

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

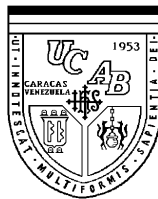
**NATURALEZA JURÍDICA DE LOS APORTES PREVISTOS EN LA LEY
ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN**

Trabajo Especial de Grado, para optar
al Grado de Especialista en Derecho
Financiero

Autor: María Elisa Briquet Mármol

Asesor: Antonio Ecarri Angola

Caracas, diciembre de 2007.



**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

ACEPTACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la abogada María Elisa Briquet Mármol, titular de la cédula de identidad N° 13.585.512, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: "Naturaleza Jurídica de los Aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación"; considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En Caracas, a los 30 días del mes de noviembre de 2007.

Antonio Ecarri Angola
C.I. N° 11.361.856

ÍNDICE GENERAL

	Pag.
ACEPTACIÓN DEL ASESOR	ii
ÍNDICE	iii
RESUMEN	v
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I. POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES RESPECTO A LA CONCEPTUALIZACIÓN Y CARACTERIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	7
A. DEFINICIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	7
B. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS.....	10
C. CLASES DE TRIBUTOS.....	12
1. IMPUESTOS.....	12
2. TASAS.....	15
3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y PARAFISCALES.....	17
CAPÍTULO II. JUSTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	28
CAPÍTULO III. PRINCIPIOS RECTORES EN MATERIA TRIBUTARIA.....	33
A. PRINCIPIO DE LEGALIDAD E IRRETROACTIVIDAD.....	33
B. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.....	37
C. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	41
D. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.....	43
E. PROTECCION DE LA ECONOMIA Y LIBERTAD ECONOMICA.....	46
CAPITULO IV. ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.....	49
A.GENERALIDADES.....	49
B. DE LOS APORTES.....	55
1. APORTES PROVENIENTES DE LA COMERCIALIZACIÓN DE RESULTADOS.....	55

2. APORTES PROVENIENTES DE LAS EMPRESAS DE HIDROCARBUROS.....	57
3. APORTES PROVENIENTES DE LA ACTIVIDAD MINERA Y ELÉCTRICA.....	57
4. APORTES PROVENIENTES DE EMPRESAS EN OTROS SECTORES PRODUCTIVOS.....	57
5. APORTES PROVENIENTES DE SOCIEDADES NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS O CONSTITUIDAS EN EXTERIOR Y DOMICILIADAS EN VENEZUELA.....	58
C. SUJETOS OBLIGADOS.....	58
D. DE LA BASE IMPONIBLE.....	59
E. DEBERES FORMALES.....	61
F. SANCIONES.....	62
G. DE LA ENTRADA EN VIGENCIA.....	63
 CAPÍTULO V. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LOS TRIBUTOS Y LOS APORTES PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.....	 66
 CAPÍTULO VI. LO POSITIVO Y LO NEGATIVO DE LA CREACIÓN DE LOS APORTES PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.....	 72
A. ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.....	72
B. DESLEGALIZACIÓN DE ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO.....	74
C. PRESIÓN TRIBUTARIA.....	76
D. FORTALECIMIENTO DE ÁREAS DE INVESTIGACIÓN, CIENCIA Y TECNOLOGÍA.....	78
 CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	 80
 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	 85

UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRÉS BELLO”
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO

**NATURALEZA JURÍDICA DE APORTES PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA
DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN**

Autor: María Elisa Briquet Mármol,
Asesor: Antonio Ecarri Angola
Fecha: diciembre de 2007

RESUMEN

El objetivo de la presente investigación fue determinar la naturaleza jurídica de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, publicada en fecha 3 de agosto de 2005.

Se logró dicho objetivo a través de una investigación monográfica, documental, a nivel descriptivo.

En este sentido, se realizó un análisis de los tributos -sus caracteres y tipos– así como de los aspectos esenciales que identifican los aportes en cuestión, para establecer finalmente las semejanzas y diferencias entre ambas figuras.

La comparación, realizada con métodos y reglas lógicas, permitió fijar y determinar la naturaleza tributaria de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

El material utilizado fué: la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario y leyes venezolanas de carácter tributario, La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y su Reglamento, las opiniones de la doctrina sobre los impuestos, tasas, contribuciones especiales y parafiscales, así como las opiniones de la doctrina respecto a los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación. Además, se revisaron diferentes sentencias del Tribunal Supremo de Justicia.

Descriptores: Aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, tributos, impuestos, tasas, contribuciones especiales y parafiscales, principios tributarios.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años el dinamismo legislativo en materia de creación de tributos ha sufrido un notable incremento. Así, hemos visto aparecer en la esfera jurídico impositiva nuevas categorías de tributos, específicamente por el nacimiento de la parafiscalidad; lo que ha generado el aumento de la presión tributaria en cabeza de los contribuyentes. Ello, deriva en una merma considerable de la real capacidad contributiva de los sujetos incididos, y muy especialmente del sector privado y productivo del país.

De no tomarse medidas de política fiscal en miras a la razonabilidad del poder tributario versus la capacidad contributiva de los particulares, pudiera generarse además un grave perjuicio del derecho a la libertad económica, así como también a la garantía constitucional del derecho de usar y disponer de la propiedad; lo cual, a mediano o largo plazo, perjudicará la economía del país y más allá las finanzas publicas.

Uno de los aportes creados recientemente, pudiera representar un incremento absolutamente significativo de la presión tributaria, en caso de que se concluyese a lo largo de esta investigación, que se trata de un tributo propiamente dicho. Este aporte, es el creado a través de la Ley Orgánica de Ciencia Tecnología e Innovación (2005), el cual constituye una obligación en cabeza de ciertos sectores de la economía y de las grandes empresas, de destinar una parte de sus ingresos brutos a la actividad científica, tecnológica y de innovación en el país. La Ley en cuestión, derogó con su entrada en vigencia el Decreto con Rango y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación promulgado en el año 2001, estableciendo con su reforma, más estrictos mecanismos de control y fiscalización.

Resulta indispensable determinar la naturaleza jurídica del aporte en cuestión, a los fines de evaluar su legalidad, tratamiento, medios de impugnación, entre otros. Sobre el particular, el Ministerio de Ciencia y Tecnología sostiene que tales exacciones constituyen obligaciones de contenido no tributario; sin embargo, existen elementos mediante los cuales se permitiría encuadrar dicho aporte dentro de una de las tipologías del tributo, específicamente como una contribución parafiscal.

Ciertamente, algunos de los rasgos en común que tienen los aportes bajo estudio con las contribuciones especiales son: (i) se trata de una prestación de carácter obligatorio, (ii) es exigida legalmente por el Estado en su poder de imperio a un determinado sector y (iii) está afectada al financiamiento de una actividad o un determinado fondo, en el caso concreto, destinada al financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Sin embargo, dicha contribución no necesariamente ingresa al tesoro nacional, e incluso puede no ingresar a ningún organismo o ente público, sino que los obligados a la prestación pueden llegar a ser al mismo tiempo, beneficiarios de dicho aporte. Ello sucede cuando la obligación de efectuar los aportes es satisfecha mediante la inversión en ciencia y tecnología dentro de la empresa incidida. En este sentido, no se verifica la recaudación del tributo, quedando en un segundo plano la típica justificación fiscal: el fin de cobertura. Así, pareciera que los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación constituyen obligaciones legales de contenido no tributario.

En efecto, los obligados al pago de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, se encuentran en un escenario de inseguridad jurídica puesto que, las indeterminaciones en cuanto a la naturaleza de dicha prestación, así como las distintas posiciones que han asumido tanto los Organismos Públicos competentes, como la doctrina patria, les dificultan a dichos obligados el conocer efectivamente si el aporte al cual están sujetos, fue constitucional y legalmente consagrado, así como los recursos administrativos y judiciales con que cuentan a fin de amparar sus derechos e intereses, tales como el derecho de usar y disponer de la propiedad, la libertad económica, la justa distribución de las cargas de acuerdo a la verdadera capacidad contributiva, entre otros.

El objetivo general del presente trabajo de investigación es determinar la naturaleza jurídica de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación; siendo los objetivos específicos los siguientes: (i) analizar las diferentes posiciones doctrinarias y jurisprudenciales respecto de la conceptualización y caracterización de los tributos, (ii) conocer la justificación de los tributos, (iii) analizar los principios rectores en materia tributaria, (iv) analizar los aspectos relevantes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, (v) verificar la existencia de elementos esenciales del tributo en los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y (vi) analizar los aspectos positivos y negativos de la creación de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Así, la importancia de abordar este tema tan novedoso, radica en la necesidad que tienen los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación y demás entes sujetos al aporte en cuestión, de

conocer efectivamente el alcance de sus obligaciones. Recordemos que esta sería una más de tantas contribuciones a las que el sector privado está sujeto, aumentando a veces en forma desmedida, su carga financiera; por lo que resulta ineludible determinar, como mínimo, la naturaleza jurídica de dicha exacción.

En este sentido, una vez aclarada la verdadera naturaleza jurídica de dichos aportes, podremos constatar si su aludida naturaleza “no tributaria”, tal como es sostenido por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, tiene realmente un basamento jurídico o si con ello sólo se trata de eludir las rigurosidades legales y constituciones en materia tributaria para la creación de tributos.

Dependiendo de las conclusiones a las que arribemos, podremos determinar si es correcta la posición del Ministerio de Ciencia y Tecnología y demás Organismos Públicos que sostengan su naturaleza “no tributaria”; o si por el contrario, dado al carácter tributario –de ser el caso- habrá que efectuar reformas a la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación a fin de ajustar su normativa a los principios constitucionalmente consagrados.

La metodología utilizada en el presente Trabajo Especial de Grado, encuadra dentro de lo que se ha definido como investigación monográfica, documental o teórica, a nivel descriptivo. En este sentido, el material documental del cual se extrajeron los datos que sirvieron de base a la investigación, fueron textos legales venezolanos vigentes, en especial la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Reglamento de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Ley de Impuesto sobre la Renta; sentencias del Tribunal Supremo de Justicia de la República Bolivariana de

Venezuela que tratan el tema de contribuciones parafiscales; literatura jurídica de especialistas en derecho tributario, venezolanos, extranjeros, clásicos y modernos.

El presente trabajo especial de grado consta de seis capítulos. En el Capítulo Primero, se abordará el tema relativo a los tributos y su conceptualización por parte de distintos doctrinarios. Igualmente, se desarrollará en el Capítulo Primero, cada uno de los tipos de tributos, esto es, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, destacando las principales características que permiten distinguir cada figura.

El Segundo Capítulo versa sobre la justificación de los tributos, su finalidad última. Se expondrán las diferentes posiciones doctrinarias al respecto a fin de concluir si una exacción puede ser concebida como tributo, aún cuando no se verifique la existencia de una prestación dineraria que ingrese al tesoro público.

El Tercer Capítulo es un desarrollo de los más relevantes principios que rigen la tributación en Venezuela, como son el principio de la legalidad, principio de irretroactividad de las leyes tributarias, principio de no confiscatoriedad y progresividad, principio de capacidad contributiva, principio de justicia tributaria, protección de la economía y libertad económica, entre otros. Dicho Capítulo, encuentra su fundamento en la necesidad de precisar, en caso que se concluya sobre la naturaleza tributaria de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), su apego a dichos principios constitucionales.

En el Capítulo Cuarto, se exponen los aspectos relevantes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, tales como los diferentes aportes creados, quiénes son los sujetos obligados, la forma de cuantificar dichos aportes, los deberes formales y sanciones por incumplimiento de dichas obligaciones, así como la entrada en vigencia de la Ley en cuestión.

El Capítulo Quinto, es el capítulo mediante el cual se concluye sobre la naturaleza jurídica del aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, toda vez que se hace un análisis comparativo entre dicho aporte y las diferentes especies tributarias.

Por último, en el Capítulo Sexto se analizan algunas de las ventajas y desventajas originadas por la creación del aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

CAPÍTULO I

POSICIONES DOCTRINARIAS Y JURISPRUDENCIALES RESPECTO A LA CONCEPTUALIZACIÓN Y CARACTERIZACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

En el presente capítulo se expondrá lo que debe entenderse por tributo, su evolución histórica, así como los caracteres esenciales a dicha figura. Ello a fin de evaluar si el aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), aún cuando difiere de lo que es conocido típicamente como tributo, pudiera ser considerado como una verdadera exacción tributaria por contener rasgos esenciales de éstos, en cualquiera de sus clases, esto es: los impuestos, tasas y contribuciones especiales o parafiscales.

A. DEFINICIÓN DE TRIBUTOS.

Los tributos son prestaciones patrimoniales (generalmente pecuniarias) obligatorias, exigidas por el Estado en su poder de imperio, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. El tributo es el recurso (mecanismo jurídico) de que se sirven los entes públicos para obtener ingresos tributarios.

A través de este mecanismo, surge en ciertas personas la obligación de pagar al ente público una suma de dinero cuando se dan los supuestos previstos en la Ley.

En relación con la primera de las características señaladas (prestaciones patrimoniales), Villegas (1992, 67) considera que si bien las cargas tributarias como peculiar de la economía monetaria son en dinero, ello no excluye la

posibilidad de que los tributos constituyan otro tipo de prestaciones, siempre que sean “pecuniariamente valiables”.

Por su parte, dentro del marco de conceptualización y caracterización de los tributos, Pérez y González (1991, 187) se inclinan por incluir dentro de los caracteres generales de todas las clases tributarias, su necesaria vinculación con la capacidad económica de quien ha de soportar dichas cargas. Así, señalan los referidos autores, que partiendo de ese postulado:

“(…) resulta evidente: 1.) que impuestos, tasas y contribuciones especiales deberían recoger, en mayor o menor medida, en sus respectivos presupuestos normativos (art. 28 Ley General Tributaria) supuestos fácticos que fueran reveladores de una cierta capacidad contributiva; 2.) que el gravamen en base a la capacidad contributiva no podría ser esgrimido como característica del impuesto frente al tributo. Sin embargo, la mayor o menor recepción del principio de capacidad contributiva, junto a otros elementos adicionales, podría servir perfectamente para diferenciar impuestos, tasas y contribuciones especiales entre sí.”

