resolvieran en vía administrativa, más como un proceso político y de oportunidad de negocios, que como una verdadera discusión jurídica sobre el fondo de los reparos.

En el proceso de migración a Empresas Mixtas, el Estado se reservó como mínimo un 51% de participación, según lo pautado en la LOH. Se previó que las Empresas Mixtas contaran con una estructura con una junta directiva compuesta por tres directores de PDVSA, dos directores de la empresa asociada y distintos gerentes y algunos puestos estratégicos reservados tanto para PDVSA como a los socios.

La migración a Empresas Mixtas comporta un mayor riesgo para los inversionistas desde el punto de vista jurídico, al participar en una empresa del Estado sujeta a una serie de regulaciones especiales. El presente trabajo busca justamente abordar la problemática jurídica del ordenamiento jurídico aplicable a las Empresas Mixtas.

II. RÉGIMEN GENERAL APLICABLE A LAS EMPRESAS MIXTAS PREVISTAS EN LA LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS

I. Naturaleza jurídica de las Empresas Mixtas

A nuestro juicio, las Empresas Mixtas Operadoras que son constituidas con la finalidad de realizar actividades primarias de conformidad con la LOH son Empresas, Asociaciones o Sociedades propiedad del Estado. Tal afirmación se sustenta en las disposiciones contenidas en los Artículos 100 y 113 de la Ley Orgánica de la Administración Pública (LOAP), según las cuales:

“Artículo 100. Son empresas del Estado las sociedades mercantiles en las cuales la República, los estados, los distritos metropolitanos y los municipios, o alguno de los entes descentralizados funcionalmente a los que se refiere esta Ley, solos o conjuntamente, tengan una participación mayor al cincuenta por ciento del capital social.”

“Artículo 113. Serán asociaciones y sociedades civiles del Estado aquellas en las que la República o su ente descentralizado funcionalmente posea el cincuenta por ciento o más de las cuotas de participación, y aquellas cuyo monto se encuentre conformado en la misma porción, por aporte de los mencionados entes, siempre que tales aportes hubiesen sido efectuados en calidad de socio o miembro.”

Las empresas propiedad del Estado o Asociaciones Estatales o Sociedades Civiles se registrarán por las disposiciones de la ley ordinaria, excepto por las disposiciones de las leyes especiales que regulan o establecen ciertos controles u obligaciones especiales precisamente porque son consideradas entidades públicas. Los artículos 106, 112 y 114 de la LOAP disponen lo siguiente:

“Artículo 106. Las empresas del Estado se registrarán por la legislación ordinaria, salvo lo establecido en la presente Ley. Las empresas del Estado creadas por ley nacional se registrarán igualmente por la legislación ordinaria, salvo lo establecido en la ley.”

“Artículo 112. Las fundaciones del Estado se registrarán por el Código Civil y las demás normas aplicables, salvo lo establecido en la ley”

Basado en lo que antecede, está claro que las Empresas Mixtas Operadoras que se indican en la LOH serían consideradas Empresas o Sociedades Propiedad del Estado cuyas operaciones se registrarán, primero, por las disposiciones específicas para el tipo de sociedad o asociación en cuestión, excepto por las disposiciones de la LOAP y, en segundo lugar, por las leyes especiales que rigen las operaciones de las empresas o entidades propiedad del Estado cuando tal circunstancia esté indicada en las mismas. Así, por cuanto la Empresa Mixta Operadora se constituirá bajo la forma de compañías anónimas conforme al Acuerdo de constitución y modelo de contrato aprobado por la Asamblea Nacional, dichas empresas se registrarán tanto por las disposiciones del Código de Comercio relativas a compañías anónimas, como por las normas previstas en la LOAP, debiéndose además

sujeta a todas aquellas leyes que contengan obligaciones y/o controlen las mismas, como, por ejemplo, la Ley de Licitaciones o la Ley de Privatización. En este sentido, cabe destacar que la LOAP contiene una serie de controles y obligaciones que estas entidades públicas deben cumplir (LOAP Quinta Sección, Capítulo II). Como ejemplos, debemos citar las obligaciones que serán asignadas a un Ministerio específico (Artículo 16) y los atributos de los organismos asignados con respecto a los órganos descentralizados (Artículo 117) y el cumplimiento de los compromisos que operan como mecanismos de control que el organismo asignado tiene sobre la Entidad Pública y sirven para lograr los “resultados en el área respectiva” (Artículos 119, 129, 130, 132, 133).

Adicionalmente, según explicaremos abajo, hay obligaciones contenidas en leyes especiales que deben ser observadas y cumplidas por las Empresas Mixtas Operadoras, tales como la obligación de asignar a dos (2) Directores Laborales a la Junta Directiva (Ley Orgánica del Trabajo y su Reglamento), obtener la aprobación de la Asamblea Nacional para operaciones de crédito público (Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público), la necesidad de realizar licitaciones públicas y las limitaciones sobre la venta de la participación del Estado en la Empresa Mixta (Ley de Licitaciones y Ley de Privatizaciones), la obligación de obtener la autorización escrita del Ministerio de Energía y Petróleo (MENPET), los efectos que están sujetos a procedimientos de arbitraje (Ley de Arbitraje Comercial) y la obligación de los Directores de Compañías Mixtas Operadoras de consignar declaraciones juradas de bienes porque para fines de dicha ley ellos son considerados “empleados públicos” (Ley contra la Corrupción). Sin embargo, es de hacer notar que ni los Directores designados por los inversionistas privados ni los trabajadores que trabajan para las Compañías Mixtas Operadoras serían considerados empleados públicos sujetos a las disposiciones estipuladas en la Ley del Estatuto de la Función Pública (LEFP), por lo tanto, estos trabajadores deberán regirse por la ley del trabajo aplicable a personas naturales.

2. Legislación especial aplicable a las Empresas Mixtas

Tal como se indica arriba, las Empresas Mixtas, al ser consideradas empresas propiedad del Estado, están sujetas a una serie de leyes especiales que rigen o complementan el sistema legal según el cual se regirán. Como una ilustración, abajo citamos algunas de las disposiciones legales que consideramos deben ser tomadas en cuenta:

2.1. *Ley Orgánica del Trabajo (LOT) y su Reglamento*

Las Empresas Mixtas deben incorporar al menos dos (2) Directores Laborales con sus Suplentes a su Junta Directiva o Consejo de Administración. Uno de ellos es designado por la confederación que represente a la mayor parte de los trabajadores a escala nacional, quienes tengan mayor regularidad en sus operaciones o cuyas actividades sean desempeñadas en la mayor extensión territorial. El otro es electo por los trabajadores mediante voto directo y secreto, y debe ser un trabajador activo con un mínimo de tres (3) años de servicios (o que haya prestado servicios desde el inicio de las actividades del instituto, compañía u organismo correspondiente, si este último hubiese estado en operación por menos de tres años). Estos Directores permanecerán en su cargo por el mismo tiempo designado para el resto de los miembros de la Junta Directiva o Consejo de Administración. Los Directores (Director o Suplente) que trabajen en el instituto, compañía u organismo, calificarán para fueros sindicales o inamovilidad laboral bajo las mismas condiciones previstas en el Artículo 449 de la LOT.

Los acuerdos o resoluciones de la Junta Directiva o Consejo de Administración que sean adoptadas sin haber convocado a los Directores Laborales a la reunión serán nulos. Igualmente, los Directores Laborales tienen acceso a información relacionada con las operaciones del organismo, compañía o instituto. Por su parte, los Directores Laborales deben mantener secreta cualquier información clasificada como confidencial por la Junta Directiva o Consejo de Administración. Es de hacer notar que los Directores Laborales tienen los mismos deberes y derechos que los demás miembros de la Junta Directiva o Consejo de Administración.

2.2. *Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público (LOAF)*

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, numeral 8 de la LOAF, las Empresas Mixtas están sujetas a la regulación prevista en dicha Ley.³ En este sentido, es preciso destacar que el artículo 65 de la LOAF, consagra

³ **Artículo 6.** Están sujetos a las regulaciones de esta Ley, con las especificidades que la misma establece, los entes u organismos que conforman el sector público, enumerados seguidamente:

(...omissis...)

8. Las sociedades mercantiles en las cuales la República o las demás personas a que se refiere el presente artículo tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento del capital social. Quedarán comprendidas además, las sociedades de propiedad totalmente

que el presupuesto anual de las Empresas Mixtas debe ser aprobado por la Oficina Nacional de Presupuesto antes del 30 de septiembre de cada año y por el Presidente de la República en Consejo de Ministros antes del 31 de diciembre de cada año.⁴ Para que las Empresas Mixtas realicen operaciones de crédito público deben obtener una autorización de la Asamblea Nacional, otorgada a través de una ley especial. En nuestra opinión, la aplicación de las reglas relativas a operaciones de crédito público para Empresas Mixtas limita de manera considerable su capacidad de obtener los fondos que necesitarán para ejecutar sus proyectos.

Según la LOAF (Artículo 77), las operaciones de crédito público comprenden: i) la emisión y colocación de títulos valores, incluyendo letras del tesoro, parte de préstamos u operaciones de tesorería; ii) apertura de cualquier tipo de créditos; iii) contratación de obras, servicios y adquisiciones cuyo pago total o parcial sea fijado para ser hecho durante uno o más ejercicios económicos de aquellos en los que el objeto del contrato sea causado, siempre y cuando la operación incluya financiamiento; iv) otorgamiento de garantías; y v) consolidación, conversión, unificación o cualquier otra forma de refinanciamiento o reestructuración de la deuda pública existente.

2.3. *Ley de Licitaciones*

Según la Ley de Licitaciones,⁵ las Empresas Mixtas estarían obligadas a realizar licitaciones públicas para contratar la ejecución de obras y servicios de naturaleza comercial (distintas de profesionales y laborales), y adquirir bienes muebles. Las licitaciones públicas son procedimientos administrativos formales cuya violación puede causar la anulación del proceso de contratación y la apertura de una investigación administrativa por parte del Contralor General de la República (CGR). Dentro de los procesos de

estatal, cuya función, a través de la posesión de acciones de otras sociedades, sea coordinar la gestión empresarial pública de un sector de la economía nacional.

⁴ LOAF, Artículo 69.

⁵ “Artículo 2. Están sujetos al presente Decreto Ley, los procedimientos de selección de contratistas que realicen los siguientes entes:
(...omissis...)”