Por otro lado, es preciso destacar que los tributos deben ser creados por Ley, y en ella deberán estar prevista los elementos esenciales del tributo, como son la base imponible, hecho imponible, alícuota o tipo, sujeto activo, entre otros; ello en cumplimiento al principio de la legalidad tributaria, sobre el que profundizaremos posteriormente.

Al respecto, se pronuncia García (1982, 77-78) en los siguientes términos:

“Del poder fiscal o de imposición nace la relación jurídica tributaria que involucra la obligación jurídica tributaria (tema discutible acerca de la relación entre una u otra y también en cuanto a la admisibilidad o exclusión de una por otra).

Esa relación jurídica es, repetimos, una relación de derecho, de base constitucional, porque es precisamente la constitución la que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia (nación, provincias, comunas) y fija los límites al ejercicio de ese poder, que configuran las llamadas garantías constitucionales del contribuyente, materias que integran la rama denominada derecho tributario constitucional.

El principio de la legalidad, elemento distintivo de las finanzas públicas y de las finanzas privadas, es el presupuesto constitucional indispensable de la tributación. El poder fiscal se ejerce a través de la Ley formal y material.”

Dentro de la relación jurídica tributaria, el Estado es el titular del crédito, es decir, es el sujeto activo de ésta. En ese sentido, el Código Orgánico Tributario define en su artículo 18 al sujeto activo, como el “ente público acreedor del tributo”. Por su parte, Valdés (1992,1) señala: “En lo que respecta a los sujetos de la relación, el Estado es el único sujeto activo. Quedan, pues, fuera del ámbito de nuestra rama aquellas prestaciones que tienen las mismas características jurídicas que los tributos, pero cuyo acreedor es una persona de derecho público no estatal.”

El sujeto pasivo, por su parte, es el que realiza la actividad tipificada como hecho imponible, o sobre quien recae su verificación. Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias (artículo 19 del Código Orgánico Tributario).

Acerca de la conceptualización de los tributos, Martín, Lozano, Casado y Tejerizo (1996, 82) ofrecen una definición de tributo, que bien engloba los elementos que hemos venido revisando, en los siguientes términos: “El tributo es un ingreso público, de derecho público, obtenido por un ente

público, titular de un derecho de crédito frente al contribuyente obligado, como consecuencia de la aplicación de la ley, a un hecho indicativo de capacidad económica, que no constituye la sanción de un ilícito”.

Por su parte, Ferreiro (1992,169) expone que la definición de los tributos puede sintetizarse como “la obligación de pagar una suma de dinero a un ente público impuesta por la Ley, con el fin de cubrir las necesidades públicas que tales entes deben satisfacer”.

B. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LOS TRIBUTOS.

El desarrollo histórico de los ingresos tributarios es inverso a los ingresos patrimoniales, ya que a medida que aumentaron los gastos públicos fue creciendo el número y cuantía de los tributos, los cuales surgieron con carácter extraordinario, para tener mas tarde carácter ordinario.

La forma en que se encuentra dividida la propiedad privada, la forma de Estado, el régimen político vigente, etc, son factores importantes en el papel desempeñado por el tributo en determinado momento histórico.

En las sociedades en las cuales no existe propiedad privada y tampoco un poder público instituido que vaya más allá de ciertas actividades religiosas o defensa del grupo, la aportación del individuo a las cargas comunes tiene naturaleza personal, y no patrimonial.

A medida que las estructuras económicas van desarrollándose, las formaciones sociales son mas complejas y la propiedad privada ya es un derecho, comienzan a generalizarse los intercambios comerciales entre los

diferentes territorios y van apareciendo los impuestos aduaneros, los que gravan el consumo de determinados bienes, los impuestos llamados de capitación, la forma de imposición antigua más directa.

Durante una larga etapa privó la imposición indirecta sobre la directa. La imposición sobre bienes de consumo grava preferentemente bienes de primera necesidad; tributos con poca diferenciación en base a las desigualdades de fortuna de los llamados a contribuir.

A partir del Siglo XVII, se generaliza la imposición sobre la propiedad agrícola. Se grava al propietario del producto de la tierra y al propietario de ésta aunque estuviera arrendado.

Esto supone un avance de la tributación directa y acerca el tributo al régimen de evolución de la propiedad privada.

Surge en esa época el movimiento fisiocrático según el cual la fuente de toda riqueza es la tierra y sólo los que la tienen deben ser llamados a contribuir.

La revolución Industrial y sus cambios sociales, se reflejan también en los sistemas tributarios ya que la tierra deja de ser fuente principal de riqueza y la propiedad mobiliaria adquiere valor. Así, aparecen impuestos reales sobre bienes inmuebles, sobre títulos valores, y los primeros impuestos personales sobre la renta. En dicha etapa, se perfecciona el sistema de imposición directa en adecuación de las cargas fiscales a la capacidad económica de los contribuyentes.

Se observa así la innegable trascendencia que el tributo tiene como medio para financiar los crecientes gastos públicos. Sin embargo, hoy en día no debe verse el tributo como único medio de financiamiento de gasto público o de política económica, proyectado sobre el patrimonio de los ciudadanos.

Actualmente, se han creado excesivos tributos solapados y prestaciones patrimoniales encubiertas que propician la aplicabilidad de un régimen jurídico mas laxo que el aplicable a las categorías tributarias.

C. CLASES DE TRIBUTOS.

Los tributos se clasifican por razones técnicas y jurídicas, en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Además, la doctrina ha sostenido la existencia de una categoría especial, la parafiscalidad, que algunos autores incluyen dentro de las contribuciones especiales, mientras que otros la consideran una cuarta especie de tributo.

En este sentido, el artículo 12 del Código Orgánico Tributario, consagra de forma muy genérica las diferentes especies tributarias en los siguientes términos: “Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1”.

1. IMPUESTOS.

El impuesto es una prestación exigida a determinados sujetos pasivos, en virtud de que éstos se encuentran en una situación específica prevista como hecho generador de la obligación tributaria. Así, su fundamento ético político

se encuentra en la obligación de todos los ciudadanos de contribuir a las cargas públicas en razón de su capacidad contributiva; principio consagrado por el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En este sentido, Giuliani (1993, 291) define impuesto como “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles”.

Por su parte, Pérez y González (1991, 190) ofrecen el siguiente concepto de impuesto: “una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por Ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”.

En este sentido, se encuentran en los impuestos las siguientes características distintivas:

1. Es una obligación de dar en dinero o en especie, si bien en la actualidad es predominantemente pecuniaria.
2. Es una obligación técnico jurídica, es decir, una obligación jurídica en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir de otra que queda obligada a satisfacerla.
3. Emana del poder de imperio del Estado para financiar el gasto público.
4. Su fuente es la Ley.
5. Se aplica a personas individuales y colectivas.

6. Es una prestación no retribuida por otra contraprestación específica del Estado, es decir, no aparece contemplada ninguna actividad administrativa. Ciertamente, el impuesto permite al Estado satisfacer las necesidades colectivas, sin embargo, ello no implica que su pago otorgue un derecho directo e inmediato a gozar de los servicios públicos que afectan al ciudadano. Éste podrá exigirlo en su condición de ciudadano pero no porque el pago del impuesto suponga el título jurídico de su legitimación.
7. El producto de su recaudación está sujeto al principio de Unidad del Tesoro; principio conforme el cual, no es posible afectar determinados ingresos a determinados gastos. En efecto, el destino obligado de las sumas recaudadas por concepto de impuestos, es la financiación del gasto público.

Existen diversas teorías respecto de su fundamento ético político. En primer término, se encuentra la teoría del precio de cambio según la cual, el impuesto es la compensación que pagan los individuos por los servicios que le presta el Estado. Es una teoría contractualista y supone por ende la existencia de un contrato entre el particular y el Estado.

Además, existe la teoría de la prima de seguro, que considera al impuesto como una prima que paga el individuo por la protección que le brinda el Estado a su persona o bienes.

Igualmente, encontramos la teoría de la distribución de la carga pública, según la cual la razón de ser o el fundamento ético político de los impuestos es la obligación de todos a contribuir con las cargas públicas. Si se considera que el Estado es una formación surgida por la necesidad, hay que sostener y

mantener el ente creado. Por ello, es preciso contribuir con las cargas públicas de acuerdo con la capacidad contributiva o económica.

2. TASAS.

Es el tributo que probablemente ha causado mayores discrepancias y el que presenta mayor dificultad en su caracterización. Para llegar al concepto de tasa se utilizó en el campo económico un método de comparación entre ésta y el impuesto. La tasa, habría de satisfacerse en el campo de los servicios públicos divisibles, mientras que el impuesto en el ámbito de los servicios públicos indivisibles.

Así, los impuestos se conceptuaban como prestaciones debidas a los entes públicos para cubrir el costo de los servicios en que no era posible determinar el consumo de los mismos, efectuado en forma individualizada por cada contribuyente; mientras que las tasas habían de ser satisfechas cuando sí podía producirse la individualización.

Desde el punto de vista jurídico, se estableció que el impuesto ha de pagarse en función del nivel de riqueza, patrimonio y renta de los sujetos pasivos, mientras que la tasa debe cuantificarse por la participación efectiva de cada sujeto en las ventajas o beneficios que la prestación del servicio le procura.

Tales nociones económicas y jurídicas han hecho arduo el camino de la conceptualización de la Tasa.

Las tasas, como tributos que son, constituyen también una prestación pecuniaria exigida por el Estado en su poder de imperio. Sin embargo, el

hecho generador de las tasas se integra con una actividad que el Estado cumple, la cual está vinculada con el obligado. Dicha actividad consiste en un servicio que se particulariza y da lugar al tributo en cuestión. Así, Borjas (2000, 59-60) define las tasas como “una prestación pecuniaria debida al sujeto activo tributario con fundamento en una norma de Ley, en los supuestos, en la medida y en los modos por ella indicados, por un servicio o por una actividad que concierne a un interés que es propio del sujeto pasivo tributario”.

Por su parte, Villegas (1992, 90) ofrece el siguiente concepto: “es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía; hallándose esta actividad relacionada directamente con el contribuyente.

En este sentido, la tasa presenta las siguientes características:

1. Es una prestación que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio. El hecho de que sea exigida en su poder de imperio es lo que da a la Tasa el carácter de tributo.
2. Únicamente puede ser creada por Ley.
3. El hecho generador de la tasa se integra con una actividad que el Estado realiza y está vinculada con el obligado a su pago.
4. El producto de su recaudación debe ser exclusivamente destinado al servicio respectivo.
5. Es fundamental que el servicio sea “divisible” aunque dicha característica surge implícita de la naturaleza “particularizada” del servicio estatal que da lugar al tributo.

6. La actividad estatal vinculante debe ser inherente a la soberanía estatal.

En este orden de ideas, la diferencia más evidente entre las Tasas y los Impuestos consiste en la vinculación de la tasa con una actividad Estatal. Adicionalmente, otro elemento distintivo entre ambas figuras es la naturaleza del presupuesto de hecho o hecho imponible que hace nacer el tributo. El impuesto se conecta con una circunstancia que constituye una manifestación de capacidad económica referida exclusivamente a la persona del obligado sin relación ni siquiera de hecho con la actividad del ente público impositivo. Por su parte, el presupuesto de hecho de la Tasa, consiste en una relación fáctica que se vincula necesariamente con el desenvolvimiento de una actividad del ente público que se refiere a la persona del obligado.

3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y PARAFISCALES.

Las contribuciones especiales son tributos cuyo fundamento es un beneficio individual o de un determinado grupo, en virtud de la realización de obras por parte del Estado. Así, se verifica jurídicamente –aunque no siempre fácticamente, según parte de la doctrina– una ventaja económica de un individuo o sector, aumentando su capacidad contributiva. En este sentido, Moya (2004, 210) define las contribuciones especiales como “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas”.

Ciertamente, en relación a la ventaja económica del individuo o sector, Villegas (1992, 105) considera lo siguiente:

“el beneficio, como criterio material de justicia sólo tiene eficacia en el momento de redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador “conjetura” que la obra, gasto o actividad pública, procurará una ventaja al futuro obligado. El beneficio se imagina en virtud de un razonamiento del legislador que, como presunción, se agota jurídicamente en su pensamiento.

Esto significa, que el beneficio opera como realidad verificada jurídicamente aunque no fácticamente. En otras palabras: es irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, en el sentido de ver efectivamente acrecentado su patrimonio y en consecuencia su capacidad de pago.”

En este sentido, el hecho imponible de los tributos en cuestión, es la obtención por parte del sujeto pasivo de un beneficio o aumento de valor de sus bienes (contribución de mejoras), como resultado de una obra o servicio público Estatal. Así, el referido autor, Villegas (1992, 105), expone que “el beneficio, es el criterio de justicia distributiva particular de la contribución especial, puesto que entraña una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza, y, por consiguiente, de capacidad contributiva”.

De esta forma, el sujeto pasivo se encuentra por razones determinadas en una situación especial, con respecto al goce del servicio o actividad del Estado, frente al resto de los ciudadanos, quienes también disfrutan de la ventaja, beneficio o servicio pero de manera general.

Por su parte, Borjas (2000, 58-59) señala que además puede concebirse una contribución especial cuando “Parte de El Pueblo, considerado individualmente, que en razón del ejercicio de una determinada actividad o de la posesión de una cosa, ocasionan un mayor gasto, o carga, público al Estado”.

Las contribuciones especiales se diferencian con respecto a los impuestos, porque en las primeras, se requiere una actividad Estatal productora de beneficio, mientras que en los impuestos, la prestación no es correlativa a actividad Estatal alguna.

Por otro lado, el tributo bajo análisis se diferencia de las tasas ya que en estas últimas sólo se exige un servicio individualizado en el contribuyente, aunque no produzca ventaja, lo que sí es esencial en las contribuciones tal como hemos revisado. Ello, permite distinguirlas aún cuando en ambas especies se requiere de determinada actividad estatal.