5. Las asociaciones civiles y sociedades en las cuales la República y las personas jurídicas a que se contraen los numerales anteriores tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento (50%) del patrimonio o capital social del respectivo ente.

6. Las asociaciones civiles y sociedades en cuyo patrimonio o capital social tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento (50%), las asociaciones civiles y sociedades a que se refiere el numeral anterior.”

licitación realizados, las Empresas Mixtas deben observar las disposiciones del Decreto 1892 sobre las Medidas Temporales para Promover y Desarrollar la Pequeña y Mediana Industria y Cooperativas, Productoras de Bienes y Proveedores de Servicios, ubicados en el país. De acuerdo con estas regulaciones, debería aplicarse un sistema preferencial para la Pequeña y Mediana Industria, incluyendo o contratando servicios profesionales.

2.4. *Ley de Arbitraje Comercial (LAC)*

Según la LAC,⁶ para que un acuerdo de arbitraje sea válido, será necesaria la aprobación del organismo público competente para la Empresa Mixta, así como la autorización escrita del Ministro correspondiente, el cual para el área de hidrocarburos es el Ministro de Energía y Petróleo, cuando una de las partes del contrato sea una compañía en la cual la República tenga una participación accionaria igual o mayor al 50%, o una compañía en la que la misma tenga una participación accionaria igual o mayor al 50%. Así, para poder acordar medios alternativos para resolver controversias, tales como el arbitraje comercial, en los contratos que firmen, las Empresas Mixtas requerirán la autorización escrita del MENPET.

2.5. *Ley contra la Corrupción (LCC)*

Según la LCC,⁷ el patrimonio neto de las Empresas Mixtas es considerado patrimonio público. Adicionalmente, sus directores y administradores se-

⁶ “Artículo 4. Cuando una de las partes de un acuerdo arbitral sea una sociedad donde la República, los Estados, Los Municipios y los Institutos Autónomos tengan una participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social o una sociedad en la cual las personas anteriormente citadas tengan participación igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social, dicho acuerdo requerirá para su validez la aprobación del órgano estatutario competente y la autorización por escrito del Ministro de tutela. El acuerdo especificará el tipo de arbitraje y el número de árbitros, que en ningún caso será menor de tres (3).”

⁷ “Artículo 4. Se considera patrimonio público aquel que corresponde por cualquier título a:

1. Los órganos y entidades a los que incumbe el ejercicio del Poder Público Nacional. (...omissis...)

10. Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que se constituyen con la participación de aquéllas. (...)

Artículo 5. Cuando las personas señaladas en los numerales 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8 y 9 del artículo anterior tengan una participación accionaria menor al cincuenta por ciento (50%) en cualquier sociedad, dicha participación se considerará patrimonio público a los efectos de esta Ley y estará sujeto a las normas y principios en ella establecidos. Su irregular o incorrecta administración será penada de conformidad con lo previsto en esta Ley y las

rían considerados empleados públicos y, entre otras obligaciones, deberían consignar ante la CGR una declaración jurada de bienes dentro de los 30 días siguientes a su designación y dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que cesen en sus funciones. Esta declaración de bienes debe contener una autorización expresa e irrevocable de la parte que la haga, autorizando a la CGR y al organismo competente a investigar sus cuentas y bienes ubicados en el exterior. Esta Ley establece las responsabilidades administrativas y penales de los empleados públicos. Dentro de las responsabilidades administrativas están: i) supuestos específicos, dentro de los cuales están la violación de derechos relativos a una sana administración, deudas no autorizadas, manejo ilegal de cuentas bancarias, sobregiros bancarios, uso indebido de fondos y bienes públicos, emisión de certificados incorrectos para faltas al trabajo, ocultamiento de planillas administrativas, mala administración (dentro de los cuales están los gastos innecesarios, gastar a precios mayores a los precios de mercado y falta de mantenimiento de bienes), y la negligencia en las defensas legales; y ii) violación de derechos derivados de la aplicación de la Ley y dentro de la cual podemos mencionar la violación de obligaciones, tales como la de declarar el patrimonio, presentar una declaración sincera, presentar documentos de respaldo para la declaración jurada, obstrucción de investigaciones y violación de la obligación de retener pagos.

2.6. *Ley de Privatización*

Según el Artículo 2 (numerales 2 y 4) de esta Ley, las Empresas Mixtas son consideradas como entes del “sector público”. Una de las consecuencias de su aplicación sería que si el sector público en cualquier momento tiene la intención de traspasar su porcentaje accionario en la Empresa Mixta, debería cumplir previamente con el procedimiento establecido en el Artículo 10, el cual, entre otras cosas, requiere la aprobación del Presidente de la República en Consejo de Ministros, publicación en la Gaceta Oficial y la autorización del Comité Permanente de Finanzas de la Asamblea Nacional. Por lo tanto, si existen derechos preferenciales en el Documento Constitutivo o en cualquier convenio de accionistas celebrado, estas obligaciones siempre estarían sujetas al cumplimiento de las disposiciones contenidas en la Ley de Privatización.

sanciones administrativas establecidas en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal.”

Adicionalmente, los Directores de las Empresas Mixtas están obligados a tomar las precauciones exigidas para poder conservar los bienes y otros activos de la empresa y salvaguardar su valor. Esta violación de obligación es considerada como daño al patrimonio público y será sancionado de acuerdo con la Ley de Salvaguarda del Patrimonio Público.

Cualquier violación de esta norma anularía la operación de la venta de acciones o traspaso del porcentaje accionario de la República. Por otra parte, dentro del procedimiento de venta de acciones podrán establecerse preferencias a favor de: i) trabajadores, jubilados o pensionados, quienes podrán adquirir las acciones al mismo precio que los demás compradores. El porcentaje accionario de los trabajadores, jubilados y pensionados podrá llegar hasta el 20%, según la intención expresada por ellos dentro de un período que no podrá exceder los noventa días contados a partir del inicio de las negociaciones. Esta venta es obligatoria y estará sujeta a las condiciones negociadas para cada caso; ii) personas que presenten planes para organizaciones cooperativas, comunitarias o de co-gestión; iii) personas domiciliadas en la entidad federal donde esté ubicada la compañía; y iv) empresas nacionales dedicadas a actividades de transformación en el país, ligadas al sector que corresponde a la compañía.

Suponiendo que una Empresa Mixta tiene la intención de celebrar un contrato de operación con empresas en las que el Estado tenga un porcentaje accionario de entre el 10 al 50%, debe tenerse en cuenta que esas operadoras deben garantizar a sus trabajadores los derechos preferenciales estipulados en estas reglas en caso de una venta de acciones. Adicionalmente, si el Estado considera a las Operadoras como empresas estratégicas, la venta debe ser previamente aprobada por la Asamblea Nacional.

2.7. *Ley Orgánica del Ambiente*

Según el Artículo 6 de esta Ley,⁸ las Empresas Mixtas deberían planear y ejecutar sus actividades de acuerdo con las disposiciones del Plan Nacional para la Conservación, Defensa y Mejoramiento del Ambiente, junto con

⁸ “Artículo 6. Los organismos de la Administración Pública Nacional de los Estados y de los Municipios; las instituciones, corporaciones o entidades de carácter público y *aquellas de carácter privado en las cuales el Estado, directa o indirectamente participe con el cincuenta por ciento o más de su capital social*, deberán programar y ejecutar sus actividades de acuerdo con las previsiones del Plan Nacional de Conservación, Defensa y Mejoramiento del Ambiente y de conformidad con las reglas que se dicten en virtud de lo dispuesto en el artículo 4 de esta Ley.” (Resaltado y cursiva nuestros)

las normas que sean emitidas en virtud de las disposiciones del Artículo 4.⁹ Este artículo establece que la dirección suprema de la política nacional relativa al ambiente es responsabilidad del Presidente de la República en Consejo de Ministros.

2.8. *Ley Orgánica de la Contraloría de la República*

Según el Artículo 9 (10 y 11) de esta Ley,¹⁰ las Empresas Mixtas estarían sujetas al control y supervisión de la CGR. La CGR podría realizar las fiscalizaciones e inspecciones que considere necesarias, así como los estudios e investigaciones al respecto. Adicionalmente, la CGR podrá formar divisiones, delegaciones, comités, o unidades de control en las Empresas Mixtas, ya sean temporales o permanentes. Como resultado de las inspecciones y auditorías realizadas, la CGR podría hacer fiscalizaciones e imponer sanciones a las personas que, en su opinión, hayan incurrido violaciones administrativas durante su administración.

Las más altas autoridades de la empresa deben designar los jefes de las unidades de auditoría interna, de acuerdo con los resultados de un acto público obligatorio para su designación. Las principales autoridades también deberían organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno que incluye el plan de organización, políticas, normas y los procedimientos adoptados para salvaguardar fondos, verificar la precisión y veracidad de la información financiera y administrativa, promover la eficiencia, economía y calidad, entre otras cosas. El sistema de control

⁹ “Artículo 4. La suprema dirección de la política nacional sobre el ambiente corresponde al Presidente de la República en Consejo de Ministros. A tal efecto, dictará las normas sobre coordinación de las competencias de los organismos de la Administración Pública Nacional, de los Estados y de los Municipios, en función de los objetivos de la presente Ley.”

¹⁰ “Artículo 9. Están sujetos a las disposiciones de la presente ley y al control, vigilancia y fiscalización de la Contraloría General de la República:
(...omissis...)

10. Las sociedades de cualquier naturaleza en las cuales las personas a que se refieren los numerales anteriores tengan participación en su capital social, así como las que se constituyan con la participación de aquéllas.

11. Las fundaciones y asociaciones civiles y demás instituciones creadas con fondos públicos, o que sean dirigidas por las personas a que se refieren los numerales anteriores, o en las cuales tales personas designen sus autoridades, o cuando los aportes presupuestarios o contribuciones efectuados en un ejercicio presupuestario por una o varias de las personas a que se refieren los numerales anteriores representen el cincuenta por ciento (50%) o más de su presupuesto.”

interno que será implementado debe garantizar que antes de proceder con la adquisición de bienes o servicios, o la redacción de otros contratos que impliquen compromisos financieros, las partes responsables deben garantizar el cumplimiento de los siguientes requisitos: i) que el gasto sea atribuido correctamente a la partida presupuestaria pertinente, o si fuera el caso, a créditos adicionales, ii) que haya disponibilidad presupuestaria, iii) que se hayan provisto las garantías necesarias y suficientes para respaldar las responsabilidades de los contratistas, iv) que los precios sean justos y razonables, salvo por las excepciones establecidas en otras Leyes, v) que se hayan cumplido las condiciones previstas en la Ley de Licitaciones, cuando sea necesario, y demás Leyes aplicables..