En este sentido, González y Lejeune (2000, 185) han distinguido las tasas de las contribuciones especiales, así:

“Las diferencias, no obstante, existen y quizá las dificultades de la doctrina tributaria han estado más en precisar las mismas rigurosamente, que no en su detección. Esas diferencias, por lo que se refiere a los distintos elementos que configuran el presupuesto objetivo del hecho imponible en la contribución especial y en la tasa, son las siguientes: en primer lugar, por lo que se refiere a la naturaleza de la actividad desarrollada por el ente público, en el caso de la contribución especial va dirigida a toda la colectividad, y no a una persona particular como sucede en la tasa. En segundo término, el desarrollo de la actividad administrativa considerada ha de procurar, en el caso de la contribución especial, una ventaja o beneficio particular a determinados grupos de personas; mientras que en el caso de la tasa es suficiente con que dicha actividad afecte al obligado. Obsérvese, una vez más, que esa ventaja o beneficio particular que caracteriza a la contribución especial, no es sólo un elemento procedente del mundo económico, a tener en cuenta en fase de elaboración normativa, sino que integra, por mandato expreso del legislador, el aspecto

material del elemento objetivo del hecho imponible, y constituye, además, el criterio último de referencia para cuantificar la correspondiente obligación tributaria del sujeto pasivo.”

De la lectura de la cita antes transcrita se refleja que el punto esencial que diferencia las tasas de las contribuciones especiales y parafiscales –además de su afectación a fondos específicos– es la ventaja o beneficio particular que obtiene el obligado en el caso de las contribuciones especiales, y no así en el caso de las tasas. En las tasas, señala Valdés (1996, 189) “es suficiente con que el servicio funcione, proporcione o no ventajas a los particulares”, mientras que en la contribución, continúa el referido autor “esta ventaja adquiere carácter esencial”.

Existen distintas modalidades de contribuciones especiales, las de mejoras, las contribuciones por servicios, y según la mayor parte de la doctrina y jurisprudencia patria, las denominadas contribuciones parafiscales.

Ciertamente, aún cuando la doctrina ha sido conteste en relación a la naturaleza tributaria de las contribuciones parafiscales, algunos autores las consideran un cuarto tipo de tributo, mientras que la mayoría sostiene que se trata simplemente de una especie de contribución especial. Debido a la necesidad de circunscribir el alcance de este trabajo especial de grado, evitaremos ahondar en este tipo de dicotomías, adhiriéndonos a esta última posición; razón por la cual estudiaremos las contribuciones parafiscales como una especie de contribución especial.

Así, se denominan contribuciones parafiscales las prestaciones exigidas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Además, como contribución especial que es, se necesita la existencia de un beneficio

o ventaja a favor del contribuyente obligado al pago de la contribución; beneficio particular que se deriva de determinada actividad del Estado realizada con fines generales.

En este tipo de tributo, lo recaudado no ingresa en el tesoro público, sino que está destinado exclusivamente al financiamiento de determinada actividad, lo cual permite distinguir sustancialmente las contribuciones parafiscales de los impuestos, en donde los principios de no afectación y unidad del tesoro se mantienen incólumes.

Por otro lado, las contribuciones parafiscales se distinguen de las contribuciones especiales aún cuando forman parte de éstas, porque si bien ambas especies tributarias están afectadas a un fin específico, en las contribuciones especiales lo recaudado ingresa al tesoro nacional, mientras que en las contribuciones parafiscales no; incluso éstas pueden ingresar o ser administrados por el sector privado, aunque siempre manteniendo un fin colectivo o sectorial.

Además, Carmona (2006, 331) utiliza el hecho generador como elemento distintivo entre las contribuciones especiales y las parafiscales, en los términos que se transcriben de seguidas:

“En lo que respecta al hecho generador en la contribución especial, aquel radica en el especial beneficio que le reporta al contribuyente la realización de una obra o de una actividad estatal. Por el contrario, en la exacción parafiscal esta se concreta en la ejecución de una actividad económica o social definida por el legislador, independientemente de que el beneficio se produzca o no. Al fin y al cabo, la esencia de la parafiscalidad es que la

ventaja o prerrogativa que recibe el sujeto pasivo sea solo eventual.”

Dentro de las características generales de las contribuciones parafiscales, encontramos las siguientes:

- a. Lo recaudado no se incluye en los presupuestos estatales, en ninguna de sus divisiones político territoriales,
- b. No son recaudados por la Administración Tributaria del Estado,
- c. No ingresan al tesoro público sino a los entes recaudadores y administradores de los fondos; pudiendo ingresar directamente al sector privado siempre que se persiga a todo evento un fin colectivo o sectorial.

En este sentido, Plazas (2000, 920, citado por Carmona, 2006, 334-335), señala lo que se transcribe de seguidas:

“(...) la contribución parafiscal se establece por Ley, a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto, porque no siempre es un organismo del orden estatal el que se encuentra legitimado para su recaudación, sino que también las entidades del sector privado pueden administrar fondos de naturaleza parafiscal. En realidad, la referencia al hecho de que la contribución parafiscal se establece a favor del Estado, no se hace en el sentido económico o financiero de recurso, que se agrega a los que en general percibe el Estado para realizar sus actividades. La contribución parafiscal procura favorecer al Estado en el sentido de obrar como instrumento para el cumplimiento de sus fines. Directamente, si el mismo Estado administra los recursos correspondientes; e indirectamente, si lo hacen los particulares.

En ese sentido, el recurso parafiscal ha permitido revisar la doctrina tradicional sobre lo que significa un “tributo”, toda

vez que es posible que, como medio financiero, jamás se agregue a las arcas estatales sin que por ello pueda decirse que pierde su naturaleza tributaria. Esta última se conserva, y es de su esencia, por su creación al amparo del “poder de imperio”, la coacción que entraña y su estrecho vínculo con los fines del Estado, todo lo cual justifica su sujeción al profundo principio liberal de la reserva de ley”.

Sobre la parafiscalidad, Giuliani (1987, 1101) señala lo siguiente:

“En los últimos tiempos, especialmente después de la Segunda Guerra Mundial, se han desarrollado numerosas contribuciones con fines económicos y sociales, concordantes con las nuevas funciones del Estado, que suelen agruparse bajo la denominación genérica de parafiscalidad. Las contribuciones “parafiscales” reciben las más variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc, y si bien son impuestas por el Estado, no figuran en el presupuesto general, y de aquí deriva la expresión parafiscal (de la raíz griega para) que da idea de algo paralelo, al lado o al margen de la actividad estatal. Se trata, en efecto, de tributos establecidos a favor de entes públicos o semi públicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma, teniendo como manifestación más importante, los destinados a fines de seguridad social”

Por su parte, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2000) ha tratado ya en varias ocasiones el tema de la naturaleza de las contribuciones especiales, en particular las parafiscales por ser éstas las más comunes en nuestro ordenamiento jurídico. En efecto, para el caso de la contribución prevista en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), reconoció sin duda su naturaleza tributaria en los siguientes términos:

“Efectivamente el tributo, objeto de estudio en el caso subjudice, se encuentra comprendido dentro de los tributos regulados por el mencionado Código. Así está establecido en su artículo 13, el cual es del tenor siguiente:

“Artículo 13. Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras. de seguridad social y las demás contribuciones especiales, salvo lo dispuesto en el artículo 1º”. (Cursivas de la Sala).

Asimismo, resulta pertinente concatenar las normas transcritas supra con el encabezado del aludido artículo 1º, que literalmente señala lo siguiente:

“Artículo 1º. Las disposiciones del presente Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de ellos”.

Considera esta Sala incuestionable el carácter tributario del aporte regulado en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, constituyendo una de las especies de dicho género, que se subsume dentro del concepto de contribución especial”.

En este sentido, el profesor Valdés (1996, citado por la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, 2000, conceptualiza las contribuciones especiales y menciona además los límites materiales de éstas, tal como se cita de seguidas:

“La contribución como especie tributaria independientemente del impuesto y de la tasa resulta —de acuerdo con el criterio oportunamente propuesto en el modelo C.T.A.L. y aceptado por varios de los Códigos que lo siguieron— —entre ellos el uruguayo— de las características del presupuesto de hecho y del destino establecido en la ley de creación. Aquel está constituido. por la actividad del Estado realizadas con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria. y exclusivamente el

financiamiento de esa actividad. Existe, pues, un total paralelismo con la caracterización de la tasa.

Estos elementos adicionales a los propios del tributo como género, significan indirectamente una doble limitación de la cuantía del tributo; éste no puede superar ni la ventaja obtenida por el contribuyente, ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación”.

Finalmente, la profesora Hoyos (1999) aborda el tema de la parafiscalidad en Colombia, en donde han obtenido una extensa experiencia en materia de contribuciones parafiscales. Específicamente, Hoyos (1999, 936-937) analiza en detalle el principio del beneficio necesario que debe enlazar al contribuyente de una contribución especial con el producto obtenido por la aplicación de dicha contribución. Así, la doctrinaria explica la importancia de determinar quiénes deben ser sujetos pasivos de contribuciones parafiscales, toda vez que no todos los que reciben un beneficio de fondos constituidos en virtud de dichos gravámenes, pueden ser sujetos pasivos de éstos. En ese sentido, la autora considera que debe escindirse el principio del beneficio de manera que no se analice sólo desde el punto de vista del contribuyente sino además respecto del sector gravado; argumentando que desde el punto de vista del sector, debe existir un beneficio cierto, directo y proporcionado, mientras que desde el punto de vista del contribuyente, dicho beneficio puede ser indirecto, eventual y desproporcionado, tal como sostiene Carmona (2006) en los términos que señalamos anteriormente.

En ese orden de ideas, la doctrinaria sostiene además que el beneficio del contribuyente también debe ser escindido, como prerrogativa brindada al sujeto económico individualmente considerado (cuyo beneficio es indirecto y desproporcionado) y como provecho obtenido por su calidad de miembro del

sector que la ley grava (cuyo beneficio es directo). Así las cosas, la autora concluye que los beneficiarios indirectos, aquellos que no reciben prerrogativa o si la reciben es sólo en forma indirecta, no deben estar sujetos a las contribuciones parafiscales. Sobre los beneficiarios indirectos y directos, la referida profesora señala lo siguiente:

“La noción de beneficiario indirecto, surge del hecho según el cual es evidente que existen actividades que pueden llegar a tener efectos en la posición o decisiones de tipo económico de algunas personas. Pero la causa directa de esta posición (de ventaja o desventaja) no radica en la determinación prevista en la ley, consistente en la fijación del destino que tendrán los recursos de una exacción parafiscal. Este último, aunque les reporte un provecho, les es en cierta medida ajeno. En otras palabras, para estos, la causa de su beneficio, puede radicar en: el beneficio de los directos destinatarios del tributo, en la medida que de este pueden recibir una utilidad, más no en la destinación fijada en la ley, que sí sirve de causa a las ventajas, de los beneficiarios directos.

(...) En este orden de ideas, beneficiarios directos serán aquellos respecto de los cuales su concreta actividad, se identifica con la actividad que de acuerdo con la ley se promoverá con los recursos parafiscales, la cual no necesariamente se identifica con todas las actividades realizadas por el sector económicamente considerado.”

Como podemos apreciar del acertado análisis citado, existen sin duda alguna beneficiarios directos de una contribución especial y al mismo tiempo beneficiarios indirectos, siendo precisamente la causa de su beneficio indirecto, la propia existencia de un beneficio indudablemente directo de parte de contribuyentes que igualmente se encuentran en el sector económico al que ambos pertenecen. Por ultimo, concluye Hoyos (1999, 938) que tal distinción es una consecuencia de los principios de igualdad y

equidad, cuyas directrices imponen que “no se debe gravar a quienes no reportan las mismas ventajas que aquellos para quienes resultan directas, pues no resulta loable establecer una condición igual a situaciones desiguales.”

De las consideraciones antes expuestas, debemos concluir que todo tributo, independientemente de las características especiales que distinguen cada una de sus clases, constituye una prestación (obligación de dar, generalmente dineraria o cuantificable en dinero) exigida mediante la Ley en virtud del poder de imperio del Estado, en aras de satisfacer necesidades públicas o, tal como se desarrollará en el siguiente capítulo, a fin de desestimular ciertas actividades del sector privado.

CAPITULO II.

JUSTIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

En aras de conocer la verdadera naturaleza de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, es preciso analizar con detenimiento el fin último de los tributos, su justificación. De esta forma, podremos verificar si la creación de los aportes en cuestión, obedece a medidas de cobertura de gastos públicos o de ordenamiento, que son tal como desarrollaremos de seguidas, la justificación de los tributos. Específicamente, se pretende concluir con el desarrollo del presente capítulo, si una exacción puede ser concebida como tributo, aún cuando no se verifique la existencia de una prestación dineraria que ingrese al tesoro público, siempre que se procure la satisfacción de necesidades públicas.

Respecto a la justificación de los tributos, debemos señalar que su objetivo es cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado. Sin embargo, ello no excluye la posibilidad de que un determinado tributo sea creado con el fin de incentivar o desalentar ciertas actividades privadas, es decir, con fines extrafiscales o de ordenamiento. Sobre el particular, se ha pronunciado Villegas (1992, 68) en los siguientes términos:

“El objetivo del tributo es *fiscal*, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas (conf. Giannini, p. 64). Pero este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines *extrafiscales*, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así

vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc.

Sin embargo, este objetivo extrafiscal adicional (aún siendo la motivación prevaleciente de alguna determinada medida tributaria) no constituye la esencia jurídica de la institución del tributo, sino la utilización para objetivos económico-sociales de una herramienta de intervencionismo. El Estado puede intervenir activamente en la economía nacional orientándola en virtud de medidas tributarias, y es lógico que así lo haga si de ello se generan beneficios a la comunidad organizada”.

De la lectura de la doctrina antes citada, se refleja la existencia de dos principales objetivos que persigue la creación de tributos, esto es: la obtención de ingresos que permitan satisfacer necesidades colectivas o prestación de servicios públicos, y (ii) el incentivo o desaliento de determinadas actuaciones privadas.

Por su parte, Ferreiro (1992,169) se pronunció sobre la justificación de los tributos, tal como se transcribe de seguidas:

“Pero los tributos existen por algo y para algo. Existen por que los entes públicos tienen encomendadas ciertas actividades. Para que el estado pueda desarrollar estas actividades y llenar las necesidades que en cada momento histórico está llamado a cubrir. En general, fundamentalmente, los tributos sirven, se utilizan, tienen por fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, puedan cubrir las necesidades públicas. Así el artículo 4 de la LGT señala que los tributos son “medios para recaudar ingresos públicos”, ¿por qué entonces no hemos incluido esta finalidad en nuestra definición? No es

necesario, creemos, que nos extendamos demasiado en la respuesta. Recaudar un ingreso es el fin fundamental de los tributos en general. Pero no es el fin único de los tributos ni el fin necesario de todos y cada uno de ellos. Piénsese en un impuesto aduanero que trate únicamente de proteger la industria nacional frente a la producción extranjera. Aunque de esta protección pueda derivarse un ingreso tributario, este no ha sido el fin que movió a establecer el impuesto. Piénsese más claramente en un impuesto que trate de evitar el consumo de un determinado producto, por ejemplo el tabaco. Supuestas estas intensiones, el fin del legislador sería precisamente no el recaudar un ingreso, sino no recaudarlo, porque ello significaría el no consumo de tabaco.”

En este sentido, el referido autor ejemplifica claramente los casos en que el fin último del tributo, lejos de ser la obtención de determinado ingreso, es la no obtención de éste, toda vez que ello implica el logro de su objetivo primordial, en este caso, el desestímulo de determinada actividad.

Igualmente, Carmona (2006, 327), expuso sobre la justificación de los tributos, referida específicamente a la parafiscalidad, lo siguiente:

“Hay quienes han sostenido que las contribuciones parafiscales no son tributos, por lo que no están comprendidas dentro de las llamadas contribuciones especiales. A tales fines, los seguidores de esta corriente, destacan el prefijo *para* con el propósito de afirmar que es algo que está al margen, no sólo del tesoro nacional, sino también de los tributos. Otros que conforman la mayoría y dentro de los que nos encontramos, consideran que las contribuciones parafiscales son verdaderos tributos, en tanto los exige el Estado mediante Ley, investido de su poder de imperio y porque tienen el propósito de financiar una actividad estatal. El hecho de que el producto de esta figura no ingrese al tesoro nacional, aunque sí al público, no impide

seguir calificándolo como tributo. Incluso, como más adelante veremos, calificados juristas foráneos incluso, califican de tributos a aquéllos que gozan de todas las características propias de éstos, sin embargo, ingresan o son administrados por el sector privado, pero con un fin colectivo, incluso sectorial”

De la lectura de las doctrinas antes transcritas, se desprende que la justificación de los tributos es la satisfacción de una necesidad pública, sea a través de la recaudación para la prestación de servicios públicos por parte del Estado, o mediante la cobertura directa de determinadas necesidades colectivas en aras de elevar el nivel de vida de la población.

Ciertamente, tal como se desarrolló en la sección referida a las contribuciones especiales y parafiscales, la justificación de los tributos no se agota en la recaudación o percepción de ingresos tributarios, toda vez que dichos ingresos tienen a todo evento el fin último de satisfacer necesidades públicas. En este sentido, es posible concebir un tributo como tal, aún cuando no parezca satisfecho directamente el fin de cobertura, siempre que se favorezca al Estado en el sentido de fungir como instrumento para el cumplimiento de sus fines.

En este orden de ideas, debemos concluir que es posible concebir una determinada exacción como tributo propiamente dicho, aún cuando no se verifique la existencia de una prestación pecuniaria, que ingrese al tesoro público, a fin de que el Estado cubra las necesidades colectivas; toda vez que puede darse el caso de que dicho tributo (i) persiga fines de ordenamiento, o, (ii) que aun cuando el tributo tenga fines de cobertura y no de ordenamiento, las necesidades que en definitiva pretende satisfacer con

la obtención de dichos ingresos, sean satisfechas directamente por el sector privado. Ello, es lo que aparentemente ocurre en el caso sometido a consideración, pues la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, prevé que los obligados al aporte tienen la posibilidad –tal como se desarrollará oportunamente– de cumplir su obligación mediante la inversión en nuevas tecnologías para la empresa o en la capacitación profesional de su personal; caso en el cual, es el sector privado quien satisface directamente las necesidades colectivas, concretamente, financia el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Así, de considerarse que los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, constituyen verdaderos tributos, es preciso revisar su adecuación con los principios rectores en materia tributaria, para lo cual, realizaremos un análisis de éstos en el siguiente capítulo del presente Trabajo Especial de Grado.

CAPÍTULO III

ALGUNOS PRINCIPIOS RECTORES EN MATERIA TRIBUTARIA.

Como quiera que se pretende determinar con el presente Trabajo Especial de Grado, la naturaleza jurídica de los aportes previstos en la ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e innovación, es preciso realizar un análisis de los principios rectores en materia tributaria a fin de que, en caso que llegue a concluirse sobre su naturaleza tributaria, pueda evaluarse si su creación bajo la figura de una obligación de “contenido no tributario” deriva de una pretendida flexibilización de las rigurosidades implícitas de la materia.

Dentro de los principios esenciales en la tributación encontramos al principio de la legalidad, principio de irretroactividad de las leyes tributarias, principio de no confiscatoriedad y progresividad, principio de capacidad contributiva, principio de justicia tributaria, protección de la economía y libertad económica, entre otros.

A. PRINCIPIO DE LA LEGALIDAD E IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY TRIBUTARIA.

El principio de la legalidad, también conocido como reserva de ley, tal como adelantamos anteriormente, implica que un tributo debe ser creado necesariamente por ley, exigido legalmente en virtud del poder de imperio del Estado.

El artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) establece:

“Artículo 317. No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio (...)”

La primera parte del citado artículo prevé el principio de la legalidad, según el cual, toda exacción, de cualquier categoría, deberá ser creada por Ley; entendiéndose por ley, la ley formal y material, dictada por el órgano legislativo. Ello permite satisfacer las necesidades de seguridad jurídica y económica de los contribuyentes.

De esta manera, existen elementos esenciales de la relación jurídico tributaria que sólo pueden estar previstos en la Ley, y por tanto, no debe dejarse librada a la administración pública la facultad de prever tales elementos.

Así, en primer término, la Ley formal debe establecer quiénes son los sujetos activos y pasivos de la relación jurídico tributaria. Otro elemento esencial en la constitución técnico jurídica de un tributo, es el hecho imponible o generador de la obligación. Por último, en la Ley deben estar previstos la base imponible que permitirá cuantificar el tributo, y naturalmente la alícuota o el tipo impositivo.

En este sentido, estando todos los elementos esenciales del tributo contenidos en la Ley, tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria podrán atenerse a lo que el Estado quiere que se pague, o se cobre, según el caso, por vía del tributo. De esta forma, señala Contreras

(1969, 31), se consagra una administración tributaria eminentemente reglada, quedando aparte, como es correcto, la discrecionalidad.

Sobre la justificación del principio de la legalidad, García (1982, 79) expone lo siguiente:

El principio de la legalidad del tributo encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares y en el estado de derecho, ello no es legítimo si no se obtiene por decisión de los órganos que en las formas republicanas de gobierno representan la soberanía popular.

En similares términos, Contreras (1969, 25) señala lo que se transcribe a continuación:

Toda la tributación incide, en último término, en la propiedad, aun en aquellos tributos que aparentemente no pudieran tener ninguna relación con la propiedad; pero, si nos detenemos a examinarlos uno a uno, podemos llegar a esa conclusión, excluida como está de la tributación moderna la capitación por la cual se gravaba al ser humano por el sólo hecho de ser tal. Ahora bien, la propiedad, como todas las garantías ciudadanas, por lo menos conforme hasta ahora en nuestra cultura, es de reserva legal. Así, dice la misma Constitución “en razón de su función social”, la propiedad –sin distinguir cual sea ésta– estará sujeta entre otras cosas, a las “contribuciones que establezca la ley”, con lo cual se viene a ratificar, por lo demás, el principio de la legalidad tributaria.

Así las cosas, el principio de la legalidad es una garantía constitucional del contribuyente frente al impuesto, inherente a la figura del tributo, y por ende, debe permanecer incólume tanto en los impuestos, como en las tasas y

contribuciones especiales y parafiscales. Igualmente, explica Contreras (1969, 30) que al principio de la legalidad están sujetos los ingresos tributarios nacionales, estatales y municipales, es decir “los de todos los entes que participan, en los términos previstos por la Constitución, de la soberanía tributaria, de la potestad tributaria, independientemente –insisto– de cuál sea el ente publico beneficiario del tributo”.

Por su parte, el principio de irretroactividad está previsto en el artículo 8 del Código Orgánico Tributario, en los siguientes términos:

“Artículo 8: Las leyes tributarias fijarán su lapso de entrada en vigencia. Si no lo establecieran, se aplicarán vencidos los sesenta (60) días continuos siguientes a su publicación en la Gaceta Oficial.

Las normas de procedimientos tributarios se aplicarán desde la entrada en vigencia de la ley, aun en los procesos que se hubieren iniciado bajo el imperio de leyes anteriores.

Ninguna norma en materia tributaria tendrá efecto retroactivo, excepto cuando suprima o establezca sanciones que favorezcan al infractor.

Cuando se trate de tributos que se determinen o liquiden por períodos, las normas referentes a la existencia o a la cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período respectivo del contribuyente que se inicie a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley, conforme al encabezamiento de este artículo.”

Dicha norma, tiene su base en el artículo 24 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999), el cual establece que ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo salvo cuando imponga menor pena.

Así, el principio de irretroactividad de las leyes tributarias es consecuencia lógica del principio de la legalidad, toda vez que tal como señaláramos anteriormente el tributo debe ser creado por ley, y en dicha ley deben estar contenidos los elementos esenciales del tributo. En este sentido, una ley no puede desplegar eficacia retroactiva pues ello colisiona con otros principios protegidos como son el principio de la legalidad, de seguridad jurídica, entre otros.

Al respecto, comenta Villegas (1992, 194) que “ni aun por ley se puede crear tributos o alterarse elementos estructurales de ellos en forma retroactiva, ya que el principio de legalidad significa que las situaciones jurídicas de los contribuyentes deben ser regidas por ley, pero no por una ley cualquiera, sino por una ley anterior a los hechos que caen bajo su imperio”.

B. PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD Y NO CONFISCATORIEDAD.

El principio de progresividad supone, que la carga tributaria no se reparta proporcionalmente sino en base a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Dicho principio está consagrado en la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela (1999), en su artículo 316 que reza:

“Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se

sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

Así, es el sistema tributario el llamado a atender al principio de progresividad, y no cada uno de los tributos considerados individualmente. Por ello, no existe prohibición alguna a establecer alícuotas proporcionales o incluso regresivas, siempre que se mantenga un sistema progresivo, que atienda a la capacidad económica de los contribuyentes.

En este sentido, la progresividad tiene como límite infranqueable el principio de no confiscatoriedad, en el entendido que el sistema tributario nunca podrá tener alcance confiscatorio.

En efecto, el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela prevé el principio de no confiscatoriedad, el cual está íntimamente ligado al derecho de usar y disponer de la propiedad. Ciertamente, el derecho de propiedad es un atributo de la personalidad, es un derecho personalísimo y constituye un límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

En este sentido, nuestra Carta Magna consagra expresamente tanto el derecho a la propiedad como la no confiscatoriedad del tributo:

“Artículo 115. Se garantiza el derecho de propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Sólo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.”

“Artículo 116. No se decretarán ni ejecutarán confiscaciones de bienes sino en los casos permitidos por esta Constitución. Por vía de excepción podrán ser objeto de confiscación, mediante sentencia firme, los bienes de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, responsables de delitos cometidos contra el patrimonio público, los bienes de quienes se hayan enriquecido ilícitamente al amparo del Poder Público y los bienes provenientes de las actividades comerciales, financieras o cualesquiera otras vinculadas al tráfico ilícito de sustancias psicotrópicas y estupefacientes”

“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. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.(omissis)”

Desde el momento en que la Constitución asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías: de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

En este sentido, en la mayoría de los sistemas constitucionales, la limitación a las tributaciones confiscatorias se origina, pura y simplemente, en la garantía constitucional del derecho de propiedad, cuya formulación más clásica puede encontrarse en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. En efecto, el artículo 17 de dicha Declaración establece que:

“Siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie puede verse privado de ella a menos que lo exija claramente la necesidad pública legalmente comprobada y bajo la condición de una indemnización justa y previa.”

Respecto del derecho de propiedad y la garantía de no confiscatoriedad, Cassás (1992-181) señala:

“Cuando por vía de tributación se concluye absorbiendo sustancial o totalmente las rentas obtenidas, cuando también se expropian los beneficios alcanzados por el trabajo personal, mediante la utilización de la herramienta impositiva; ya poco queda del derecho de dominio, y el propietario de los bienes aplicados al proceso productivo pasa a ser en cierta forma un arrendatario obligado del Estado; mientras que el trabajador, el artesano o el profesional pierden en parte su libertad civil, para convertirse en siervos tributarios de un fisco impersonal e insensible que no encarna la sociedad que representa, dando lugar de tal modo a una verdadera transformación totalitaria, a menudo impensada por el legislador, que sin la estridencia de la revolución social, implanta sórdidamente un nuevo orden, en frontal colisión, sin duda, con los principios fundamentales que estructuran e inspiran el sistema y proyecto de la Constitución de la República Argentina.”

Por su parte, Martín, et al (1996, 140) exponen que el principio de la no confiscatoriedad es “un limite extremo que dimana del reconocimiento del derecho de propiedad, cuya finalidad es impedir una posible conducta patológica de las prestaciones patrimoniales coactivas o una radical aplicación de la progresividad que atentara contra la capacidad económica que la sustenta”.

En este sentido, lo que se pretende es evitar el alcance confiscatorio del sistema tributario, lo cual se materializaría si mediante la aplicación de diversos tributos se llegare a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades.

Sin embargo, no basta con aceptar la inconstitucionalidad de los impuestos confiscatorios, además debe establecerse con precisión cuándo un impuesto se considera confiscatorio.

En este sentido, Villegas (1992, 207), expone que el alto tribunal (argentino) ha sostenido “que los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta”.

La dificultad surge para determinar concretamente qué debe entenderse por “parte sustancial”, y cabe decir que no existe respuesta para ello en términos absolutos. La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso en concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económicos sociales de cada impuesto.

C. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

El principio de la capacidad contributiva está previsto en el citado artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) e implica que sólo pueden crearse tributos cuando se verifiquen actos, hechos o negocios que sugieran una manifestación de riqueza. Esta capacidad económica aparece recogida y puesta de manifiesto en los actos, negocios o hechos de naturaleza jurídica o económica que el legislador establece como imponibles, en cuanto sean reveladores de la citada capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, de la circulación de los bienes o de la generación de un gasto o de la renta.

Se entiende que el sistema tributario debe perseguir la riqueza; y en tal sentido medir la capacidad contributiva de las personas. Un sistema tributario

justo es aquel que está destinado a alcanzar la efectiva distribución de las cargas públicas de acuerdo a la capacidad de cada persona en virtud de tener la posibilidad de soportar el tributo.

En este sentido, la capacidad económica se presenta como el más valioso soporte de la equidad en la distribución de la carga y de la presión tributaria. Es por esto que las normas reguladoras del impuesto que configuran el tipo de gravamen, su hecho y base imponible no pueden obviar la exigencia constitucional de gravar esa verdadera capacidad contributiva. Sin embargo, si bien es cierto que el legislador debe garantizar dicho principio al momento de tipificar el hecho imponible, base imponible y demás elementos esenciales del tributo; no es menos cierto que la garantía de la capacidad contributiva se debe hacer efectiva también al momento de interpretar las respectivas leyes, de aplicarlas al caso concreto y de desaplicarlas cuando menoscaben derechos constitucionalmente consagrados.

Así, el principio de la capacidad económica actúa como presupuesto y límite de la tributación. Ciertamente, el artículo 316 de la Carta Magna no es una simple declaración de principios o una mera norma programática, sino una norma de carácter sustantivo de inexcusable cumplimiento por todos los órganos del Poder Público.

Respecto a la capacidad contributiva, García (1982-115) señala que “consiste en la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma que resulta de adicionar, a las erogaciones indispensables para su consumo, un adecuado porcentaje por su ahorro y su capitalización”; lo cual implica que según este principio, el sujeto incidido debe ser apto en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto “una vez cubiertos sus gastos vitales”.

Ciertamente, la garantía bajo análisis debe orientarse a gravar únicamente la porción que exceda del mínimo vital, el cual estará afectado a la satisfacción de las mínimas necesidades del sujeto pasivo. En este sentido, en el caso de las personas jurídicas, el mínimo vital implica que la empresa pueda satisfacer los importes tributarios sin sacrificar su capital ni las utilidades que fundadamente procura obtener en ejercicio de la actividad lucrativa correspondiente.

En este sentido, el principio de la Capacidad Contributiva persigue la protección de la fuente de producción, es decir, que no se vea mermado el derecho de las personas de progresar ni se vean frustradas las lógicas y razonables expectativas de una persona que se derivan de la propiedad privada, de la libertad de empresa y del legítimo deseo de prosperar en una sociedad que busca la progresividad de sus individuos.

D. PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Adicionalmente, el referido artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) consagra expresamente el principio de justicia tributaria, de manera que la obligación de contribuir a las cargas públicas esté directamente vinculada con la capacidad económica del contribuyente. Sobre la justicia tributaria Contreras (1969,32) señala lo siguiente: “La justicia tributaria –y en ello hay unánimemente consenso doctrinario- descansa o debe descansar sobre dos grandes columnas, dos grandes fundamentos, como son el principio de la generalidad del impuesto y el principio de igualdad ante el impuesto”.

En este sentido, Casado (1978, 400) expone que “los tributos serán justos en la medida en que grave a todos y con igual intensidad” aclarando en su argumentación que no se trata de una igualdad “ante” la Ley sino “mediante” ésta.

En efecto, el principio de igualdad es un principio fundamental de imposición, definido por Jarach (1993-320) en los siguientes términos:

“El principio de igualdad, tal como lo exponemos, no significa –como podría deducirse de su ubicación dentro de la Constitución– simplemente igualdad ante la Ley, es decir, que la Ley se aplica de igual manera a todo el mundo, o sea, que frente a una relación jurídico tributaria nacida de la Ley, todos deben ser tratados con aplicación de los mismos principios legales establecidos.

El principio va mucho más allá. La Ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar de que se les de un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los Jueces o la Administración deben tratar a todos con igualdad ante la Ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente, el principio de igualdad es un límite para el Poder Legislativo”.

Así las cosas, el principio de igualdad supone que: (i) la Ley debe ser igual para todos los iguales en las mismas circunstancias, (ii) la existencia de desigualdades justifica la creación de alícuotas o tipos impositivos distintos para cada categoría de contribuyentes, constituida por sujetos pasivos iguales; siempre que no se vulnere la generalidad del tributo.

Por su parte, la generalidad del tributo implica que todos los ciudadanos, estamos obligados a contribuir con las cargas publicas, sin que haya cabida a privilegios que releven a determinadas personas de esa obligación. Es

decir, dicho principio rechaza criterios que envuelvan cualquier rasgo de singularidad no justificada.

Respecto del principio de generalidad, Martín, et al (1996, 133) señalan:

El principio constitucional de generalidad constituye *un requerimiento directamente dirigido al legislador* para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones fiscales que carezcan de razón de ser. Este constituye uno de los campos en el que más fecundo se manifiesta dicho principio.

En este orden de ideas, los autores referidos continúan su argumento sosteniendo que dicho principio debe informar con carácter general el ordenamiento tributario, vedando la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias, lo cual sucede por ejemplo cuando se tratan en forma distinta situaciones idénticas.

Sin embargo, la generalidad del impuesto no excluye la posibilidad de establecer exenciones o exoneraciones tributarias. Ciertamente, el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) al prever el principio de la legalidad, consagra expresamente la posibilidad de establecer exenciones, exoneraciones o rebajas, siempre y cuando sean creadas respetando la reserva legal.

En este sentido, las exenciones, exoneraciones y rebajas, además de estar expresamente permitidas por nuestra Carta Magna, se justifican en un marco en el cual el Estado utiliza el tributo como medio de política económica, esto

es, con los llamados tributos finalistas o con fines de ordenamiento, tal como revisamos en el capítulo referido a la justificación de los tributos del presente trabajo especial de grado. Así, Martín, et al (1996, 134) sostienen que “la concesión de beneficios fiscales puede estar materialmente justificada –y ser constitucionalmente legítima– siempre que la misma sea un expediente para la consecución de objetivos que gozan de respaldo constitucional”.

E. PROTECCIÓN DE LA ECONOMÍA Y LIBERTAD ECONÓMICA.

Por último, Ruan (2001-95) se pronunció sobre el postulado de la protección de la economía y el bienestar de la población en los siguientes términos:

“Los principios materiales mencionados están referidos a los tributos como instrumentos de política económica y no sólo como medios de recaudación de ingresos públicos. Cuando la norma constitucional postula la protección de la economía como fin del sistema tributario, más que de los tributos en particular, obliga al legislador a preservar la economía de mercado y el derecho de propiedad privada y a establecer medidas para la preservación de las fuentes de riqueza, con la finalidad de mantener el objeto de los tributos y evitar la ruptura o distorsión del equilibrio económico por causa de la interferencia de los tributos. Al mismo tiempo, estimula al Estado a incentivar las inversiones mediante la concesión de beneficios fiscales adecuados al interés general, para fortalecer las unidades integrantes de la economía nacional. No hay que olvidar que la riqueza debe ser creada para luego ser distribuida, pues sin riqueza privada no hay tributación ni hay desarrollo nacional”.

Así, el principio a la protección de la economía presupone la existencia de un sistema tributario que sincronice, armonice y coordine, la multiplicidad de tributos a que están sometidos los contribuyentes; a fin de evitar distorsiones

e ineficiencias en el reparto de las cargas públicas que conlleven a asfixiar las actividades económicas de los contribuyentes y terminen por ser un medio de confiscación de su patrimonio.

Además, dicho principio exige al sistema tributario, tal como lo sostiene Ruan (2001-96) “servir de instrumento protector de la economía nacional, a través de la adopción de medidas proteccionistas con objetivos extrafiscales”.

Por su parte, el artículo 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) consagra el principio de la libertad económica en los siguientes términos:

“Artículo 112. Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.”

Esto supone, concretamente, que los impuestos no pueden establecerse de manera de impedir o limitar el correcto desenvolvimiento de las empresas privadas.

En efecto, las cargas tributarias deben ser soportables para un contribuyente, de manera tal que a éste le quede un beneficio justo. Por el contrario, si el tributo no es soportable por una empresa, impidiéndole o dificultándole llevar

a cabo su actividad económica, en principio deberá ser considerado como confiscatorio.

Del análisis de los principios tributarios antes desarrollados, así como del estudio de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, su base de cálculo y demás especificidades, que serán desarrolladas en el siguiente capítulo del presente Trabajo Especial de Grado, podrá concluirse si los aportes previstos en dicha ley fueron creados en apego a los principios rectores de la tributación.

CAPÍTULO IV

ASPECTOS RELEVANTES DE LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN.

A fin de determinar la naturaleza jurídica de los aportes previstos en la ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, es preciso analizar con detalle, cada una de las características de dicho aporte, los diferentes tipos de aportes creados, su base de cálculo, quiénes son los sujetos obligados, los deberes formales y sanciones previstas por incumplimiento de obligaciones, así como la entrada en vigencia de dicha Ley.

A. GENERALIDADES.

La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) establece la obligación por parte de ciertos sectores de la economía y de las grandes empresas, a destinar una parte de sus ingresos brutos a la actividad científica, tecnológica y de innovación en el país. Dicho aporte, varía según la actividad desarrollada por los obligados, tal como expondremos posteriormente.

La Ley en cuestión, derogó con su entrada en vigencia el Decreto con Rango y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación promulgado en el año 2001, estableciendo con su reforma, más estrictos mecanismos de control y fiscalización. Ciertamente, si bien es cierto que a través de nuestra primera Ley en la materia (2001) se creó y organizó el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, se definieron los lineamientos y políticas sobre el particular y se transformó el Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Tecnológicas CONICIT en el Fondo Nacional de Ciencia,

Tecnología e Innovación; no es menos cierto que en dicha Ley no se establecieron procedimientos de inversión, fiscalización ni régimen sancionatorio alguno que permitiera asegurar el correcto cumplimiento de sus preceptos.

En este sentido, con la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), se pretende adecuar la normativa al artículo 110 de la Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela, el cual establece lo siguiente:

Artículo 110. El Estado reconocerá el interés público de la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información necesarios por ser instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional. Para el fomento y desarrollo de esas actividades, el Estado destinará recursos suficientes y creará el sistema nacional de ciencia y tecnología de acuerdo con la ley. El sector privado deberá aportar recursos para las mismos. El Estado garantizará el cumplimiento de los principios éticos y legales que deben regir las actividades de investigación científica, humanística y tecnológica. La ley determinará los modos y medios para dar cumplimiento a esta garantía. (Subrayado añadido).

Así las cosas, el financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, no es una responsabilidad exclusiva del Estado, sino más bien se trata de una responsabilidad compartida con varios sectores de la economía. Por ello, la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) establece medios, mecanismos y condiciones que garantizan intervención en el sistema a través de aportes por parte del sector minero, eléctrico, de hidrocarburos y otros sectores productivos.

Por otro lado, la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) prevé por una parte que los aportes pueden ser realizados desde el punto de vista del sector público en programas y proyectos contemplados en el Plan Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación, ejecutados a través de acuerdos con el Ministerio de Ciencia y Tecnología o bien directamente a entes adscritos, o a fondos dependientes del Ministerio de Ciencia y Tecnología; o bien desde el punto de vista del sector privado a través de determinadas inversiones (una o varias de ellas) mediante las cuales se entenderá cumplida la obligación de aportar al Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología.

Dichas actividades, están contenidas en el artículo 42 de la Ley bajo análisis y son las siguientes:

1. Aportes financieros en programas y proyectos contemplados en el Plan Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación, ejecutados a través de acuerdos con el Ministerio de Ciencia y Tecnología o con los entes adscritos.
2. Aportes a fondos dependientes del Ministerio de Ciencia y Tecnología.
3. Aportes a organismos adscritos al Ministerio de Ciencia y Tecnología.
4. Inversión en proyectos de innovación relacionados con las actividades de la empresa, que involucren la obtención de nuevos conocimientos o tecnologías en el país, con participación nacional en los derechos de propiedad intelectual, entre otras:

- a) Sustitución de materias primas o componentes para disminuir importaciones o dependencia tecnológica.
- b) Creación de redes de cooperación productivas con empresas nacionales.
- c) Utilización de nuevas tecnologías para incrementar calidad productiva de las empresas.
- d) Participación, Investigación y Desarrollo de las universidades y centros del país en la introducción de nuevos procesos tecnológicos, esquemas gerenciales y organizativos, obtención de nuevos productos o de procedimientos, exploración de nuevos mercados y en general procesos de innovación en el ámbito de las actividades y fines de las empresas, con miras a mejorar su competitividad y calidad productiva.
- e) Formación del talento humano en normativa, técnicas, procesos y procedimientos de calidad, relativos a las empresas nacionales.

5. Financiamiento de patentes nacionales.

6. La creación o participación en incubadoras o viveros de empresas nacionales de base tecnológica.

7. Participación en fondos de garantías o de capital de riesgo para proyectos de innovación o investigación y desarrollo.

8. Inversión en actividades de investigación y desarrollo que incluyan:

- a) Financiamiento a proyectos de investigación y desarrollo de carácter individual o realizados con participación de Universidades o Centros de Investigación y Desarrollo a través de convenios o contratos.

- b) Creación de unidades o Centros de Investigación y Desarrollo en el país que se incorporen al Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- c) Creación de bases y sistemas de información de libre acceso, que contribuyan con el fortalecimiento de las actividades de la ciencia, la tecnología, la innovación y sus aplicaciones.
- d) Promoción y divulgación de las actividades de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones, realizadas en el país.
- e) Creación de premios o estímulos de programas de fomento a la investigación, el desarrollo o la innovación.
- f) Financiamiento para la organización de reuniones o eventos científicos.
- g) Consolidación de redes de cooperación científica, tecnológicas y de innovación a nivel nacional e internacional.
- h) Formación de unidades de vinculación entre Centros de Investigación y Desarrollo y las empresas, para procesos de transferencia tecnológica.