2.9. Ley sobre Conservación y Mantenimiento de Obras Públicas

Por cuanto las Empresas Mixtas están sujetas al cumplimiento de las disposiciones de esta Ley,¹¹ éstas deberán preparar planes de conservación y mantenimiento para sus instalaciones de acuerdo con las políticas e instrucciones de la Oficina de la Fiscalía General de Mantenimiento. Adicionalmente, las Empresas deben preparar cada año sus programas de mantenimiento general junto con sus proyectos de presupuesto para obras, edificios, instalaciones y equipos y otros bienes para sus divisiones, los cuales deben ser entregados al Fiscal General de Mantenimiento antes del 30 de agosto de cada año (Artículo 11). Las Empresas Mixtas también deberían operar una Unidad de Mantenimiento, la cual sería responsable por desarrollar la función de mantenimiento. La estructura organizacional de esta unidad debería ser presentada a la Oficina del Fiscal General de Mantenimiento.

2.10. Ley General de Marinas y Actividades Relacionada (LGMAR)

La LGMAR contiene ciertas obligaciones para las Empresas Mixtas. Por ejemplo, los buques propiedad de entidades públicas nacionales, estatales o municipales, institutos autónomos y asociaciones en las cuales la República tenga un porcentaje accionario, deben ser construidos, reparados, modificados o desmontados por astilleros, fábricas de barcos, muelles, diques secos y

11 "Artículo 2. Están sujetos a las disposiciones de la presente Ley:

(...omissis...)

3° Las sociedades en las cuales el Poder Nacional y demás personas a que se refiere el presente artículo tengan participación igual o mayor al cincuenta por ciento (50 %) del capital social. Quedarán comprendidas, además, las sociedades de propiedad totalmente estatal, cuya función, a través de la posesión de acciones de otras sociedades, sea coordinar la gestión empresarial pública de un sector de la economía nacional."

talleres navales debidamente registrados en el Registro de la Industria Naval de Venezuela, excepto por razones técnicas, de jurisdicción o de fuerza mayor, en cuyo caso la parte interesada debería de una solicitud razonada por escrito ante el Consejo Nacional de Canalizaciones, el cual emitirá una opinión dentro de un período de diez (10) días hábiles.¹² Por otra parte, los empleados civiles o empleados de institutos anónimos y de empresas propiedad del Estado o asignadas a ellas, que violan los mandatos este Decreto-Ley (Artículo 293) serán sancionados con despido de sus cargos.¹³

2.11. Ley Orgánica que regula la enajenación de bienes del sector público no afectos a las industrias básicas

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de esta Ley, la enajenación de bienes propiedad de empresas en las que el Estado tenga una participación superior al 50% del capital social y que no fueren necesarios para el cumplimiento de sus finalidades, así como los que hubiesen sido desincorporados o se encontraren en estado de obsolescencia o deterioro, estarán sujetas a las disposiciones de dicho instrumento legal. En tal sentido, una Comisión adscrita al Ministerio de Finanzas integrada por cinco miembros de libre elección y remoción del Presidente de la República, determinará los bienes sujetos a la enajenación, su precio, condiciones y forma, entre otras circunstancias.

2.12 Ley de Igualdad de Oportunidades para la Mujer

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 21 de esta Ley, en los directorios, juntas directivas o administradoras, o consejos de administración de los institutos autónomos y organismos de desarrollo económico o social del sector público y de las empresas en que el Estado u otra persona de Derecho Público sea titular de más de cincuenta por ciento (50%) del capital, se incluirá por lo menos a una mujer. En este sentido, queda claro que las empresas mixtas que pretendan desarrollar actividades primarias de hidrocarburos deberán incluir al menos a una mujer dentro de sus respectivos órganos de administración.

¹² LGMAR, Artículo 164

¹³ “Artículo 293. Se sancionarán con la destitución de los cargos que ocupen, a los funcionarios públicos o empleados de los institutos autónomos y *empresas del Estado* o dependientes de éste, que contravinieren los mandatos establecidos en esta Ley.” (Resaltado y cursiva nuestros)

2.13 *Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia (LOTSJ)*

La LOTSJ consagra a través de su artículo 4, numeral 24, la competencia del Tribunal Supremo para conocer y decidir las demandas intentadas en contra de las empresas del Estado, y por ende, en contra las Empresas Mixtas Operadoras, considerando para ello la cuantía de las demandas interpuestas.¹⁴ En tal sentido, en las demandas que excedan las 70.001 Unidades Tributarias (UT) la competencia será atribuida a la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia; para las demandas cuya cuantía esté comprendida entre 10.000 y 70.000 UT serán los Tribunales Contenciosos Administrativos (Corte Primera y Segunda) los que tengan atribuidas la competencia jurisdiccional; por último, las demandas de cuantías menores a las 10.000 UT corresponderán a los Tribunales Contencioso Administrativos o a los Tribunales Superiores.

III. RÉGIMEN IMPOSITIVO APLICABLE A LAS EMPRESAS MIXTAS PREVISTAS EN LA LEY ORGÁNICA DE HIDROCARBUROS

En virtud de la decisión adoptada por el Ejecutivo Nacional en el marco de la llamada política de Plena Soberanía Petrolera y del cambio experimentado en la legislación venezolana con relación a la participación privada en la realización de las actividades primarias previstas en el artículo 9 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH)¹⁵, cuyas principales consecuencias conllevaron a la extinción de los convenios operativos celebrados por la República para la mejor realización de sus funciones de explotación de hidrocarburos,¹⁶ y a la utilización exclusiva del esquema de empresas mixtas para materializar dicha participación privada en actividades primarias de hidrocarburos, el

¹⁴ **Artículo 5.** Es de la competencia del Tribunal Supremo de Justicia como más alto Tribunal de la República.

(...omissis...)

24. Conocer de las demandas que se propongan contra la República, los Estados, los Municipios, o algún Instituto Autónomo, ente público o empresa, en la cual la República ejerza un control decisivo y permanente, en cuanto a su dirección o administración se refiere, si su cuantía excede de setenta mil una unidades tributarias (70.001 U.T.).

¹⁵ Llevada a cabo a través de la Ley de Regularización 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.

¹⁶ Suscritos con empresas privadas con fundamento en la disposición contenida en el artículo 5 de la derogada Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, publicada en Gaceta Oficial N° 1.779 Extraordinario del 29 de agosto de 1975 (LOREICH).

tratamiento fiscal aplicable a la realización de tales actividades por parte de los particulares también fue objeto de importantes modificaciones. Tales cambios responden básicamente a la divergencia existente entre la naturaleza de las actividades desarrolladas a la luz de los extintos convenios operativos (i.e. servicios) y la llevada a cabo hoy en día por las empresas mixtas (i.e. actividades de explotación propiamente dichas).

Como consecuencia del cambio señalado, consideramos de utilidad desarrollar desde la perspectiva de los principales tributos consagrados en la legislación vigente, el tratamiento fiscal aplicable a dichas empresas mixtas, tomando en consideración a tales efectos tanto la naturaleza de sus actividades, como la condición de empresas o sociedades propiedad del Estado a la cual hicimos referencia en el capítulo anterior. Dicho tratamiento impositivo se resume en los siguientes términos:

1. Impuesto sobre la Renta (ISLR)

1.1 Condición de contribuyente de las empresas mixtas

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley de Impuesto sobre la Renta¹⁷ (Ley de ISLR), las empresas propiedad de la Nación, de los Estados o de los Municipios, estarán sujetas a los impuestos y normas establecidas en dicha ley, cualquiera que sea la forma jurídica de su constitución, aunque las leyes especiales referentes a tales empresas dispongan lo contrario. Adicionalmente, el artículo 7, literal d, de la Ley de ISLR, contempla expresamente como sujeto pasivo de dicho tributo a los titulares de enriquecimientos provenientes de las actividades de hidrocarburos y conexas, tales como las correspondientes a la refinación y el transporte.

En virtud de lo anterior, es claro que los enriquecimientos derivados de la realización de actividades de explotación de hidrocarburos percibidos por las empresas mixtas estarán, al igual que los percibidos por cualquier otro contribuyente (privado o dedicado a la realización de actividades distintas), sujetos al pago del ISLR. La única excepción aplicable al caso concreto de las empresas mixtas está determinada por los enriquecimientos extraordinarios provenientes del valor comercial que les sea reconocido por sus asociados a los activos representados por estudios previos, informaciones, conocimientos e instructivos técnicos, fórmulas, datos, grabaciones, películas, especificaciones y otros bienes de similar naturaleza relacionados

¹⁷ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.529 del 25 de septiembre de 2006.

con los proyectos objeto de explotación destinados al desarrollo de los mismos (**Ley de ISLR**, Artículo 14, numeral 12). Aun cuando la norma hace mención expresa a los proyectos relacionados con los Convenios de Asociación celebrados de conformidad con la LOREICH, es preciso destacar que dicha disposición también incluye a los proyectos desarrollados mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución. Por cuanto los contratos de empresa mixta a ser suscritos entre la Corporación Venezolana del Petróleo, S.A (CVP) y las entidades privadas que celebraron los convenios operativos entre 1992 y 1997, calificarían como contratos de interés nacional conforme a lo dispuesto en la Sección IV del Título IV de la Constitución¹⁸, consideramos que dicha exención resulta aplicable a las empresas mixtas previstas en la LOH.¹⁹

1.2 *Tarifa Impositiva aplicable*

1.2.1. *Enriquecimientos obtenidos*

A diferencia de los contribuyentes (personas jurídicas o asimiladas) dedicados a la realización de actividades distintas a la explotación de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y el transporte, o a la compra o adquisición de hidrocarburos y derivados para la exportación, cuyos enriquecimientos están sujetos al pago del ISLR sobre la base de las tarifas progresivas del 15%, 22%, o 34%,²⁰ los contribuyentes involucrados en la realización de tales actividades (i.e. las empresas mixtas), estarán sujetos al pago del tributo conforme a la tarifa única del 50% por todos los enriquecimientos obtenidos, aunque provengan de actividades distintas a las de tales industrias [**Ley de ISLR**, Artículos 11 y 53(b)]

Las únicas excepciones previstas a la aplicación de la tarifa especial del 50%, dependerán del ejercicio fiscal al cual le resulten atribuibles los ingresos obtenidos por la empresa mixta. Así, respecto a los ejercicios fiscales que hayan comenzado con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley de

¹⁸ Publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000.