9. Inversión en actividades de fortalecimiento de talento humano nacional que incluyan:

- a) Organización y financiamiento de cursos y eventos de formación, actualización y capacitación tecnológica en el país.
- b) Fortalecimiento de Centros de Investigación y Desarrollo, así como a post grados, maestrías, doctorados o equivalentes, relativos a actividades reguladas por esta Ley, en universidades o instituciones de educación superior en el país.

- c) Financiamiento de becas para estudios a nivel técnico, de mejoramiento, capacitación, actualización y de post grado para el personal que labora o sea incorporado en la empresa o en una red de empresas nacionales.
- d) Programas permanentes de actualización del personal de la empresa con participación de Universidades u otras instituciones de educación superior del país.
- e) Financiamiento de programas o convenios empresariales de inserción laboral de personal venezolano desempleado altamente capacitado.
- f) Financiamiento a programas de movilización de investigadores, creación de post grados integrados a nivel nacional, de redes de investigación nacionales e internacionales.
- g) Programas para fortalecer la capacidad de la gestión nacional pública y privada en ciencia tecnología e innovación.
- h) Financiamiento de tesis de post grado y pasantía de investigación de estudiantes de educación superior en Universidades, o en el seno de la empresa o en centros de investigación y desarrollo.
- i) Promoción y divulgación de las actividades de los centros de formación, actualización y capacitación tecnológica del país, a nivel nacional e internacional.
- j) Creación de centros nacionales de capacitación técnica en nuevas tecnologías o apoyo a las existentes.

10. Cualquier otra actividad que en criterio del Ministerio de Ciencia y Tecnología pueda ser considerada inversión en ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

En este sentido, los obligados pueden escoger los mecanismos y modalidades en que van a dar cumplimiento a las obligaciones previstas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), siempre que, tal como lo establece el artículo 8 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006), (i) el servicio esté íntimamente ligado con un proyecto específico, de los establecidos en el artículo 42 de la Ley y (ii) se tome en cuenta el valor en libros del bien o el valor de mercado de los servicios a ser prestados en calidad de aporte e inversión, a los fines de calcular dicho aporte.

B. DE LOS APORTES.

Los diferentes aportes creados a través de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), están previstos en el título III de dicha Ley, incluyendo los siguientes:

1. APORTES PROVENIENTES DE LA COMERCIALIZACIÓN DE RESULTADOS (ARTÍCULO 34):

Aquellos integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, que comercialicen propiedad intelectual de bienes y servicios, con recursos provenientes, bien sea total o parcialmente, de los financiamientos otorgados a través del Ministerio de Ciencia y Tecnología o sus organismos adscritos, están en obligación de aportar entre un cero punto uno por ciento (0.1%) y cero punto cinco por ciento (0.5%) de los ingresos brutos obtenidos de dicha actividad; estableciéndose en el respectivo contrato de financiamiento, el monto del aporte en cuestión.

El artículo 15 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006), establece a los fines de determinar el porcentaje a invertir, lo siguiente:

“1. Según el tipo de financiamiento:

- a) Si se trata de un financiamiento bajo la modalidad de subvención, el monto será del 0,5%.
- b) Si se trata de un financiamiento bajo la modalidad de crédito blando, el monto será del 0,4%.
- c) Si se trata de un financiamiento bajo la modalidad de cofinanciamiento, el monto será de 0,3%.
- d) Si se trata de un financiamiento bajo la modalidad de Capital de Riesgo y Beneficio Compartido, el monto será de 0,2%.
- e) Cualquier otra modalidad de financiamiento, el monto será del 0,1%.

2. Según la duración del financiamiento:

- a) Si el financiamiento es por un lapso menor de 2 años, porcentaje será del 0,1%.
- b) Si el financiamiento es por un lapso de 2 a 5 años, porcentaje será del 0,2%.
- c) Si el financiamiento es por un lapso de 5 a 10 años, el porcentaje será del 0,3%.
- d) Si el financiamiento es por un lapso de 10 a 15 años, porcentaje será del 0,4%.
- e) Si el financiamiento es por un lapso mayor de 15 años, porcentaje será del 0,5%.

3. Según el monto del financiamiento:

- a) Si el monto del financiamiento es menor a 500 U.T., el porcentaje será de 0,1%.
- b) Si el monto del financiamiento es entre 500 U.T. y 1500 U.T., el porcentaje será de 0,2%.
- c) Si el monto del financiamiento es entre 1500 U.T. y 3.000 U.T., el porcentaje será de 0,3%.

- d) Si el monto del financiamiento es entre 3.000 U.T. y 5.000 U.T., el porcentaje será de 0,4%.
- e) Si el monto del financiamiento es mayor a 5.000 U.T. el monto será de 0,5%.”

Así, los obligados deberán aportar un porcentaje que será establecido en el contrato de financiamiento respectivo, resultante de sumar cada uno de los porcentajes establecidos en los criterios anteriores y luego dividirlo entre tres.

2. APORTES PROVENIENTES DE LAS EMPRESAS DE HIDROCARBUROS (ARTÍCULO 35):

Las grandes empresas del país que se dediquen a las actividades establecidas en las Leyes Orgánicas de Hidrocarburos e Hidrocarburos Gaseosos, están en obligación de aportar anualmente el dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos en el país.

3. APORTES PROVENIENTES DE LA ACTIVIDAD MINERA Y ELÉCTRICA (ARTÍCULO 36):

Las grandes empresas del país que se dediquen a la explotación minera, a su procesamiento y distribución o a la generación, distribución y transmisión de electricidad, deberán aportar anualmente el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos en el país.

4. APORTES PROVENIENTES DE EMPRESAS EN OTROS SECTORES PRODUCTIVOS (ARTÍCULO 37):

Las grandes empresas del país que se dediquen a otros sectores de producción de bienes y de prestación de servicios diferentes a los referidos

anteriormente, deberán aportar anualmente el cero punto cinco por ciento (0.5%) de los ingresos brutos obtenidos en el país,

5. APORTES PROVENIENTES DE SOCIEDADES NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS O CONSTITUIDAS EN EL EXTERIOR Y DOMICILIADAS EN VENEZUELA (ARTÍCULO 38):

Las grandes empresas compuestas por sociedades, comunidades o entidades constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela, que realicen actividades en el territorio nacional, mediante cualquier modalidad, inversión directa, o contrato a ser ejecutados en Venezuela, deberán aportar los porcentajes referidos anteriormente para cada una de las actividades descritas, según la actividad que desarrollen y sobre la base de los ingresos brutos obtenidos en el país.

C. SUJETOS OBLIGADOS

Los aportes antes referidos, tienen como destinatario las grandes empresas que realicen dichas actividades. En este sentido, el artículo 44 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación define grandes empresas como aquellas que tengan ingresos brutos anuales superiores a cien mil unidades tributarias (100.000 U.T.), constituidas por:

- a) Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- b) Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho.

c) Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores.

d) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

D. BASE IMPONIBLE.

La base imponible de los aportes en cuestión está constituida por los ingresos brutos del ejercicio económico anterior al que corresponda cumplir con la obligación de invertir y aportar. Ello de conformidad con el artículo 12 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006).

Adicionalmente, dicho Reglamento indica expresamente que la definición de ingresos brutos a efectos de los aportes al Ministerio de Ciencia y Tecnología, se regirá por los principios aplicables al Impuesto sobre la Renta.

En efecto, el artículo 2 del mencionado Reglamento establece en su numeral 7, que “a los efectos de determinar el monto de la inversión en ciencia, tecnología e innovación, se aplicará supletoriamente lo establecido en el Título II, Capítulo I, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta las excepciones consagradas en el artículo 14 de la referida ley”.

En este sentido, el artículo 16 contemplado dentro del Título II, Capítulo I de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007) establece que:

“Artículo 16. El ingreso bruto global de los contribuyentes, a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, estará constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la Ley.

(...)

Parágrafo Cuarto. Los viáticos obtenidos como consecuencia de la prestación de servicios personales bajo relación de dependencia, se excluirán a los fines de la determinación del ingreso bruto global a que se refiere el encabezamiento de este artículo siempre y cuando el gasto este individualmente soportado con el comprobante respectivo y sea normal y necesario.

También se excluirán del ingreso bruto global los enriquecimientos sujetos a impuestos proporcionales.”
(Subrayado añadido).

De las normas antes mencionadas, es claro que el concepto de ingreso bruto utilizado en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, se refiere a los ingresos brutos fiscales obtenidos por el aportante. Igualmente, en caso de que las grandes empresas y demás obligados reciban ingresos sujetos a impuesto proporcionales como podría ser dividendos de otras compañías, o el producto de una venta de acciones realizada a través de la bolsa de valores, podría concluirse que tales ingresos no constituyen ingresos brutos a los fines del cálculo del aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, por estar tanto los dividendos como el precio de las acciones vendidas a través de la bolsa de valores, sujetos a un impuesto de tipo proporcional.

Otro punto importante a tener en cuenta, es que los aportes efectuados por grandes empresas son deducibles del Impuesto sobre la Renta cuando se trate de gastos o inversiones propias, que califiquen como aportes para la ciencia y tecnología. Por otro lado, en el supuesto de que las grandes empresas deban aportar directamente una cantidad a algún ente público, dichos aportes serán deducibles del Impuesto sobre la Renta, si se llegase a concluir en forma positiva sobre su naturaleza tributaria, ello de conformidad con el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2007), el cual permite deducir de la renta bruta, los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de rentas.

E. DEBERES FORMALES.

Las grandes empresas y demás miembros integrantes del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología deberán inscribirse por ante el Observatorio Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, por ante el Ministerio de Ciencia y Tecnología, o el ente adscrito designado por dicho Ministerio. Igualmente, las universidades o instituciones de educación superior, unidades, institutos o centros de investigación y desarrollo, y cualquier otra institución, pública o privada que deseen ser beneficiarias de las inversiones que realicen las grandes empresas, deberán inscribirse por ante los organismos anteriormente referidos, a los fines de seguir un control de los aportes que reciban e incentivar los aportes de los obligados en proyectos específicos.

Además, éstas deben abrir cuentas contables en las que se registren los ingresos y gastos relativos a la inversión en Ciencia, Tecnología e

Innovación, así como conservar los respectivos comprobantes a fin de evidenciar la realización de dichas erogaciones.

Finalmente, establece el artículo 11 del Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006), que las grandes empresas deberán presentar una declaración anual conjuntamente con la declaración de Impuesto sobre la Renta correspondiente al ejercicio económico del obligado. En dicha declaración deberá reflejarse el conjunto de aportes realizado a través de los distintos medios que prevé la ley. Sin embargo, en caso de que el monto invertido durante todo el ejercicio no alcance el porcentaje sobre los ingresos brutos a que el aportante está obligado, la diferencia deberá ser pagada mediante depósito a favor de algunos de los fondos, órganos o entes adscritos al Ministerio de Ciencia y Tecnología, dentro de los treinta (30) días siguientes al momento de efectuada la respectiva declaración.

F. SANCIONES.

La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) establece en su artículo 73, una sanción específica por incumplimiento en la obligación de realizar el aporte, aplicando una multa de hasta el cincuenta por ciento (50%) del monto que debe aportarse.

Por otro lado, la Ley en cuestión establece una sanción por incumplimiento de las normas de financiamiento, dirigida a quienes hubieren obtenido recursos para el desarrollo de una actividad científica, tecnológica, de innovación o de sus aplicaciones, e incumplieren las estipulaciones acordadas en los reglamentos que rigen el otorgamiento de tales recursos o

de la Ley. Dicho incumplimiento acarreará como sanción la pérdida del derecho a recibir nuevos recursos en un lapso entre dos (2) a cinco (5) años; además de multas comprendidas entre diez unidades tributarias (10 U.T.) a cincuenta mil Unidades Tributarias (50.000 U.T.)

Adicionalmente, se establece una multa al incumplimiento de la obligación de suministrar información sobre aspectos inherentes a las investigaciones u otras actividades financiadas, la cual oscilará entre diez unidades tributarias (10 U.T.) y cinco mil unidades tributarias (5.000 U.T.).

En este sentido, las multas establecidas en esta Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación expresadas en términos porcentuales, se convertirán al equivalente de unidades tributarias (U.T.) que correspondan al momento del incumplimiento y se cancelarán utilizando el valor de la misma que estuviere vigente para el momento del pago.

También prevé la ley que la multa antes mencionada podrá ser aumentada o disminuida en atención a las circunstancias agravantes o atenuantes existentes, para lo cual se indican éstas expresamente en la propia ley, sin embargo no indica cuáles son los límites máximo y mínimo en que puede aplicarse dicha multa; solamente prevé que para el caso de reincidencia se incrementará la sanción en un 25%.

G. DE LA ENTRADA EN VIGENCIA.

La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) entró en vigencia a partir de su publicación en Gaceta Oficial, por lo que sus normas comenzaron a regir el 4 de agosto de 2005.

Adicionalmente, la Ley sometida a consideración establece que los aportantes, deberán comenzar a cumplir sus obligaciones a partir del 1ro de enero de 2006.

Así las cosas, una vez revisados los aspectos generales de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e innovación, la forma en que se determina el monto a aportar, los sujetos obligados, etc; se tienen las herramientas necesarias para efectuar un análisis comparativo entre dicha figura y los tributos, a fin de determinar la naturaleza tributaria de éstos. Ello, será revisado en el siguiente capítulo del presente Trabajo Especial de Grado.

CAPÍTULO V
SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE LOS TRIBUTOS Y EL APOORTE
PREVISTO EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E
INNOVACIÓN (2005). CONCLUSIONES SOBRE SU NATURALEZA
JURÍDICA.

Los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, presentan aspectos similares o idénticos a los que se verifican en determinados impuestos y contribuciones parafiscales, por lo que resultaría lógico concluir que dichos aportes constituyen verdaderos tributos. No obstante, es parte de la esencia de los aportes en cuestión, una condición especial que pareciera conllevar a la imposibilidad de asimilar la figura sometida a consideración a verdaderos tributos. Así, a continuación se ofrecerá un análisis de las principales similitudes y diferencias de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y los tributos.

A. SIMILITUDES MÁS RELEVANTES:

Dichos aportes constituyen una prestación exigida legalmente a un sector de la economía, destinada al financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación. Así, las características de dicho aporte coinciden con la definición de tributo desarrollada en el capítulo I del presente Trabajo Especial de Grado; esto es, una prestación generalmente pecuniaria, obligatoria, exigida por el Estado en su poder de imperio, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas.

Ciertamente, los aportes sometidos a consideración son exigidos por el Estado en su poder de imperio, a través de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), calculados sobre la base de los ingresos brutos obtenidos por los obligados, en atención –aún cuando indirecta– a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Adicionalmente, son prestaciones que tienen un destino preestablecido en aras de satisfacer necesidades públicas, concretamente, destinadas al financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología. Ello, permite asimilar los aportes en cuestión a las contribuciones parafiscales; tributos en los cuales, tal como se señaló anteriormente, lo recaudado no ingresa al tesoro público, sino que está destinado exclusivamente al financiamiento de determinada actividad. Así, la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (2007, 8) declaró en el marco de un recurso de interpretación de los artículos 34 y 37 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, que los aportes allí previstos constituyen contribuciones parafiscales, por ende de contenido tributario, en los siguientes términos:

“Al respecto, la solicitante se desempeña en el ramo de negocios comúnmente denominado concesionaria de vehículos, y pretende obtener una interpretación sobre el alcance e inteligencia de los artículos 34 y 37 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación publicada en Gaceta Oficial N° 38.242 del 3 de agosto de 2005, a los fines de establecer cuál debe ser el criterio para determinar la base imponible de la contribución parafiscal correspondiente al aporte al que están obligadas las grandes empresas del país en el desarrollo de los procesos de investigación, producción y transferencia de conocimientos; por lo que, la materia a tratar es tributaria lo cual reviste un carácter afín con las competencias atribuidas a esta Sala Político Administrativa, razón por la

que se declara competente para conocer el recurso de interpretación interpuesto. Así se decide.”

Adicionalmente, Romero-Muci (2006, 259-260) se pronunció sobre el carácter tributario del aporte en cuestión, así:

“Las contribuciones creadas mediante las recientes leyes orgánicas de (i) Ciencia, Tecnología e Innovación y (ii) Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas, aparentan obligaciones patrimoniales de derecho público no contributivas, que se disimulan en las modalidades atípicas de cumplimiento de la obligación, pues en principio la prestación que constituye su objeto no se instrumentan exclusivamente mediante un **dar** una suma de dinero al ente acreedor, ni siquiera suponen un ingreso para éste, sino en erogaciones afectadas a los fines públicos sectoriales que cada ley promueve, esto es, la inversión en ciencia y tecnología y la inhibición del consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas. Contribuye a la apariencia no tributaria, una semántica legal que adultera la terminología típica y que oscurece el análisis de los conceptos empleados. Sin embargo, estamos en presencia de (i) prestaciones patrimoniales legales, (ii) sometidas a un régimen de derecho público, (ii) cifradas cuantitativamente conforme a la capacidad económica del deudor y (iv) destinadas a la satisfacción de una finalidad pública. Se trata de una manifestación sintomática de la anarquía fiscal.”

Además, otro rasgo que permite asimilar los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e innovación (2005) a verdaderas exacciones fiscales, es que están presentes en dichos aportes, elementos esenciales típicos de algunos tributos, como son, el hecho imponible y la base imponible.

Ciertamente, tal como se desarrolló con anterioridad, la base imponible de dichos aportes son los ingresos brutos del ejercicio económico anterior al que corresponda cumplir con la obligación de invertir y aportar; entendiéndose por éstos, los ingresos brutos fiscales obtenidos por los aportantes. Ello, en virtud de la aplicación supletoria de lo establecido en el Título II, Capítulo I, de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a los fines de determinar el monto de la inversión en ciencia, tecnología e innovación. Además, los ingresos brutos constituyen también la base imponible del Impuesto Municipal a las Actividades Económicas, de Servicios o de Índole similar; teniendo ambos casos (el Impuesto a las Actividades Económicas y los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación) muy parecidos o idénticos mecanismos de determinación de la obligación.

Por su parte, el hecho imponible de los aportes sometidos a consideración es la realización de actividades económicas por parte de grandes empresas. Ello constituye también una similitud con el Impuesto Municipal a las Actividades Económicas cuyo hecho imponible es la realización de actividades en o desde la jurisdicción de determinado Municipio.

B. PRINCIPAL RASGO DISTINTIVO ENTRE LOS APORTES PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN Y TÍPICOS TRIBUTOS.

Sin embargo, uno de los rasgos que permite diferenciar a los aportes en cuestión de los tributos, es que aún cuando el Ministerio de Ciencia y Tecnología tiene las facultades de control, fiscalización, verificación y determinación cuantitativa y cualitativa de dichos aportes; es posible que dicho ente no sea el beneficiario inmediato de éstos, si el aportante decide

cumplir con las prestaciones pecuniarias previstas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, realizando algunas de las actividades calificadas expresamente por dicha Ley como inversiones, a través de su artículo 42. Ello ocurre por ejemplo, tal como lo señala Castillo (2006, 543-544) “cuando se financian nuevas tecnologías para incrementar calidad productiva de la empresa con miras a mejorar su competitividad y calidad productiva, o bien para la capacitación profesional del personal del obligado”. En este sentido, parece difícil concebir un tributo sin la existencia de una prestación dineraria que ingrese al tesoro público, satisfaciéndose según opina el referido autor, en forma inmediata el interés privado y sólo mediatamente, el interés colectivo.

Así las cosas, no queda claro poder asimilar al aporte previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación a un verdadero tributo, cuando existe la posibilidad de que el beneficiario de dicho aporte sea el propio obligado a la prestación pecuniaria.

No obstante, como quiera que la justificación de los tributos no se agota en la recaudación de ingresos tributarios, ya que dichos ingresos tienen a todo evento la finalidad de satisfacer necesidades públicas, el hecho de que a los contribuyentes se les permita efectuar el pago mediante las modalidades previstas en el artículo 42 de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, no impide calificar el aporte bajo análisis como un tributo.

En efecto, aun en esos supuestos, la obligación tributaria se perfeccionó y se extinguió en cumplimiento de lo previsto en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Además, tal como se desarrolló en el Capítulo II del presente Trabajo Especial de Grado, el fin último de los tributos es la satisfacción de necesidades publicas, bien sea a través de la recaudación para la prestación de servicios por parte del Estado, o mediante la cobertura directamente por parte del sector privado de determinadas necesidades colectivas en aras de elevar el nivel de vida de la población, tal como en opinión de quien suscribe, sucede en el caso sometido a consideración pues se financia con dicho aporte el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología.

En virtud de los argumentos antes expuestos, en opinión de quien suscribe las exacciones creadas mediante la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) tienen una naturaleza tributaria, por tratarse de una prestación exigida legalmente a un sector de la economía, en virtud del poder de imperio del Estado y en atención a la capacidad contributiva de los obligados a su pago.

Aún cuando tal como se mencionó anteriormente, los aportes contienen rasgos idénticos a determinados impuestos, específicamente en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, así como al hecho imponible; es criterio de quien suscribe que dichos aportes constituyen verdaderas contribuciones parafiscales, toda vez que lo recaudado no ingresa en este caso al Tesoro Público, sino que se afecta y se destina directamente al financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología.

En este caso, el beneficio eventual que desde el punto de vista del contribuyente debería verificarse ante una contribución parafiscal, está constituido por el aumento de su competitividad derivada de la inversión realizada en tecnología o capacitación del personal de dicha empresa. Y, aún

cuando se opte por aportar directamente a los fondos creados por el Ministerio de Ciencia y Tecnología o sus entes adscritos, debe suponerse que dichos aportes van a generar un incremento en los avances de tecnología de punta en el país y un aumento de la producción nacional tecnológica, que concluirá en una disminución de la importación en dicho sector, reduciendo la respectiva cadena de costos. De lo anterior, se verá beneficiado muy especialmente el sector empresarial.

Así las cosas, como quiera que nos encontramos en presencia de una contribución parafiscal, sujeta al cumplimiento de los principios fundamentales de la tributación, es preciso revisar, tal como se realizará en el siguiente capítulo del presente Trabajo Especial de Grado, si su normativa se adecua a dichos principios o, si por el contrario, es necesario efectuar ajustes a fin de evitar transgresiones indebidas a normas legales y constitucionales de la materia.

CAPÍTULO VI
LO POSITIVO Y LO NEGATIVO DE LA CREACIÓN DE LOS APORTES
PREVISTOS EN LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA E
INNOVACIÓN (2005).

Partiendo de la naturaleza tributaria de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), según la conclusión a la que arribamos en el capítulo anterior del presente Trabajo Especial de Grado, es preciso alertar acerca de algunas irregularidades que presenta dicha Ley, específicamente respecto de la entrada en vigencia de su normativa y sobre la violación a algunos de los principios constitucionales tributarios antes desarrollados. Igualmente será objeto de análisis en el presente capítulo, los aspectos positivos que en mi criterio, implican la creación de las contribuciones en cuestión.

A. ENTRADA EN VIGENCIA DE LA LEY ORGÁNICA DE
CIENCIA, TECNOLOGÍA E INNOVACIÓN (2005).

La Ley bajo análisis entró en vigencia a partir del día siguiente de su publicación el 3 de agosto de 2005, indicando expresamente que los aportes establecidos en el Título III comenzarán a efectuarse a partir del 1° de enero de 2006.

Adicionalmente, el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006) señala que debería utilizarse como base de cálculo para la primera contribución, el ingreso bruto obtenido en el año 2005 (recordemos que la Ley sometida a

consideración establece la obligación de efectuar los referidos aportes, anualmente en base a los ingresos brutos tributarios).

Sin embargo, el artículo 8 del Código Orgánico Tributario (2001) establece que cuando se trate de tributos que se determinen por períodos, las normas relativas a la existencia y cuantía de la obligación tributaria regirán desde el primer día del período que se inicie a partir de su vigencia.

En este sentido, visto que la normativa en cuestión comenzó a regir en agosto de 2005, el primer período tributario anual que se inició a partir de su vigencia es el ejercicio 2006.

Ciertamente, como quiera que se trata de un tributo que se determina anualmente, las normas relativas a la existencia y cuantía de dicha contribución, afectarán a los ejercicios anuales que comiencen bajo la vigencia de la ley; esto es, los ejercicios fiscales siguientes al 2006. Por tanto dicho ejercicio (2006) es el primero que en efecto, se encuentra bajo la vigencia de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación.

En este sentido, la interpretación que debería efectuarse al respecto, es que los aportes en cuestión son exigibles a partir del periodo 2007, una vez se haya determinado el monto total de ingresos brutos al cierre y siempre que éstos sean superiores a las 100.000 Unidades Tributarias.

Ciertamente, los ingresos brutos del ejercicio anterior al que corresponda efectuar el aporte, además de utilizarse como base de cálculo de éste, determinan si se verifica el nacimiento de la obligación tributaria; ya que la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) establece la

obligación de aportar a las grandes empresas que se dediquen a las actividades señaladas anteriormente. Así, dicho aporte es exigible en base a dos circunstancias escogidas como relevantes por el legislador, cuales son: (i) ejercer actividades en los sectores referidos y (ii) ser considerado gran empresa en base a los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio anterior al que corresponda aportar. Así, ambas circunstancias deben verificarse bajo la vigencia de la Ley bajo análisis, toda vez que hacen nacer la obligación tributara.

De esta forma, observamos que la pretendida exigencia de la contribución en cuestión para el periodo 2006, se aparta del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, al suponer la determinación de la existencia y cuantía de la obligación tributaria en base a una normativa que no estuvo vigente.

Sin embargo, es preciso destacar que existen posiciones contrarias al respecto, dentro de las cuales encontramos el criterio del Tutor del presente Trabajo Especial de Grado. Dicha posición se basa en la consideración de que los ingresos brutos del ejercicio anterior al que corresponde aportar, son sólo un índice con arreglo al cual deberá ser calculado el aporte en cuestión, pudiendo dicha base de cálculo tomar elementos ocurridos con anterioridad a los hechos generadores de la obligación tributaria; sin implicar en forma alguna violación al principio de irretroactividad de las leyes.

B. DESLEGALIZACIÓN DE ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO.

Otro rasgo importante que merece la pena destacar en esta oportunidad, es que en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación no se definen

todos los elementos esenciales del aporte bajo estudio, ya que es por vía reglamentaria que se establece cuáles ingresos brutos constituirán la base imponible de dicha contribución y se define lo que debe entenderse por éstos; previéndose además en el Reglamento (tal como lo señala expresamente el párrafo único del artículo 42 de dicha Ley) los mecanismos, modalidades, y formas en que los sujetos obligados realizarán los correspondientes aportes, así como también se estableció en dicho Reglamento, los lapsos y trámites que se deberán realizar ante el Ministerio de Ciencia y Tecnología para la determinación de las actividades que serán consideradas a los efectos de la Ley como aportes. Bajo esta óptica, tal deslegalización sería inconstitucional por violatoria del principio de legalidad tributario, partiendo de la naturaleza tributaria de dichos aportes según lo concluido en el capítulo V del presente trabajo especial de grado.

Sobre el particular, Martín, et al (1996, 386) exponen la importancia de respetar la reserva legal en todos los elementos esenciales del tributo, específicamente la base imponible, en los siguientes términos:

“Pero antes de entrar en exposición de cada uno de estos elementos de cuantificación, dos exigencias en torno a ellos conviene destacar, ya apuntadas en la reflexión inicial.

La primera, que ambos están presididos en su regulación por el principio de la reserva de ley, en cuanto que nada valdría exigirlo para definición de los hechos imposables si a partir de éstos pudiera la Administración cuantificar libremente las prestaciones derivadas de ellos. Aun con el carácter relativo de este principio en el texto constitucional, es ineludible que la propia norma legal acometa su regulación, o cuando menos, contenga los criterios suficientes para su determinación, evitando remisiones en blanco que ya ha tenido ocasión de rechazar el Tribunal Constitucional.”

Así, en el caso sometido a consideración, es el Reglamento quien define qué debe entenderse por ingresos brutos mediante remisión a la Ley de Impuesto sobre la Renta. Además es el Reglamento quien aclara que los ingresos brutos del ejercicio anterior, son los que servirán para cuantificar la obligación tributaria, e incluso determinarán su nacimiento (recordemos que los obligados al aporte son las grandes empresas en atención a los ingresos brutos percibidos). Ello, en franca violación del principio de reserva legal tributario.