¹⁹ Esta exención adquiere especial relevancia en la actualidad, toda vez que las empresas mixtas se encuentran en pleno proceso de formación y en virtud de ello obtendrán de las diferentes empresas privadas firmantes de los 31 convenios operativos que migrarán al esquema de empresas mixtas, una serie de activos a los que hace referencia la referida exención.

²⁰ Dependiendo de la cuantía de los enriquecimientos netos sujetos a imposición.

ISLR (v.g. ejercicio fiscal iniciado antes del 24 de Noviembre de 2006²¹) y, por ende, regidos por la Ley de Impuesto sobre la renta del 2001²² (Ley de ISLR de 2001), resultaran aplicables las siguientes excepciones: (i) empresas que realicen actividades a la luz de los Convenios de Asociación celebrados conforme a la LOREICH o mediante contratos de interés nacional previstos en la Constitución, para la ejecución de proyectos integrados verticalmente en materia de explotación, refinación, industrialización, emulsificación, transporte y comercialización de petróleos crudos extrapesados, bitúmenes naturales; (ii) empresas que realicen actividades integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento o refinación, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes; y (iii) las empresas ya constituidas y domiciliadas en Venezuela que realicen actividades integradas de producción y emulsificación de bitumen natural, a las cuales les resultarán aplicables las tarifas progresivas comprendidas entre el 15% y el 34%.

Por su parte, bajo la vigencia de la Ley de ISLR, sólo estarán exceptuados de la aplicación de la tarifa del 50%, en materia de hidrocarburos, los siguientes contribuyentes: (i) las empresas que realicen actividades integradas o no, de exploración y explotación del gas no asociado, de procesamiento, transporte, distribución, almacenamiento, comercialización y exportación del gas y sus componentes; y (ii) las empresas que se dediquen exclusivamente a la refinación de hidrocarburos o al mejoramiento de crudos pesados y extra pesados.

²¹ En vista de que la Ley de ISLR no fijó la fecha de su entrada en vigencia, se aplicarán las normas establecidas en la Constitución y en el Código Orgánico Tributario que regulan la entrada en vigencia de normas tributarias. En este sentido, el artículo 317 de la Constitución señala expresamente: *“Toda ley tributaria fijará su lapso de entrada en vigencia. En ausencia del mismo se entenderá fijado en sesenta días continuos. (...)”*. Por su parte, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario prescribe lo siguiente: *“Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieron, se aplicarán una vez vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.”*

En virtud de las disposiciones transcritas, es claro que las normas modificadas a través de la Ley de ISLR entrarán en vigencia sesenta (60) días después de su publicación en Gaceta Oficial, es decir el 24 de noviembre de 2006. Ahora bien, como dichas normas afectan la cuantía del impuesto sobre la renta respectivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario sólo podrán aplicarse a los ejercicios fiscales que comiencen a partir del 24 de noviembre de 2006.

²² Publicada en Gaceta Oficial N° 5.566 Extraordinario del 28 de diciembre de 2001.

Como consecuencia de lo anterior, es claro que las empresas mixtas constituidas con ocasión de la migración del esquema de los convenios operativos, estarán sujetas al pago del ISLR conforme a la tarifa única del 50%. La aplicación de la referida tarifa abarcará cualquier enriquecimiento que sea obtenido por la empresa mixta independientemente que éste no provenga de actividades de hidrocarburos (i.e. venta de activos fijos, enriquecimiento derivados de otras inversiones no exentas o exoneradas, etc.). Así, queda atrás la discusión surgida entre la Administración Tributaria y las diferentes empresas firmantes de los convenios operativos en cuanto a la naturaleza de las actividades llevadas a cabo por éstas (i.e. prestaciones de servicios o explotación de hidrocarburos) y por tanto, de la aplicación de la tarifa progresiva con el límite máximo del 34%, la cual dio origen a los diferentes reparos formulados por dicha Administración con relación a los ejercicios fiscales no prescritos.

2.2.2. *Dividendos*

Los dividendos a ser percibidos por la CVP y las entidades privadas que celebraron los convenios operativos en su condición de accionistas de la empresa mixta estarán sujetos a imposición conforme al mismo procedimiento de determinación previsto para los contribuyentes dedicados a actividades distintas a hidrocarburos, es decir, tomando en cuenta el ingreso percibido a título de dividendo, pagado o abonado en cuenta, en dinero o en especie, originado en la renta neta no exenta ni exonerada que exceda de la fiscal, que no haya sido gravada con el ISLR y conforme al orden de imputación previsto en el artículo 70 de la Ley de ISLR.²³ No obstante, los dividendos pagados por la empresa mixta estarán sujetos a la tarifa del 50% aplicable a los enriquecimientos percibidos por dicha empresa (**Ley de ISLR**, Artículo 74, parágrafo segundo). La aplicación de la referida tarifa especial no

²³ “Artículo 70. A los efectos del régimen aquí previsto, los dividendos pagados o abonados en cuenta, se imputarán en el siguiente orden:

- a) En primer lugar, a la renta neta fiscal gravada en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales nos serán gravados.
- b) En segundo lugar, a los dividendos recibidos de terceros por el pagador en el ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales ya fueron gravados como tales o se originaron de la renta neta fiscal gravada en cabeza de la sociedad que origina el dividendo.
- c) En tercer lugar, a la renta neta que exceda de al renta neta fiscal del ejercicio inmediatamente anterior a aquél en que ocurre el pago, los cuales serán gravados conforme a lo previsto en este Capítulo.”

variará por la realización o no de actividades de hidrocarburos por parte de los accionistas de la empresa mixta. El impuesto al dividendo deberá ser retenido en su totalidad por la empresa mixta al momento del pago o abono en cuenta. Asimismo, si el dividendo es pago mediante acciones de la empresa mixta, el impuesto estará sujeto a un anticipo del 1% sobre el valor total del dividendo decretado, el cual se acreditará al impuesto al dividendo que se determinará y pagará en la oportunidad de la venta de las acciones (**Ley de ISLR**, Artículo 74, en concordancia con el Artículo 214 de su Reglamento²⁴).

1.3. Reglas Especiales de Amortización

De conformidad con lo previsto en el artículo 24 de la Ley de ISLR, los contribuyentes que se dediquen a la explotación de minas, de hidrocarburos y de actividades conexas, tales como la refinación y transporte, tendrán la posibilidad de imputar al costo una cantidad razonable para atender a la amortización de las inversiones capitalizadas o que hayan de capitalizarse de acuerdo con las normas de la referida Ley. Dicha amortización se calculará conforme al sistema de agotamiento, con la sola limitación de no poderse amortizar bienes que no estén situados en Venezuela.

Las inversiones capitalizadas a las que hace referencia el artículo 24 de la Ley de ISLR y que resultan aplicables a las empresas mixtas, están expresamente establecidas en dicha Ley (artículo 26), bajo los siguientes términos:

- (i) Los gastos directos de exploración, levantamientos topográficos y otros similares;²⁵

²⁴ Publicado en Gaceta Oficial N° 5.662, Extraordinario del 24 de septiembre de 2003 (Reglamento de la Ley de ISLR)

²⁵ De conformidad con el artículo 45 del Reglamento de la Ley de ISLR, dichos gastos son los realizados para conocer la existencia de hidrocarburos en nuevas áreas, incluyendo los siguientes: (a) Trabajos geológicos, sismográficos y los realizados por cualquier otro método para los mismos fines; (b) Carreteras de acceso a los campos de exploración; (c) Perforación de pozos estructurales y de exploración; (d) Construcciones en campos de exploración; y, (e) Gastos de levantamientos topográficos directamente relacionados con los trabajos de exploración. Asimismo, conforme a lo dispuesto en el artículo 47 del referido Reglamento, las bases para el cálculo de la amortización por agotamiento de dichos gastos, son las siguientes: (i) El costo no amortizado de las inversiones a que se refiere el artículo 45 de este Reglamento; (ii) El total de las reservas recuperables de las Áreas probadas; y (iii) La producción total de la empresa.

- ii) Una cuota razonable de los gastos indirectos hechos en las operaciones de los campos aplicables a los trabajos de desarrollo en las diversas fases de la industria; y
- (iii) Cualquier otra erogación que constituya inversión de carácter permanente.

1.4. Rebajas por nuevas inversiones

Al igual que en el caso de la amortización, las empresas mixtas, entendidas como empresas dedicadas a la explotación de hidrocarburos, poseían, bajo las disposiciones de la Ley de ISLR de 2001 reglas especiales en cuanto a las rebajas por nuevas inversiones se refiere. Dichas reglas se encuentran establecidas en el artículo 56 de la Ley de ISLR de 2001, y se resumen a partir de la siguiente comparación efectuada respecto del tratamiento previsto para otros contribuyentes dedicados a actividades distintas a hidrocarburos:

	Actividades Hidrocarburos (incluye empresas mixtas)	Otras actividades (incluye convenios operativos)
Monto de la rebaja	8%	Actividades industriales 10% Actividades turísticas 75% Actividades agrícolas 80%
Limitación al monto de la rebaja	Si aplica. Las rebajas no podrán exceder del 2% del monto del enriquecimiento global de la empresa.	No aplica
Deducciones a los efectos de la determinación del monto de la rebaja	(i) Los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de estos nuevos activos fijos, hechos en el ejercicio y (ii) Un dos por ciento (2%) del promedio del activo fijo neto para el ejercicio anterior, calculado éste con base a los balances de principio y fin de año.	(i) Los retiros, las amortizaciones y las depreciaciones de estos nuevos activos fijos, hechos en el ejercicio.
Rebaja adicional	(i) 4% por inversiones en: a) Exploración, perforación e instalaciones conexas de producción, transporte y almacenamiento, hasta el puerto de embarque o lugar de refinación en el país, inclusive; b) Recuperación secundaria de hidrocarburos; c) Aprovechamiento, conservación y almacenamiento del gas, incluido el licuado; y d) Valorización de hidrocarburos y los egresos por concepto de investigación. (ii) 10% por inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, la recuperación de las áreas objeto de exploración y explotación de hidrocarburos y gas realizadas en las áreas de influencia de la unidad de producción.	(i) 10% por inversiones en activos, programas y actividades destinadas a la conservación, defensa y mejoramiento del ambiente, la recuperación de las áreas objeto de exploración y explotación de hidrocarburos y gas realizadas en las áreas de influencia de la unidad de producción.
Duración de la rebaja	La Ley de ISLR no establece un lapso de duración.	Por 5 años contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley de ISLR.

No obstante lo anterior, es necesario advertir acerca de la inaplicabilidad de las rebajas por nuevas inversiones a los ejercicios fiscales de las empresas mixtas que se inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley de ISLR (v.g. a partir del 24 de Noviembre de 2006), ello en virtud de la derogatoria del artículo 56 de la Ley de ISLR de 2001, llevada a cabo a través de la reforma legislativa materializada mediante la Ley de ISLR.²⁶

1.5. Presentación de declaraciones estimadas

Como consecuencia de su condición de empresas dedicadas a la realización de actividades de hidrocarburos, las empresas mixtas tendrán plazos, modos de determinación y formas de pago de las declaraciones estimadas diferentes del resto de contribuyentes dedicados a otras actividades comerciales, industriales o de servicios. En este sentido, el artículo 164 del Reglamento de la Ley de ISLR contempla que en los casos de declaraciones estimadas presentadas de conformidad con lo previsto en su artículo 158,²⁷ el contribuyente deberá pagar a título de anticipo el saldo que resulte de rebajar del noventa y seis por ciento (96%) del monto del impuesto derivado de la declaración estimada prevista en dicho artículo, el total de los impuestos que le hayan sido retenidos hasta el mes anterior al del plazo para presentar la declaración. El monto de este impuesto, salvo disposición en contrario basada en el artículo 173 del Reglamento, se pagará en nueve (9) porciones iguales, mensuales y consecutivas en las oficinas Receptoras de Fondos Nacionales. Dicha disposición en contrario está expresamente desarrollada a través del artículo 2 de la Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0069²⁸, en virtud del cual los contribuyentes que se dediquen a realizar actividades mineras o de hidrocarburos, deberán presentar dentro de los primeros cuarenta y cinco (45) días continuos al cierre del ejercicio, la declaración estimada de los enriquecimientos del ejercicio en curso la cual deberá fraccionarse en

²⁶ Asimismo, es necesario señalar que el Parágrafo Primero del artículo 57 de la Ley de ISLR, excluye de forma expresa a los contribuyentes que se dediquen a las actividades señaladas en el artículo 11 de esta Ley.

²⁷ Dicho artículo prevé que aquellos contribuyentes dedicados a actividades de explotación de hidrocarburos, que dentro del año inmediato anterior al ejercicio en curso, hayan obtenido enriquecimientos netos superiores a mil unidades tributarias (1.000 U.T.), deberán determinar y pagar el anticipo de impuesto de todos sus enriquecimientos correspondientes al año gravable en curso, sobre la base del ochenta por ciento (80%) del enriquecimiento global neto correspondiente al año inmediato anterior.

²⁸ Publicada en Gaceta Oficial N° 37.877 del 11 de febrero de 2004.

doce (12) porciones de iguales montos pagaderas mensual y consecutivamente, donde la primera porción se pagará dentro de los catorce (14) días siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración estimada y las porciones restantes dentro de los diez (10) últimos días de cada uno de los once (11) meses calendarios subsiguientes al vencimiento del plazo fijado para el pago de la primera porción.

El tratamiento establecido en el párrafo anterior difiere radicalmente del tratamiento aplicable al resto de los contribuyentes. En efecto, los contribuyentes no dedicados a actividades de hidrocarburos deberán presentar sus declaraciones estimadas dentro de la segunda quincena del sexto mes posterior al cierre del ejercicio, de conformidad con lo señalado en el artículo 164 del Reglamento de la Ley ISLR. Así, el anticipo de impuesto que resulte a pagar podrá ser cancelado hasta en seis (6) porciones de iguales montos, mensual y consecutivamente. Si los contribuyentes optan por pagar en una sola porción esta se pagará conjuntamente con la declaración estimada. Si optan cancelar en dos (2) o más porciones, la primera porción se pagará conjuntamente con la presentación de la declaración estimada y las porciones restantes se pagaran mensual y consecutivamente (**Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0069**, Artículo 1). Por otra parte, dichos contribuyentes no estarán obligados a determinar su anticipo partiendo del saldo que resulte de rebajar del noventa y seis por ciento (96%) del monto del impuesto derivado de la declaración estimada, el total de los impuestos que le hayan sido retenidos hasta el mes anterior al del plazo para presentar la declaración, como sí sucede en el caso específico de las empresas dedicadas a actividades de hidrocarburos.

2. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Las empresas mixtas estarán sujetas a las mismas obligaciones que en materia del IVA consagra la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado²⁹ (Ley del IVA) respecto del resto de los contribuyentes ordinarios del referido tributo. En efecto, las empresas mixtas estarán sujetas al cumplimiento de los deberes formales correspondientes a emisión de facturas y demás comprobantes de conformidad con los requisitos y formalidades previstas tanto en la propia Ley del IVA como en las normas de carácter sub-legal que

²⁹ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.435 del 12 de mayo de 2006.

regulan tales deberes,³⁰ a la presentación de declaraciones de cada periodo impositivo, llevar libros especiales conforme a los requisitos establecidos en la Ley del IVA y su Reglamento General,³¹ a soportar el IVA en la adquisición de bienes y recepción de servicios, y en general, cualquier otra obligación prevista en la legislación que regula el impuesto en comentarios.

No obstante lo anterior, es preciso comentar la existencia de ciertos aspectos que en materia del IVA resultan aplicables a las empresas mixtas y que sí difieren del tratamiento general aplicable a los contribuyentes ordinarios, tratamiento al cual estaban sujetas las empresas operadoras bajo el esquema de los convenios operativos. Dicho tratamiento diferenciado se resume en los siguientes términos:

2.1. Aplicación de una alícuota especial

Las ventas de bienes y/o prestaciones de servicios efectuadas por las empresas mixtas constituirán, conforme a lo previsto en el artículo 1 de la Ley del IVA, operaciones sujetas al pago de dicho tributo.³² No obstante, es preciso destacar que las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de sus filiales, estarán gravadas con la alícuota impositiva del cero por ciento (0%) (**Ley del IVA**, Artículo 27).

La incorporación de dicha alícuota especial en la legislación del IVA, antes aplicable con carácter de exclusividad a las exportaciones efectuadas por contribuyentes ordinarios del referido tributo, tiene su génesis en la reforma efectuada a la Ley del IVA en abril de 2006³³ y tiene por objeto evitar un incremento en la estructura de costos de la comercialización de los hidrocarburos por parte de PDVSA, ya que bajo el esquema anterior de los convenios operativos, los hidrocarburos eran transferidos directamente

³⁰ Resolución N° 320 dictada por Ministerio de Finanzas el 28 de diciembre de 1999 y publicada en Gaceta Oficial N° 36.859 del 29 de diciembre de ese mismo año.

³¹ Publicado en Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario, del 10 de julio de 1999.

³² Adicionalmente al hecho de que la venta o prestaciones de servicios constituyen operaciones sujetas al pago del IVA, es preciso comentar que en materia de hidrocarburos la única exención prevista en la Ley del IVA es la correspondiente a los combustibles derivados de dichos hidrocarburos, así como los insumos y aditivos destinados al mejoramiento de la calidad de la gasolina, tales como etanol, metanol, metil-ter-butil-eter (MTBE), etil-ter-butil-eter (ETBE) y las derivaciones de éstos destinados al fin señalado [**Ley del IVA**, Artículo 14(4)]

³³ Publicada en Gaceta Oficial 38.424 del 26 de abril de 2006.

por las empresas operadoras quienes no recibían un precio de venta que pudiera estar sujeto al IVA sino una contraprestación comprendida por los honorarios de servicios y honorarios de capital.

2.2. *Recuperación de créditos fiscales*

Aunado a lo anterior, y como consecuencia de la referida reforma legislativa, las empresas mixtas fueron incorporadas dentro del régimen de recuperación de créditos fiscales previsto para los exportadores de bienes y/o servicios, asimilando para ello a las empresas mixtas a dicha clase de contribuyentes (Ley del IVA, Artículo 43). Dicha inclusión es totalmente lógica por cuanto la principal fuente de ingresos de las empresas mixtas será sin dudas, la venta de los hidrocarburos naturales, con lo cual dichas empresas no generarán suficientes débitos fiscales contra los cuales compensar los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y recepción de servicios necesarios para la realización de sus actividades de explotación de hidrocarburos.

Como consecuencia de lo anterior, la recuperación del IVA correspondiente a los créditos fiscales soportados por las empresas mixtas se regirá por las disposiciones contenidas en los artículos 43 y 44 de la Ley del IVA, así como por el procedimiento contemplado en el Reglamento Parcial N° 1 de la Ley del IVA en materia de recuperación de créditos fiscales para contribuyentes exportadores³⁴ (“Reglamento Parcial”). Dicho procedimiento de recuperación se resume a partir de los siguientes caracteres fundamentales:

- (i) Las empresas mixtas deberán presentar una solicitud de recuperación mensual en cualquier día hábil del mes siguiente a aquel en que realice sus ventas de hidrocarburos, por ante la Gerencia Regional de Tributos Internos de su domicilio fiscal,³⁵ la cual deberá comprender los créditos fiscales correspondientes a un solo período de imposición;
- (ii) La solicitud deberá estar acompañada de una serie de recaudos los cuales se identifican en el artículo 8 del Reglamento Parcial;

³⁴ Dictado mediante Decreto N° 2.611 del 16 de septiembre de 2003 y publicado en Gaceta Oficial N° 37.794 del 10 de octubre de 2003.

³⁵ En virtud de lo dispuesto en el artículo 4(a) de la Providencia Administrativa N° 828 del SENIAT del 21 de septiembre de 2005, publicada en Gaceta Oficial N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005, las empresas mixtas seguramente estarán sujetas al control de la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del SENIAT.

- (iii) La Administración Tributaria deberá pronunciarse sobre la procedencia o no de la solicitud presentada en un lapso no mayor de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de su recepción definitiva; y
- (iv) La recuperación de los créditos fiscales sólo podrá efectuarse mediante la emisión de certificados especiales de reintegro tributario, los cuales podrán ser cedidos o utilizados para el pago de tributos nacionales, accesorios de la obligación tributaria, sanciones tributarias y costas procesales.

En todo caso, por cuanto el procedimiento de recuperación de créditos fiscales previsto en la Ley del IVA y el Reglamento Parcial está diseñado para el caso concreto de contribuyentes exportadores, deberán hacerse ciertos ajustes a los fines de su aplicación a la recuperación de los créditos de las empresas mixtas. Tal sería el supuesto, del cálculo del crédito a recuperar en el cual la Ley del IVA distingue a las ventas internas de las ventas exportación para limitar la recuperación a los créditos imputables únicamente a estas últimas ventas. Así, en el caso concreto de las empresas mixtas, la distinción tendría que hacerse con relación a la venta de bienes y/o prestaciones de servicios distintas a las ventas de hidrocarburos, las cuales no deberían beneficiarse del mecanismo de recuperación. En vista de que inevitablemente existirán diferencias a la hora de la aplicación del procedimiento, sería recomendable que en una futura reforma de la Ley del IVA y a través de la emisión de un nuevo reglamento parcial se incluyeran ésta y otras clases de adaptaciones evitándose así que las mismas queden al arbitrio del funcionario o de las propias empresas mixtas.

2.3. Condición de Agentes de Retención del IVA

Las empresas operadoras bajo el esquema de los convenios operativos calificaban como agentes de retención del IVA dada su condición de contribuyentes especiales, por lo cual les resultaban aplicables las disposiciones contenidas en la Providencia Administrativa No. SNAT/2005/0056 mediante la cual se designan como Agentes de Retención del IVA a los sujetos pasivos calificados como especiales³⁶ (“Providencia 0056”).

Por el contrario, en el caso concreto de las empresas mixtas las disposiciones aplicables en materia de retención del IVA serían las consagradas en

³⁶ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005.

la Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A mediante la cual se designan a los Entes Públicos como Agentes de Retención del IVA³⁷ (“Providencia 0056-A”). En efecto, la Providencia 0056-A incluye dentro de la definición de entes públicos nacionales a *“los entes descentralizados funcionalmente con fines empresariales, en los cuales la República Bolivariana de Venezuela o alguno de los entes creados por ella, tenga una participación accionaria mayor al cincuenta por ciento (50%) del capital social, con excepción de aquellos que hayan sido calificados como sujetos pasivos especiales por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT).”* [Providencia 0056-A, Artículo 2(8)] Aun cuando la redacción del artículo en nuestro criterio no es la más clara, consideramos que las empresas mixtas quedarían inmersas dentro de la definición y, por tanto, les resultarían aplicables las disposiciones contenidas en la referida Providencia 0056-A.

Aun cuando ambas providencias administrativas prevén normas similares en cuanto al porcentaje de retención aplicable, procedimientos de recuperación de excedentes de retención acumulados no deducidos, ajustes de precios, retenciones practicadas y enteradas indebidamente, oportunidades de enteramiento y otros aspectos generales, es importante destacar una diferencia en cuanto al momento en el cual se debe practicar la retención, la cual existirá dependiendo del hecho de que las empresas mixtas estén sometidas o no al Sistema de Gestión y Control de las Finanzas Públicas (SIGECOF).³⁸

Así, en el supuesto en el que dichas empresas estén sujetas al SIGECOF, la retención del impuesto se efectuará: (i) al momento del pago efectivo de la obligación, en los casos que se giren órdenes de pago directamente contra la Cuenta del Tesoro, (ii) en el momento que se autorice el pago, cuando éste se efectúe con recursos provenientes de avances, anticipos o transferencias (Providencia 0056-A, Artículo 16). Por el contrario, si las empresas mixtas están fuera del alcance del SIGECOF, la retención deberá practicarse al igual que en el caso de los demás agentes de retención, en el momento del pago o del abono en cuenta según sea lo que ocurra primero [Providencia 0056-A, Artículo 16(c); Providencia 0056, Artículo 14].

³⁷ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005 y reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 38.188 del 17 de mayo de 2005.

³⁸ Establecido mediante Reforma del Decreto N° 570 del 23 de febrero de 1995, publicada en Gaceta Oficial N° 36.572 del 2 de noviembre de 1998.

3. Condición de Contribuyente Especial de las empresas mixtas

Al igual que en el supuesto de las empresas operadoras previstas bajo los convenios operativos, la condición de contribuyentes especiales de las empresas mixtas es atribuida directamente por la Providencia Administrativa N° 0828 sobre Sujetos Pasivos Especiales³⁹ (“Providencia 0828”), con independencia del monto de los ingresos brutos reportados en su última declaración jurada anual, para el caso de tributos que se liquiden por períodos anuales (i.e. ISLR), o del monto de las ventas o prestaciones de servicios en una cualquiera de las seis (6) últimas declaraciones presentadas, para el caso de tributos liquidados por períodos mensuales (i.e. IVA) [**Providencia 0828**, Artículo 4(a)].

No obstante la similitud anterior, es preciso destacar que en lo que respecta al lugar de presentación de la declaración y pago del ISLR, las empresas correspondientes a los convenios operativos y las actuales empresas mixtas si reciben un tratamiento distinto conforme a las disposiciones establecidas en el la Providencia 0828. En efecto, las empresas operadoras prestadoras de servicios bajo el esquema de los convenios operativos debían presentar sus declaraciones y efectuar los pagos a que haya lugar por concepto de tributos, multas, intereses y demás accesorios, exclusivamente en el lugar indicado en la respectiva providencia administrativa mediante la cual se les notificó de su condición de contribuyentes especiales, con excepción de la declaración y pago del IVA, la cual podían efectuar de forma electrónica a través del portal de Internet del SENIAT conforme a lo dispuesto en la Providencia Administrativa N° 0082.⁴⁰

Contrario a lo anterior, los contribuyentes dedicados a las actividades primarias, industriales y de transporte de hidrocarburos, o a la comercialización de hidrocarburos y sus derivados para su exportación (i.e. empresas mixtas), deberán presentar sus declaraciones definitivas, estimadas y sustitutivas de ISLR, y efectuar los pagos a que hubiere lugar por tales conceptos, incluidos sus correspondientes anticipos, directamente ante las Oficinas de la Tesorería Nacional ubicadas en Banco Central de Venezuela, dentro de los plazos establecidos para ello en las leyes y reglamentos respectivos, debiendo remitir a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital copia de las declaraciones y planillas de pago respectivas,

³⁹ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005.

⁴⁰ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.423 del 25 de abril de 2006.

dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la fecha de cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En cuanto al IVA se refiere, las empresas mixtas, al igual que en el caso de las empresas operadoras bajo el esquema de los convenios operativos deberán presentar sus declaraciones conforme a lo dispuesto en la Providencia N° 00828, es decir, en forma electrónica a través del portal de Internet del SENIAT.

Por otra parte, en lo que respecta a la fecha de presentación y pago de las declaraciones, la Providencia 0828 (Artículo 6) prevé textualmente lo siguiente: *“Las declaraciones relativas al impuesto sobre la renta y al impuesto a los activos empresariales, a excepción de las correspondientes a los sujetos pasivos mencionados en el literal a) del artículo 4 [entre las cuales se incluirían a las empresas mixtas], deberán ser presentadas y efectuados los respectivos pagos, en las fechas que se indiquen en el calendario que publicará anualmente el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, (SENIAT), sin perjuicio del establecimiento de mecanismos de declaración y pagos por medios electrónicos u otros que disponga la Administración Tributaria”* (Destacado nuestro).⁴¹ En cuanto a la fecha de presentación y pago de las declaraciones correspondientes a las empresas mixtas se refiere, el artículo 5 de la Providencia 0828 contempla que los mismos se efectuarán *“dentro de los plazos establecidos para ello en las leyes y reglamentos respectivos”*, y a los cuales se hizo referencia en paginas anteriores, particularmente con relación a la presentación de los anticipos en materia de ISLR.

4. Impuesto sobre actividades económicas

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 156, numeral 12 de la Constitución de 1999, es de la competencia exclusiva del Poder Público Nacional, lo correspondiente a *“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, (...)”*.

En concordancia con la norma anterior, el artículo 183 de la Constitución impone la prohibición a los Estados y Municipios de gravar las actividades cuya potestad tributaria ha sido atribuida al Poder Nacional, conforme a los términos que se exponen a continuación:

⁴¹ El calendario al que hace referencia la Providencia 0828, fue publicado en Gaceta Oficial N° 38.331, del 8 de diciembre de 2005.

“Artículo 183. Los Estados y los Municipios no podrán:

1. Crear aduanas ni impuestos de importación, de exportación o de tránsito sobre bienes nacionales o extranjeros, o sobre las demás materias rentísticas de la competencia nacional.” (Destacado nuestro)

En virtud de los dispositivos constitucionales transcritos, es claro que la tributación sobre las actividades de minas e hidrocarburos queda excluida del ámbito municipal y estatal, especialmente con relación a los tributos establecidos sobre las actividades relacionadas con la exploración y explotación de dichos recursos naturales. Tal exclusión ha sido reconocida por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia,⁴² al ratificar el criterio expuesto por la extinta Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia mediante sentencia del 17 de agosto de 1999, en los términos que se transcriben a continuación:

“En esa sentencia se decidió que las actividades que implican auténtica explotación de hidrocarburos, por cuanto conllevan la adquisición de propiedad sobre el crudo extraído por parte de las asociaciones empresariales conformadas tanto el capital público como por capital privado, son las que escapan de la tributación municipal, mas no las actividades que llevan a cabo quienes ejecutan los llamados “Convenios de Servicios Operativos”, en los cuales expresamente se excluye que la titularidad sobre el crudo pase a los operadores del campo –entes eminentemente privados– por lo cual se entiende que tales entes llevan a cabo servicios comerciales que no significan explotación del hidrocarburo. En consecuencia, esos Convenios y cualesquiera otros en los cuales el particular no se apropie del hidrocarburo, en asociación con el Estado venezolano, quedan sujetos a los tributos municipales.” (Resaltado nuestro).

Aunado a la exclusión anterior, el artículo 211 de la Ley Orgánica del Poder Público Municipal⁴³ (LOPPM) contempla expresamente la prohibición por parte de los municipios de gravar con el impuesto sobre actividades

⁴² Sentencia dictada el 4 de marzo de 2004, caso: Solicitudes de interpretación constitucional presentadas por Franklin Duno Petit, Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia, y por las empresas BJ Services de Venezuela, C.A., Nimir Petroleum Venezuela B.V., Baker Hughes de Venezuela, S.A. y Servicios Halliburton de Venezuela, S.A., respecto de los artículos 156, 180 y 304 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Consultada en www.tsj.gov.ve/decisiones

⁴³ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.421 del 21 de abril de 2006.

económicas las actividades llevadas a cabo por las empresas mixtas bajo los siguientes términos:

“De conformidad con los artículos 183 y 302 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, las actividades económicas de venta 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.” (Resaltado nuestro)

Como consecuencia de la exclusión comentada, y a los efectos de compensar el impacto que dicha exclusión producirá en los presupuestos de los diferentes municipios, la Asamblea Nacional incluyó dentro del Acuerdo mediante el cual se aprobaron los Términos y Condiciones para la Creación y Funcionamiento de las Empresas Mixtas⁴⁴ (“Acuerdo”) una asignación del 2,22 % derivado de la recaudación que por concepto de ventaja especial percibirá la República por intermedio del MENPET.⁴⁵ Dicha ventaja especial y la participación que de éstas corresponde a los municipios afectados, está prevista en el Artículo Primero, numeral 6 del Acuerdo, el cual se transcribe a continuación:

“La Empresa Mixta entregará a la República Bolivariana de Venezuela como ventajas especiales: a) una participación, como regalía adicional, de tres coma treinta y tres por ciento (3,33%) sobre los volúmenes de hidrocarburos extraídos en el área delimitada, la cual será distribuida de la siguiente manera: directamente para los municipios que conforman el Área Delimitada dos coma veintidós por ciento que sustituirá a los pagos dejados de percibir por dichos municipios por concepto de impuestos municipales, con motivo del cese de los convenios operativos, y para un fondo dedicado a financiar proyectos de desarrollo endógeno dentro de los lineamientos del Plan Nacional de Desarrollo en la respectiva, uno coma once por ciento (1,11%);”. (Resaltado nuestro)

⁴⁴ Publicada en Gaceta Oficial N° 38.410 del 31 de marzo de 2006.

⁴⁵ La ventaja especial tiene como fundamento legal el Artículo 36 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos, según el cual: “En los instrumentos mediante los cuales se otorgue el derecho a realizar las actividades, se podrán establecer ventajas especiales para la República, tales como el aumento de la regalía, de las contribuciones u otras contraprestaciones previstas en esta Ley; el empleo y cesión de nuevas y avanzadas tecnologías, así como el otorgamiento de becas, oportunidades de entrenamiento técnico u otras actividades de desarrollo del factor humano.

Si bien es cierto que a partir de la distribución acordada por la Asamblea Nacional, los Municipios percibirán un porcentaje de participación del 2,2% sobre la regalía adicional, es preciso tener en cuenta que en muchos casos, los municipios soportarán una importante disminución de ingresos, especialmente aquellos municipios que incluyeron dentro de sus Ordenanzas respectivas alícuotas impositivas excesivamente elevadas.⁴⁶

5. Impuestos especiales en materia de hidrocarburos

De conformidad con lo previsto en el artículo 48 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (LOH), las personas que realicen las actividades previstas en dicha Ley (incluidas las actividades primarias desarrolladas por las empresas mixtas), deberán pagar los siguientes impuestos:

5.1. Impuesto superficial

Este tributo, dirigido a gravar las superficies ociosas de las Áreas Delimitadas, consiste en la aplicación de un impuesto equivalente a cien unidades tributarias (100 U.T.) por cada km² o fracción de la superficie ociosa, por cada año transcurrido, el cual se incrementará anualmente en un dos por ciento (2%) durante los primeros cinco (5) años y en un cinco por ciento (5%) en los años subsiguientes. Como se observa, el referido tributo tiene, aunado al fin recaudatorio, la finalidad de incentivar el total aprovechamiento de las áreas concedidas para la explotación de hidrocarburos.

5.2. Impuesto de Consumo Propio

El impuesto de consumo propio está constituido por un diez por ciento (10%) del valor de cada metro cúbico (m³) de productos derivados de los hidrocarburos producidos y consumidos como combustible en operaciones propias de la empresa mixta, calculados sobre el precio al que se venda al consumidor final. Sin embargo, en el caso en el que dicho producto no sea vendido en el mercado nacional, el precio será fijado por el Ministerio de Energía y Petróleo

5.3. Impuesto de Consumo General

Por cada litro de producto derivado de los hidrocarburos vendido en el mercado interno entre el treinta y cincuenta por ciento (30% y 50%) del precio pagado por el consumidor final, cuya alícuota entre ambos límites será fijada anualmente en la Ley de Presupuesto. Este impuesto a ser pagado

⁴⁶ En algunos municipios las actividades desarrolladas por las empresas operadoras estaban sujetas a una alícuota del impuesto sobre actividades económicas del 8%.

por el consumidor final será retenido en la fuente de suministro para ser enterado mensualmente al Fisco Nacional.

5.4. *Impuesto de Extracción*

Las empresas mixtas pagarán un impuesto de un tercio (1/3) del valor de todos los hidrocarburos líquidos extraídos de los yacimientos explotados, medidos en el campo de producción y calculados a valor de mercado, o a valor convenido o, en defecto de ambos a un valor fiscal fijado por el liquidador, conforme lo dispuesto en el Artículo 47 de la LOH. El impuesto será pagado mensualmente junto con la regalía del 30% prevista en el artículo 44 de la LOH. Al calcular el Impuesto de Extracción, la empresa mixta tendrá derecho a deducir lo que hubiese pagado por regalía, inclusive la regalía adicional que esté pagando como ventaja especial (i.e. 3,3%). Asimismo, la empresa mixta tendrá el derecho a deducir a los efectos del cálculo y pago del impuesto, lo que hubiese pagado por cualquier ventaja especial pagable anualmente, pero solamente en periodos subsecuentes al pago de dicha ventaja especial anual.

El impuesto podrá ser rebajado hasta un mínimo del veinte por ciento (20%) cuando el Ejecutivo Nacional lo estime justificado según las condiciones de mercado, o de un proyecto de inversión específico para incentivar, entre otros, proyectos de recuperación secundaria, quedando facultado dicho Ejecutivo para restituir el impuesto a su nivel original cuando estime que las causas de la exoneración hayan cesado.

Con relación a este impuesto vale la pena hacer énfasis en el criterio expuesto por el jurista venezolano Oswaldo Anzola⁴⁷, en virtud del cual la consagración de la base imponible de esta exacción prevista en el artículo 48(4) de la LOH, resultaría violatoria del principio de legalidad tributaria consagrado en los artículos 317 de la Constitución⁴⁸ y 3 del Código Orgánico Tributario.⁴⁹ En virtud del referido principio, los elementos fundamentales

⁴⁷ En la conferencia magistral dictada en las VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario celebradas el 11 de noviembre de 2006, en la ciudad de Caracas.

⁴⁸ “**Artículo 317.** No podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes.”

⁴⁹ “**Artículo 3.** Sólo a las leyes corresponden regular con sujeción a las normas generales de este código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base de su cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.(...)”

del tributo deberán estar expresamente definidos en la Ley respectiva y, por lo tanto, no podrá ser establecida de forma unilateral por el sujeto activo del tributo, ni tampoco de forma convencional entre éste y el sujeto obligado al pago del mismo. Así, por cuanto la base imponible del impuesto sobre extracción estará constituida por la misma base de cálculo de la regalía pagada en dinero, es decir, por el precio de los volúmenes de hidrocarburos correspondientes, medidos en el campo de producción y a valor de mercado, o a valor convenido o, en defecto de ambos a un valor fiscal fijado por el liquidador, en criterio del referido autor se estaría en presencia de una abierta violación del referido principio tributario de orden constitucional. Como consecuencia de lo anterior, el autor concluye que dicha exacción, en lugar de constituir un tributo, calificaría como una regalía.

En nuestro criterio, la violación al principio de legalidad alegada por Anzola sería discutible partiendo del hecho de que en efecto la LOH establece, a través de la remisión efectuada a su artículo 47, cuál es la base imponible del impuesto (v.g. *precio de los volúmenes de hidrocarburos correspondientes, medidos en el campo de producción*) con la particularidad de que dicho precio será determinado “a valor de mercado, o a valor convenido o, en defecto de ambos a un valor fiscal fijado por el liquidador”. Tal como se observa, la LOH determina tanto la base imponible como los parámetros para determinarla. Es precisamente en la estos últimos parámetros donde radica la presunta violación del principio de legalidad; no obstante, resulta de importancia resaltar las siguientes circunstancias: (i) la determinación por parte del liquidador únicamente es posible ante la ausencia de los valores de mercado o convenido; (ii) en el caso del valor de mercado, existen otras normas de carácter tributario que fijan como forma de determinación de la base imponible, el valor de mercado de las mercancías involucradas (v.g. Artículo 23, párrafo primero, del Reglamento de la Ley de ISLR, caso de dación en pago o permuta), sin que dichas normas hayan sido demandadas por motivos de violación al principio de legalidad; y (iii) existen normas tributarias en la que la determinación de la cuantía de la base imponible del tributo, viene dada por el acuerdo de voluntades entre particulares (v.g. IVA, Artículo 20, en el que la base imponible en la venta de bienes se determina a partir del precio facturado del bien, con la limitación de que no sea menor del precio corriente en el mercado, en cuyo caso este último precio será la base de cálculo), sin que tampoco se conozcan de denuncias de nulidad de dichas normas.

5.4 *Impuesto de Registro de Exportación*

Como consecuencia de la última reforma efectuada a la LOH, el legislador incluyó, a través del numeral 5 de su artículo 48 de la referida Ley, el pago de un tributo equivalente al uno por mil (0,1%) del valor de todos los hidrocarburos exportados de cualquier puerto del territorio nacional, calculado sobre el precio al que se venda al comprador de dichos hidrocarburos. A tal efecto, el vendedor informará al Ministerio de Energía y Petróleo, antes de zarpar, sobre el volumen, grado API, contenido de azufre y el destino del cargamento. El mencionado artículo, contempla el deber formal a cargo del vendedor de presentar copia de la factura correspondiente al Ministerio de Energía y Petróleo dentro de los cuarenta y cinco (45) días continuos a la fecha de haber zarpado el buque junto con el comprobante de pago del impuesto bajo comentarios.

Asimismo, la LOH consagra la posibilidad de que el Ejecutivo Nacional pueda exonerar total o parcialmente por el tiempo que determine el Impuesto de Consumo General, a fin de incentivar determinadas actividades de interés público o general. Al igual que en el caso del tributo anterior, el Ejecutivo Nacional podrá restituir el impuesto a su nivel original cuando cesen las causas de la exoneración.

IV. CONCLUSIONES

Una vez analizada la legislación tanto general como tributaria aplicable a las empresas mixtas, hemos llegado a las siguientes conclusiones:

- Los particulares pueden participar en las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, siempre que lo hagan a través de una Empresa Mixta Operadora en la cual el Estado tenga control de sus decisiones debido a que mantiene una participación de más del cincuenta por ciento (50%) de su capital social;
- La constitución y regulación de las empresas mixtas se regirá por las disposiciones de la LOH, de los Acuerdos dictados por la Asamblea Nacional, por el Código de Comercio y por las demás leyes que les resulten aplicables;
- Las Empresas Mixtas Operadoras que son constituidas con la finalidad de realizar actividades primarias de conformidad con la LOH son Empresas, Asociaciones o Sociedades propiedad del Estado;

- Por cuanto la Empresa Mixta Operadora se constituirá bajo la forma de compañías anónimas conforme al Acuerdo de Constitución y modelo de contrato aprobado por la Asamblea Nacional, dichas empresas se regirán tanto por las disposiciones del Código de Comercio relativas a compañías anónimas, como por las normas previstas en la Ley Orgánica de la Administración Pública, debiéndose además sujetar a todas aquellas leyes que contengan obligaciones y/o controlen a las empresas del Estado;
- Las empresas mixtas constituidas con ocasión de la migración del esquema de los convenios operativos, estarán sujetas al pago del ISLR conforme las normas aplicables a los contribuyentes dedicados a la realización de actividades de explotación de hidrocarburos. En consecuencia dichas empresas mixtas: (i) estarán sujetas a la aplicación la tarifa única del 50% por la totalidad de sus enriquecimientos (incluyendo los que no provengan de actividades de hidrocarburos); (ii) los dividendos que repartan también estarán sujetos al pago de la tarifa del 50% independientemente de la actividad económica de sus accionistas; (iii) estarán sujetas a regalias especiales de amortización; (iv) no serán beneficiarias de rebajas por nuevas inversiones; (v) estarán sujetas a reglas especiales en materia de presentación de declaraciones estimadas;
- Las empresas mixtas calificarán como contribuyentes ordinarios del IVA, estando en consecuencia sujetas al cumplimiento de la totalidad de los deberes materiales y formales previstos para dicha categoría de contribuyentes. En tal sentido, las ventas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por dichas empresas estarán sujetas a la aplicación de la tarifa general del 14%, con la excepción de las ventas de hidrocarburos naturales efectuadas por las empresas mixtas a Petróleos de Venezuela, S.A. o a cualquiera de sus filiales, las cuales estarán gravadas con la alícuota impositiva del cero por ciento (0%). Como consecuencia de la aplicación de la referida tarifa especial, las empresas mixtas tendrán el derecho de recuperar los créditos fiscales soportados en la adquisición de bienes y/o servicios, conforme al procedimiento establecido en la Ley del IVA como en el Reglamento Parcial No. 1 de dicha Ley. En nuestro criterio, dadas las características especiales de las empresas mixtas, la aplicación de las normas

del Reglamento Parcial No.1 debe tener un carácter provisional hasta tanto sean dictadas normales especiales sobre la materia. Asimismo, las empresas mixtas calificarán como agentes de retención del IVA, de conformidad con las disposiciones consagradas en la Providencia Administrativa No. SNAT/2005/0056-A mediante la cual se designan a los Entes Públicos como Agentes de Retención del IVA;

- Al igual que las empresas prestadoras de servicios bajo los extintos convenios operativos, las empresas mixtas tendrán la condición de contribuyentes especiales. No obstante, a diferencia de las primeras, las empresas mixtas deberán presentar sus declaraciones definitivas, estimadas y sustitutivas de ISLR, y efectuar los pagos a que hubiere lugar por tales conceptos, incluidos sus correspondientes anticipos, directamente ante las Oficinas de la Tesorería Nacional ubicadas en Banco Central de Venezuela, debiendo remitir a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital copia de las declaraciones y planillas de pago respectivas, dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la fecha de cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- Las empresas mixtas no estarán sujetas al pago del impuesto municipal sobre actividades económicas; y
- Las empresas mixtas estarán sujetas al pago de los tributos establecidos en la LOH.
- En nuestro criterio, la violación del principio de legalidad en lo que respecta a la determinación de la base de cálculo del impuesto de extracción es discutible, por cuanto: (i) la determinación por parte del liquidador únicamente es posible ante la ausencia de los valores de mercado o convenido; (ii) en el caso del valor de mercado, existen otras normas de carácter tributario que fijan como forma de determinación de la base imponible, el valor de mercado de las mercancías involucradas; y (iii) existen normas tributarias en las que la determinación de la cuantía de la base imponible del tributo, viene dada por el acuerdo de voluntades entre particulares.

V. BIBLIOGRAFÍA

CARMONA BORJAS, Juan Cristóbal (Coordinador), *Temas de Derecho Petrolero*, Mc Graw Hill, Caracas, abril 1998.

RÉGIMEN LEGAL Y FISCAL APLICABLE A LAS EMPRESAS MIXTAS PREVISTAS EN LA LEY ORGÁNICA...

- CEPET, Léxico de la Industria Venezolana de los Hidrocarburos, Caracas, septiembre 1994.
- CEPET, La Industria Venezolana de los Hidrocarburos, noviembre 1989.
- EVANS MÁRQUEZ, Ronald. *Algunas precisiones sobre los reparos petroleros*, Revista *Petróleo YV*, abril 2006.
- GARCÍA BELSUNCE (Coordinador), *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1994.
- MINISTERIO DE ENERGÍA Y PETRÓLEO, *Convenios Operativos: Una privatización disfrazada*, Serie Plena Soberanía Petrolera, No. 3, Caracas, Venezuela, marzo 2006.
- MINISTERIO DE ENERGÍA Y PETRÓLEO, *Empresas Mixtas al Servicio del pueblo*. Serie Plena Soberanía Petrolera, No. 4, Caracas, Venezuela, marzo 2006.
- RODRÍGUEZ, Policarpio. *Petróleo en Venezuela ayer, hoy y mañana*. Editora El Nacional, Caracas, 2006.

VI. LEGISLACIÓN

- Acuerdo mediante el cual se aprobaron los Términos y Condiciones para la Creación y Funcionamiento de las Empresas Mixtas, publicado en Gaceta Oficial N° 38.410 del 31 de marzo de 2006.
- Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario del 24 de marzo de 2000.
- Ley de Arbitraje Comercial, publicada en Gaceta Oficial N° 36.430 del 7 de abril de 1998.
- Ley Contra la Corrupción, publicada en Gaceta Oficial N° 5.637 Extraordinario del 7 de abril de 2003.
- Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 38.435, del 12 de mayo de 2006.
- Ley de Impuesto sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial N° 38.529 del 25 de septiembre de 2006.
- Ley de Igualdad de Oportunidades para la Mujer publicada en Gaceta Oficial N° 5.398 Extraordinaria del 26 de octubre de 1999.
- Ley de Licitaciones, publicada en Gaceta Oficial N° 5.556 Extraordinario del 13 de noviembre de 2001.
- Ley General de Marinas y Actividades Conexas, publicada en Gaceta Oficial N° 37.570 del 14 de noviembre de 2002.

- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, publicada en Gaceta Oficial N° 38.198 del 31 de mayo de 2005.
- Ley Orgánica de la Administración Pública, publicada en Gaceta Oficial N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, publicada en Gaceta Oficial N° 37.347 del 17 de diciembre de 2001.
- Ley Orgánica de Hidrocarburos, publicada en Gaceta Oficial N° 38.493 del 4 de agosto de 2006.
- Ley Orgánica del Ambiente, publicada en Gaceta Oficial N° 31.004 del 16 de junio de 1976.
- Ley Orgánica del Poder Público Municipal Publicada en Gaceta Oficial N° 38.421 del 21 de abril de 2006.
- Ley Orgánica del Tribunal Supremo de Justicia, publicada en Gaceta Oficial N° 37.942 del 20 de mayo de 2004.
- Ley Orgánica que Regula la Enajenación de Bienes del Sector Público No Afectos a las Industrias Básicas, publicada en Gaceta Oficial N° 3.951 Extraordinario del 7 de enero de 1987.
- Ley sobre Conservación y Mantenimiento de Obras e Instalaciones Públicas, publicada en Gaceta Oficial N° 33.257 del 3 de julio de 1985.
- Providencia Administrativa N° 828 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, publicada en Gaceta Oficial N° 38.313 del 14 de noviembre de 2005.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2004/0069 del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT, publicada en Gaceta Oficial N° 37.877 del 11 de febrero de 2004.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056 mediante la cual se designan como Agentes de Retención del IVA a los sujetos pasivos calificados como especiales, Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005.
- Providencia Administrativa N° SNAT/2005/0056-A mediante la cual se designan como Agentes de Retención del IVA a los sujetos pasivos calificados como especiales, Publicada en Gaceta Oficial N° 38.136 del 28 de febrero de 2005, reimpressa por error material en Gaceta Oficial N° 38.188 del 17 de mayo de 2005.
- Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial N° 5.662, Extraordinario del 24 de septiembre de 2003.
- Reglamento de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado, publicado en Gaceta Oficial N° 5.363 Extraordinario, del 10 de julio de 1999.
- Reglamento Parcial N° 1 de la Ley que establece el Impuesto al Valor Agregado en materia

de recuperación de créditos fiscales para contribuyentes exportadores, publicada en Gaceta Oficial N° 37.794 del 10 de octubre de 2003.

VII. JURISPRUDENCIA

- Tribunal Supremo de Justicia Sala Político-Administrativa, dictada el 4 de marzo de 2004, caso: Solicitudes de interpretación constitucional presentadas por Franklin Duno Petit, Alcalde del Municipio Simón Bolívar del Estado Zulia, y por las empresas BJ Services de Venezuela, C.A., Nimir Petroleum Venezuela B.V., Baker Hughes de Venezuela, S.A. y Servicios Halliburton de Venezuela, S.A., respecto de los artículos 156, 180 y 304 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario del 13 de junio de 2001, Caso: Proagro, C.A. vs. SENIAT.