C. PRESIÓN TRIBUTARIA.

Actualmente, las empresas del sector privado se encuentran sujetas a excesivas cargas fiscales y parafiscales que en conjunto, pudieran generar una disminución severa del capital productivo, originando a su vez una merma igualmente considerable en las finanzas públicas.

En efecto, hoy en día, el sector empresarial nacional está sometido a una presión financiera considerable, constituida por impuestos de diversa índole como son el Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Municipal sobre Actividades Económicas; así como por varias contribuciones, algunas creadas en forma *sui generis*, que los obligan a destinar parte de sus ingresos al financiamiento de proyectos preestablecidos por el legislador, en beneficio de algunos sectores de la sociedad; tal como es el caso de las contribuciones de la seguridad social, las creadas en la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas y las contribuciones al Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.

Además, cabe destacar que muchos de los tributos a que están sometidos actualmente los contribuyentes, incluyendo la parafiscalidad tal como se desarrolló en su oportunidad, son cuantificados a través de los ingresos brutos, y por tanto, miden sólo en forma mediata la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En este sentido, siendo la función de la base imponible la determinación de la cuantía del gravamen, el legislador debe seleccionar elementos de cuantificación directamente vinculados con el principio de capacidad contributiva a fin de dar cumplimiento a la exigencia constitucional de un sistema tributario justo y progresivo. Así, deben crearse sólo por vía de excepción tributos cuya base imponible no atienda directamente a la capacidad contributiva.

Lo cierto es que, las cargas fiscales y parafiscales a la que están sometidos los contribuyentes hoy en día, conllevan por una parte, a la disminución severa de su patrimonio en violación al principio de capacidad contributiva y no confiscatoriedad, así como a la destrucción de la fuente productiva en quebrantamiento a los principios de libertad económica y protección de la economía. Por otra parte, como quiera que la producción privada es lo que en definitiva garantiza el funcionamiento del Estado a través del crecimiento y desarrollo del sector empresarial, tal presión tributaria origina además un grave perjuicio a las finanzas públicas.

En este sentido, reiteramos que el Estado debe, en la búsqueda de la riqueza necesaria para satisfacer sus fines, jugar un rol protector de la economía nacional, procurando preservar el capital productivo que va a garantizar el buen funcionamiento de toda la Nación.

D. FORTALECIMIENTO DE ÁREAS DE INVESTIGACIÓN, CIENCIA Y TECNOLOGÍA.

La entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), constituye un gran avance desde el punto de vista de política fiscal para fortalecer áreas neurálgicas en el desarrollo nacional.

En efecto, actualmente los sectores científicos y tecnológicos han cobrado vital importancia tanto en los países desarrollados como en los subdesarrollados, con la convicción de que dichas tecnologías van a originar diferencias en las oportunidades de desarrollo de las poblaciones, y que se establecerá una distancia entre aquellas que utilizan las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) como una parte rutinaria de su vida diaria y aquellas que no tienen acceso a éstas y que aunque las tengan no saben como utilizarlas. Dicha distancia, es conocida como la Brecha Digital.

En este sentido, constituye una de las metas del milenio de la Organización de las Naciones Unidas, la reducción de la pobreza extrema a través de tecnologías de información y comunicación utilizadas como instrumento de desarrollo. Así, la tecnología está hoy íntimamente relacionada con la reducción de la pobreza y el mejoramiento de la calidad de vida.

Por ello, la mayoría de los países –incluyendo ahora Venezuela– ha procurado crear conciencia en sus ciudadanos de modo de obtener una sociedad que coadyuve en la consecución de dichos fines. Ciertamente, la disminución de la Brecha Digital como política pública requiere de la intervención del sector privado, la sociedad civil y los organismos

internacionales a través de proyectos orientados a la transferencia tecnológica de los países desarrollados hacia los países subdesarrollados.

En este sentido, se obtiene internamente una aproximación al desarrollo de la Nación, obligando además a las empresas privadas a modernizarse e invertir en ciencia o tecnología en el país, para ser más competitivos a nivel global.

Así, los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación materializan el esfuerzo por parte del Estado de generar una sociedad que se involucre en el desarrollo del país, a través de inversiones en ciencia, tecnología e innovación, que propicien en un primer término el desarrollo de cada una de las empresas privadas obligadas a dicha inversión.

De lo antes expuesto, se refleja lo siguiente: si bien es cierto que la creación de los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación constituyen un gran avance desde el punto de vista de política pública, no es menos cierto que su creación implica un tributo encubierto mediante el cual se pretendió el sometimiento de su normativa a un régimen más flexible que el correspondiente a los tributos; violando en consecuencia el principio de irretroactividad tributario, principio de legalidad, principio de libertad económica y protección de la economía.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego de un análisis de los tributos, su conceptualización, caracterización y clases, así como de los aportes previstos en Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005), su base de cálculo, los sujetos obligados, entre otros, debe concluirse que dichas exacciones constituyen verdaderas contribuciones parafiscales, sujetas a los principios rectores de la tributación en Venezuela.

Así, dicha conclusión deriva del desenlace de cada uno de los capítulos que integran el presente Trabajo Especial de Grado, en los siguientes términos:

- Los tributos constituyen prestaciones patrimoniales (generalmente pecuniarias) obligatorias, exigidas por el Estado en su poder de imperio, con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. Éstos, se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales y parafiscales. Las últimas, son tributos cuyo fundamento es el financiamiento de una actividad económica o social definida por el legislador, en beneficio de un determinado grupo o sector. Así, lo recaudado por concepto de una contribución parafiscal no ingresa al tesoro público, sino que está destinado exclusivamente al financiamiento de un ente creado por el Estado o de una actividad.
- La justificación de los tributos no se agota en la recaudación o percepción de ingresos tributarios; su fin último es la satisfacción de necesidades colectivas, bien sea través de la recaudación para la prestación de servicios públicos por parte del Estado, o mediante la

cobertura directa de determinadas necesidades por parte del sector privado.

- Dentro de los principios esenciales en la tributación encontramos al principio de la legalidad, principio de irretroactividad de las leyes tributarias, principio de no confiscatoriedad y progresividad, principio de capacidad contributiva, principio de justicia tributaria, protección de la economía y libertad económica, entre otros. Dichos principios, rigen el sistema tributario y deben respetarse en mayor o menor medida, independientemente se trate de impuestos, tasas y contribuciones parafiscales.
- La Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005) establece la obligación por parte de ciertos sectores de la economía y de las empresas que perciban más de cien mil unidades tributarias (100.000 U.T.), a destinar anualmente una parte de sus ingresos brutos a la actividad científica, tecnológica y de innovación en el país.
- Se verifican varias similitudes entre los aportes previstos en la ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación y las contribuciones parafiscales, cuales son: (i) se trata de prestaciones exigidas legalmente por el Estado en su poder de imperio, en atención –aún cuando indirecta– a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos; y destinadas al financiamiento del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología, (ii) su estructura contiene elementos esenciales típicos de algunos tributos, como son, el hecho imponible (prestación de servicios o desarrollo de determinadas actividades) y la base

imponible (ingresos brutos del ejercicio anterior al que corresponde aportar).

No obstante, existe principalmente un elemento que dificulta la concepción de dichos aportes como verdaderos tributos. Este elemento distintivo consiste en que tal como se prevé en la ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, los aportantes pueden dar cumplimiento a dicha obligación a través de inversión en nuevas tecnologías para aumentar la calidad productiva de la empresa o mediante capacitación profesional del personal del obligado. Así, existe la posibilidad de que el beneficiario de dicho aporte sea el propio obligado a la prestación pecuniaria. En este caso, consideramos que el sujeto pasivo funge como instrumento para el cumplimiento de sus fines, lo cual es en definitiva, la justificación última de los tributos y, por ende, dicha circunstancia no impide calificar tal aporte como el tributo que es.

- Por último, la entrada en vigencia de la ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación presenta algunos aspectos negativos cuales son: (i) se aparta del principio de irretroactividad de las leyes tributarias, al pretender el pago de los aportes durante el ejercicio 2006, en base a los ingresos brutos obtenidos en el ejercicio 2005, siendo que dicha Ley comenzó a regir en agosto de 2005 y el primer periodo tributario anual que se inició a partir de su vigencia es el ejercicio 2006; (ii) se vulnera el principio de reserva legal tributario pues es por vía reglamentaria que se establece cuáles ingresos brutos constituirán la base imponible de dicha contribución, se define lo que debe entenderse por éstos, y se establecen los lapsos y trámites que se deberán realizar ante el Ministerio de Ciencia y Tecnología para la

determinación de las actividades que serán consideradas a los efectos de la Ley como aportes; (ii) contribuye a un aumento excesivo en la presión tributaria en cabeza del sector productivo del país, lo cual originará una merma en las finanzas públicas, además de cercenar los derechos a la libertad económica y protección de la economía.

No obstante, la Ley en cuestión implica un gran avance desde el punto de vista de política fiscal para fortalecer áreas cruciales en el desarrollo nacional, como son la ciencia y tecnología; áreas desarrolladas hoy en día a nivel mundial como herramienta para erradicar la pobreza y procurar el crecimiento de las naciones, partiendo por el desarrollo del sector privado, incrementando su competitividad.

Así las cosas, de acuerdo con los argumentos antes expuestos que permiten concluir que los aportes previstos en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación tienen naturaleza tributaria, es preciso adaptar su normativa en aras de evitar transgresiones a los principios constitucionales tributarios, específicamente a los principios de legalidad, irretroactividad tributaria, capacidad contributiva y libertad económica. Ello en virtud de que tales principios se han visto “flexibilizados” por decir lo menos, bajo la premisa de que se trata de obligaciones legales de contenido no tributario.

Además, resulta indispensable un pronunciamiento de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, con ocasión a un recurso de interpretación sobre el contenido y alcance del texto legal bajo análisis; ya que actualmente los contribuyentes se encuentran en un escenario de inseguridad jurídica, en virtud de las distintas posiciones que han asumido tanto los Organismos Públicos competentes como la doctrina patria. En efecto, si bien es cierto que

la Sala Político Administrativa se pronunció sobre la naturaleza tributaria de dicha exacción, no es menos cierto que la sentencia sólo se limitó a declarar, sin ahondar en el tema, que dicho aporte constituye una contribución parafiscal. Así, continúan las posiciones encontradas sobre el particular y, entre tanto, el contribuyente no conoce a ciencia cierta los medios de impugnación con que cuenta, qué hacer ante la negativa de un determinado proyecto como inversión en ciencia y tecnología, y en definitiva, cuáles son los medios legales procedentes para la mejor defensa de sus intereses.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Borjas, L. (2000). **Manual de Derecho Tributario**. 1ra Edición, Caracas: Talleres Tipográficos MAG.
- Carmona, J. Aportes Previstos en la Ley Orgánica contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Cabida en el Ordenamiento Jurídico Venezolano, Naturaleza Jurídica y Términos de su Consagración (2006). **Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales**. 1ra Edición. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Casado, L. (1978). **Temas de Hacienda Pública**. 1ra Edición. Caracas: Ediciones de la Contraloría.
- Castillo, J. Los Aportes de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación ¿obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos? (2006). **Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales**. 1ra Edición. Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Cassás, J. (1992). **Presión Fiscal e Inconstitucionalidad**. 1ra Edición. Buenos Aires: Ediciones Desalma.
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 37.305, 17 de octubre de 2001
- Contreras, F. (1969). **Disquisiciones Tributarias**, N° 19. Mérida: Justita Et Jus.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 5.453 (Extraordinario), 24 de marzo de 2000.
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (1789). Disponible en: www.bibliojuridica.org/libros/1/30/tc.pdf [consulta: 2007, octubre, 30]
- Decreto 4.891 mediante el cual se dicta el Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación, Referido a los Aportes e Inversión (2006). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 38.544, 17 de octubre de 2006.
- Ferreiro, J. (1992). **Curso de Derecho Financiero Español**. 14ª. Edición. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A.

- García, H. (1982). **Temas de Derecho Tributario**. 1ra Edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Giuliani, C. (1987). **Derecho Financiero**. 4ta Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Giuliani, C. (1993). **Derecho Financiero**. 5ta Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- González, E. y Lejeune, E. (2000). **Derecho Tributario I**, 1ra Edición. Salamanca.
- Hoyos, C. La Parafiscalidad en Colombia (1999). **Derecho Tributario**. 1ra Edición. Sta. Fe de Bogotá.
- Jarach, D. (1993). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 1ra Edición, Argentina: Cangallo S.A.C.I
- Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación (2005). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 38.242, de 3 de agosto de 2005.
- Ley de Impuesto sobre la Renta (2007). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela**, N° 38.628, de 16 de febrero de 2007.
- Martín, J; Lozano, C; Casado, G y Tejerizo, J. (1996). **Curso de Derecho Financiero y Tributario**. 7ma Edición, Madrid: Editorial Tecnos.
- Moya, E. (2004). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. 4ta Edición, ampliada y puesta al día, Caracas: Mobilibros.
- Pérez, J. y González, E. (1991). **Curso de Derecho Tributario**, 6ta Edición. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.
- Romero-Muci, H. Deconstruccionismo y la Huida del Derecho Tributario: "El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias estupefacientes y Psicotrópicas (2006). **Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales**. 1ra Edición, Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario.
- Ruan, G. Principios Sustantivos de la Tributación en la Constitución de 1999 (2001). **La Tributación en la Constitución de 1999**. 1ra Edición. Caracas: Gráficas Tao.

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa. Sentencia Nro 01379. caso **Casa Pineda S.A.** Disponible en www.tsj.gov.ve [consulta: 2007, marzo, 21]

Tribunal Supremo de Justicia, Sala Político Administrativa. Sentencia Nro 01557. caso **Shogun Motors, C.A.**. Disponible en www.tsj.gov.ve [consulta: 2007, octubre, 16]

Valdés, R. (1996). **Curso de Derecho Tributario**, 2da Edición, Santa Fe de Bogotá: Ediciones Depalma.

Valdés, R. (1992). **Instituciones de Derecho Tributario**. 1ra Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Villegas, E. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 5ta Edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma.