

**LOS APORTES DE LA LEY ORGÁNICA DE CIENCIA, TECNOLOGÍA  
E INNOVACIÓN**

**¿OBLIGACIONES LEGALES NO TRIBUTARIAS**

**O TRIBUTOS ATÍPICOS?**

Juan C. Castillo Carvajal<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Abogado egresado de la Universidad Central de Venezuela (1996). Especialización en Derecho Tributario en la Universidad Central de Venezuela. Profesor de Derecho Tributario I en la Escuela de Administración y Contaduría de la Universidad Católica Andrés Bello. Instructor del curso “Imposición Municipal” en el Instituto de Desarrollo Profesional de los Colegios de Contadores Públicos del Distrito Federal y del Estado Miranda. Ex profesor de la cátedra “Determinación de la Obligación Tributaria” en el postgrado de la Escuela Nacional de Hacienda Pública (ENAHP). Articulista de temas tributarios del diario El Universal. Abogado Asociado de Romero-Muci & Asociados, asociado a Deloitte.

## **Resumen**

La LOCTI prescribe la obligación de un grupo específico de particulares de afectar una porción de sus ingresos brutos, para destinarlo a la actividad científica, tecnológica y de innovación en Venezuela. Los prenombrados aportes consisten *esencialmente en una obligación de hacer, estimable en dinero*, a cargo de un grupo de sujetos, exigibles en cuanto se verifique una condición objetiva relacionada con su nivel de ingresos brutos, o bien, relacionada con la circunstancia de obtener financiamiento del Estado para invertirlo en actividades de ciencia, tecnología e innovación, obligación que tiene por finalidad la satisfacción de un interés general o colectivo.

Ahora bien, en nuestro criterio las exacciones previstas en la LOCTI constituyen obligaciones legales o deberes jurídicos de contenido no tributario, pues la erogación patrimonial de los obligados no se encuentra dirigida a satisfacer la cobertura de los gastos públicos. Por otra parte, no existe propiamente un crédito a favor del Estado en cualquiera de sus manifestaciones y, consiguientemente, no existe tampoco un sujeto activo que determine el nacimiento de la relación jurídica tributaria. La existencia de una deuda tributaria, concebida como la obligación de ingresar al Fisco una suma determinada en virtud del acaecimiento de las condiciones previstas en el supuesto de hecho de la norma, no se encuentra presente en los aportes de la LOCTI.

Sin menoscabo de lo anterior, advertimos que existe el potencial riesgo que la creación de obligaciones pecuniarias de contenido no tributario persiga relajar la aplicación de los principios de legalidad y capacidad contributiva. En consecuencia, parece conveniente otorgarle atributos tributarios a este tipo obligaciones legales asociadas a un fin específico.

En este sentido, estimamos que estas obligaciones legales pudieran reputarse como impuestos afectados a fines especiales, evitándose con ello la eventual transgresión de los principios fundamentales de la tributación en nuestro país, así como una atomización disfrazada de la presión tributaria.

### **i. Consideraciones generales**

La instauración de mecanismos más estrictos de fiscalización y control para supervisar el cumplimiento de las obligaciones previstas en la Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación<sup>2</sup> (en adelante LOCTI), ha despertado una interesante polémica en la dogmática tributaria venezolana, en cuanto a la propia caracterización de la piedra angular de esta rama jurídica: Los tributos.

A este respecto, vale la pena destacar que aunque el Decreto con Rango y Fuerza de Ley Orgánica de Ciencia, Tecnología e Innovación,<sup>3</sup> promulgado en el año 2001 y derogado por la Ley vigente, contemplaba la obligación de un grupo de particulares de realizar determinados aportes para promover y estimular la ciencia y tecnología en Venezuela, la ausencia de un adecuado régimen de supervisión habría incidido en un alto grado de incumplimiento de este deber jurídico.

Ahora bien, la LOCTI vigente procura subsanar las deficiencias de la Ley derogada en cuanto a la ausencia de mecanismos de control del cumplimiento de tales obligaciones. Precisamente, la consagración de herramientas administrativas a favor del Ministerio de Ciencia y Tecnología (en adelante MCI) para vigilar y exigir, si fuere el caso, el cumplimiento de los prenombrados aportes, ha despertado la atención de los operadores tributarios para tratar de dar respuesta a la siguiente pregunta: ¿Los aportes previstos en la LOCTI, constituyen tributos, o por el contrario, representan simplemente cargas financieras impuestas por el Estado a un grupo particulares? Sin duda alguna, la respuesta

---

<sup>2</sup> Publicada en la Gaceta Oficial No. 38.242, del 3 de agosto de 2005.

<sup>3</sup> Publicada en la Gaceta Oficial No. 37.291, del 26 de septiembre de 2001.

a esta pregunta representa uno de los grandes retos del derecho tributario venezolano contemporáneo, pues no resulta una tarea sencilla determinar la naturaleza y características de estos aportes.

## **ii. De los aportes previstos en la LOCTI**

La LOCTI prescribe la obligación de un grupo específico de particulares de afectar una porción de sus ingresos brutos, para destinarlo a la actividad científica, tecnológica y de innovación en Venezuela, con el objeto de estimular la capacidad para la generación, uso y circulación del conocimiento, y para impulsar el desarrollo nacional.<sup>4</sup> Se advierte, pues, que los prenombrados aportes consisten *esencialmente en una obligación de hacer, estimable en dinero*, a cargo de un grupo de sujetos, exigible en cuanto se verifique una condición objetiva relacionada con su nivel de ingresos brutos, o bien, relacionada con la circunstancia de obtener financiamiento del Estado para invertirlo en actividades de ciencia, tecnología e innovación, obligación que tiene por finalidad la satisfacción de un interés general o colectivo.

El artículo 34 y siguientes de la LOCTI establece quiénes son los sujetos obligados, los distintos tipos de aportes en atención a la actividad desarrollada por el particular, así como la medida económica de esta obligación.

Ahora bien, la causación de estos aportes se encuentra determinada: i) Por el hecho de haber obtenido financiamiento por parte del Estado para destinarlo a la actividad científica y, ii) Por la condición de *gran empresa* del obligado.<sup>5</sup> En este último sentido, a los fines de

---

<sup>4</sup> Artículo 1 de la LOCTI.

<sup>5</sup> Artículo 44 de la LOCTI.

la Ley se entiende por *grandes empresas* aquellas que tengan ingresos brutos anuales superiores a 100.000 U.T.<sup>6</sup> De acuerdo con la LOCTI, la denominación empresa comprendería: 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 y, d) Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

Así las cosas, los aportes previstos en la LOCTI consisten en obligaciones de hacer, cuyo cumplimiento puede verificarse alternativamente: i) Efectuando aportes pecuniarios a entes o proyectos definidos por la Ley como susceptibles de recibir tales fondos, o bien, ii) Realizando inversiones en materia de ciencia y tecnología en actividades previamente tasadas por la Ley.<sup>7</sup>

Dicho lo anterior, a continuación procedemos a enumerar los aportes previstos en la LOCTI:

---

<sup>6</sup> De acuerdo con el anteproyecto de Reglamento de la LOCTI (en adelante el Anteproyecto) sometido a consulta pública por el MCI al momento de preparar esta comunicación técnica, se entenderá por ingreso bruto a los fines de la Ley, el total de los ingresos que reciben las empresas de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que a la letra señala: “*El ingreso bruto global de los contribuyentes (...) estará constituido por el monto de las ventas de bienes y prestaciones de servicios en general, de los arrendamientos de bienes 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 disposición en contrario establecida en la Ley.*”

<sup>7</sup> Artículo 42 de la LOCTI.

1. *Aportes de los sujetos que hubieren recibido financiamiento por parte del MCT o de sus organismos adscritos:*<sup>8</sup>

1.1. *Obligados:* Los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación,<sup>9</sup> que comercialicen propiedad intelectual de bienes y servicios, desarrollada con recursos provenientes parcial o totalmente de los financiamientos otorgados a través del MCT o sus organismos adscritos.

1.2. *Monto del aporte:* Se fijará en el contrato mediante el cual se otorgue el financiamiento, en una cantidad comprendida entre 0,1% y el 0,5% de los ingresos brutos obtenidos por dicha comercialización.

2. *Aportes provenientes de las empresas de hidrocarburos:*<sup>10</sup>

2.1. *Obligados:* Las grandes empresas del país que se dediquen a las actividades establecidas en las Ley Orgánica de Hidrocarburos, y la Ley Orgánica de Hidrocarburos Gaseosos.

2.2. *Monto del aporte:* El 2% de los ingresos brutos obtenidos en el país.

2.3. *Temporalidad:* El aporte tiene carácter anual.

---

<sup>8</sup> Artículo 34 de la LOCTI.

<sup>9</sup> Dispone el artículo 3 de la LOCTI que forman parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación: "(...) 1. El Ministerio de Ciencia y Tecnología, sus organismos adscritos y las entidades tuteladas por éstos, o aquéllas en las que tengan participación. 2. Las instituciones de educación superior y de formación técnica, academias nacionales, colegios profesionales, sociedades científicas, laboratorios y centros de investigación y desarrollo, tanto públicos como privados. 3. Los organismos del sector privado, empresas, proveedores de servicios, insumos y bienes de capital, redes de información y asistencia que sean incorporados al Sistema. 4. Las unidades de investigación y desarrollo, así como las unidades de tecnologías de información y comunicación de todos los organismos públicos. 5. Las personas públicas o privadas que realicen actividades de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones."

<sup>10</sup> Artículo 35 de la LOCTI.

3. *Aportes provenientes de la actividad minera y eléctrica:* <sup>11</sup>

3.1. *Obligados:* 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.

3.2. *Monto del aporte:* El 1% de los ingresos brutos obtenidos en el país.

3.3. *Temporalidad:* El aporte tiene igualmente carácter anual.

4. *Aportes provenientes de empresas en otros sectores productivos:* <sup>12</sup>

4.1. *Obligados:* Las grandes empresas del país que se dediquen a otros sectores de producción de bienes y de prestación de servicios diferentes a los mencionados en los epígrafes anteriores.

4.2. *Monto del aporte:* El 0,5% de los ingresos brutos obtenidos en el país.

4.3. *Temporalidad:* Anual.

5. *Aportes provenientes de sociedades no domiciliadas en el país o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela:* <sup>13</sup>

5.1. *Obligados:* Las 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 ejecutado en

---

<sup>11</sup> Artículo 36 de la LOCTI.

<sup>12</sup> Artículo 37 de la LOCTI.

<sup>13</sup> Artículo 38 de la LOCTI.

Venezuela, y que a los efectos de la LOCTI sean consideradas Grandes Empresas.

5.2. *Monto del aporte:* Variará dependiendo del tipo de actividad que la empresa desarrolle en nuestro país, según los porcentajes antes indicados, utilizándose como base de medida del aporte los ingresos brutos generados por estos sujetos.<sup>14</sup>

5.3. *Temporalidad:* Aporte de carácter anual.

A propósito de la reseña anterior, vale la pena destacar que uno de los aspectos que ha suscitado dudas en cuanto a la aplicación de la Ley, se refiere a si corresponde *exclusivamente* a los miembros del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación,<sup>15</sup> realizar los aportes pecuniarios antes indicados. Cabe señalar que la LOCTI califica a los miembros del Sistema como “*los sujetos*” de la Ley.

En este sentido, creemos que el carácter de obligado a efectuar los aportes bajo examen no corresponde en forma exclusiva y excluyente a los miembros del prenombrado Sistema tal como inicialmente podría juzgarse, sino que, el cumplimiento de efectuar tales aportes

---

<sup>14</sup> Aunque no lo diga expresamente la LOCTI, los ingresos brutos deben ser aquellos obtenidos exclusivamente por el ejercicio de actividades económicas en el país.

<sup>15</sup> De acuerdo con el artículo 3 de la LOCTI, forman parte del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación:

1. El Ministerio de Ciencia y Tecnología, sus organismos adscritos y las entidades tuteladas por éstos, o aquéllas en las que tengan participación.
2. Las instituciones de educación superior y de formación técnica, academias nacionales, colegios profesionales, sociedades científicas, laboratorios y centros de investigación y desarrollo, tanto públicos como privados.
3. Los organismos del sector privado, empresas, proveedores de servicios, insumos y bienes de capital, redes de información y asistencia que sean incorporados al Sistema.
4. Las unidades de investigación y desarrollo, así como las unidades de tecnologías de información y comunicación de todos los organismos públicos.
5. Las personas públicas o privadas que realicen actividades de ciencia, tecnología, innovación y sus aplicaciones.

competerá: i) A los miembros del sistema en la medida que obtengan financiamiento del MCT, o de sus organismos adscritos y, ii) A todos aquellos sujetos que califiquen como *grandes empresas*, con total independencia que el objeto principal de su actividad económica, sea generar o desarrollar conocimientos científicos y tecnológicos.

En efecto, la calificación de miembro del Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología tiene como objetivo que la entidad pública o privada que ostente tal carácter, ejecute conjuntamente con el Ejecutivo Nacional, los lineamientos establecidos en el Plan Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación.<sup>16</sup> En el caso de las organizaciones del sector privado, su calificación como miembros del Sistema impone a estos sujetos, desarrollar de mutuo acuerdo con los órganos competentes los planes públicos en este sector y, adicionalmente, les permite participar de los recursos para el financiamiento de programas y proyectos de investigación y desarrollo.<sup>17</sup> Por consiguiente, el carácter de miembro del Sistema no determina forzosamente la sujeción al régimen de aportes pecuniarios previstos en la LOCTI.

El aserto anterior se confirma cuando la LOCTI, discrimina *separadamente* el deber jurídico de realizar el aporte a cargo de los entes privados miembros del Sistema Nacional que obtengan recursos públicos para el desarrollo de la actividad científica (artículo 34 de la LOCTI), y la obligación impuesta a todos los demás sujetos que simplemente reúnan la característica de ser considerados como grandes empresas a los fines de la Ley (artículo 35 y siguientes de la LOCTI). Por otra parte, la Ley emplea la conjunción copulativa “y”

---

<sup>16</sup> Este plan es el instrumento de planificación y orientación de la gestión del Ejecutivo Nacional, para establecer los lineamientos y políticas nacionales en materia de ciencia, tecnología e innovación (artículo 3 de la LOCTI).

<sup>17</sup> Artículo 15 de la LOCTI.

cuando establece quiénes son los sujetos obligados a realizar los aportes, denotando con ello que este deber no se circunscribe exclusivamente a los miembros del Sistema. En efecto, señala el artículo 42 de la LOCTI lo siguiente: “*A objeto del aporte que deben realizar los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación y las empresas (...).*” (Resaltado nuestro).<sup>18</sup>

En otro orden de ideas, señala el Anteproyecto de Reglamento las grandes empresas que desarrollen en forma concurrente varias de las actividades antes descritas, deberán realizar sus aportes con base en la alícuota de la actividad *principal que genere la mayor cantidad de ingresos brutos.*<sup>19</sup>

Agrega el Anteproyecto que el monto del aporte e inversión se determinará tomando como base de medida los ingresos brutos del ejercicio económico anterior al que corresponda cumplir con la obligación de aportar e invertir.

Finalmente, dispone además el Anteproyecto que las grandes empresas deberán realizar la declaración definitiva de las inversiones o aportes realizadas durante el año correspondiente, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha cuando se realice la declaración definitiva del Impuesto sobre la Renta. Señala igualmente el Anteproyecto, que el caso de las empresas cuyo aporte e inversión se realice en cantidades líquidas a fondos dependientes del MCT, el ingreso de estas cantidades se efectuará en la misma oportunidad

---

<sup>18</sup> Adicionalmente, observamos que el artículo 46 de la LOCTI establece el deber del SENIAT de prestar la cooperación y asistencia al MCT, proporcionado a este Ministerio la base de datos de los ingresos brutos, dirección y demás datos necesarios para la localización de las grandes empresas clasificadas de acuerdo con los sectores económicos previstos en los artículos 35, 36, 37 y 38 de la Ley.

Se infiere, pues, que la obligación de realizar los aportes no se encuentra determinada exclusivamente por la condición de miembro del sistema, sino por *la circunstancia meramente objetiva* de haber alcanzado ingresos brutos anuales superiores a 100.000 U.T.

<sup>19</sup> Artículo 13 del Anteproyecto.

señalada previamente (3 meses después de presentar la declaración definitiva del Impuesto sobre la Renta).

**iii. Los aportes de la LOCTI: ¿Obligaciones legales no tributarias o tributos atípicos?**

En nuestro criterio, las exacciones previstas en la LOCTI constituyen obligaciones legales o deberes jurídicos de contenido no tributario, pues la erogación patrimonial de los obligados no se encuentra dirigida a satisfacer la cobertura de los gastos públicos, razón por la cual deseamos la idea de calificar estos aportes como tributos atípicos.

Para un sector de la doctrina los aportes previstos en la LOCTI representarían tributos disfrazados, pues las obligaciones establecidas en el prenombrado instrumento normativo participarían de las características esenciales de los tributos, es decir, se tratarían de prestaciones exigidas unilateralmente por el Estado en virtud de una ley. A este respecto se sostiene que la calificación de estas exacciones como aportes o inversión, en vez de emplear los términos de impuestos o contribuciones, así como la ausencia de un ingreso de dinero al Fisco Nacional, en nada desvirtuaría el carácter tributario de estas prestaciones, cuya creación perseguiría sustraer a tales erogaciones de la sistematización tributaria y su régimen de control.

Empero, nosotros pensamos que el examen de los aportes de la LOCTI debe efectuarse a través del tamiz de *todos* elementos esenciales del tributo, haciendo nuestras las palabras de los tributaristas españoles PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ quienes recalcan en cuanto al examen contemporáneo de la tributación, la necesidad de “(...) *huir de posiciones apriorísticas o dogmáticas, que llegaran a forzar puntos de vista excesivamente radicales*

*o rígidos, hoy, por fortuna, superados e incompatibles con la evolución de las ideas que presiden la marcha de nuestro mundo.”*<sup>20</sup>

Así las cosas, tenemos que, entre las notas características de los tributos -y que no suscitan mayores discusiones en la doctrina- se destacan las siguientes: i) Se trata de obligaciones de naturaleza *ex lege*; ii) Tienen un contenido patrimonial (ordinariamente pecuniario) y, iii) *Están afectados a la cobertura de los gastos públicos.*

Precisamente, la ausencia de una afectación directa e inmediata de estos aportes para la satisfacción de fines estatales, o en otras palabras, la falta de un vínculo entre las prestaciones patrimoniales exigidas al particular en la LOCTI, y la necesidad de obtención de ingresos para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas, precisaría la naturaleza de esta obligación.

El destino de la recaudación tributaria está asociado esencialmente a la obtención de ingresos para atender los gastos normales y regulares del Estado. La posición anotada no niega en absoluto que el tributo pueda tener un objetivo extrafiscal, esto es, estar dirigido a distribuir la riqueza, o a estimular o desalentar determinadas actividades, tal como sucede con los tributos aduaneros por mencionar solo un ejemplo. Por consiguiente, no cabe duda que la obtención de recursos puede constituir un fin secundario de la tributación. Sin embargo, acaecido el hecho imponible del tributo, la finalidad fiscal o extrafiscal pierde relevancia pues los recursos ingresados al Fisco serán empleados para cubrir los gastos del Estado. En este último sentido, VALDÉS COSTA siguiendo NEUMARK afirma que: “(...) es

---

<sup>20</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luís y GONZÁLEZ, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario, Tomo I*, Editorial de Derecho Financiero, 6º Edición, Madrid, 1991, pág. 45.

*indudable que una vez creado el tributo y ocurrido el presupuesto de hecho que da lugar a su existencia, este reconoce como único fundamento genérico, el de ser una contribución de los componentes de la sociedad a los gastos que el Estado necesariamente debe realizar para el normal desarrollo de la vida social.”<sup>21</sup>*

Por lo tanto, la afectación de los recursos exigidos coactivamente a los particulares para la cobertura de los gastos del Estado, representa una característica fundamental de los tributos que no aparece manifestada en los aportes de la LOCTI. Tal como señalamos anteriormente, estos aportes consisten esencialmente en una obligación de hacer, estimable en dinero, con el destino genérico de estimular la actividad científica, tecnológica y de innovación en Venezuela.

Se advierte, pues, que la prestación demandada a los particulares no se encuentra dirigida a cubrir los gastos del Estado, ni siquiera necesariamente está destinada a costear el presupuesto de los órganos públicos con competencia en la materia de ciencia o tecnología, o para alimentar los fondos que llegaren a crearse a estos mismos fines. Por ello, la obtención de recursos para satisfacer las necesidades presupuestarias públicas no es un fin en si mismo de las obligaciones bajo examen, e incluso, puede que, ni siquiera se verifique el ingreso al Estado en cualquiera de sus manifestaciones de cantidad de dinero alguna por este concepto, con lo cual, se desvirtuaría el contenido tributario que pudiera potencialmente atribuírsele a estos aportes.

---

<sup>21</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Depalma-Temis-Marcial-Pons, segunda edición, 1996, págs. 77 y 78.

Por otra parte, la forma de cumplir las obligaciones de contenido patrimonial previstas en la LOCTI compete en forma puramente potestativa a los sujetos obligados, quienes a su arbitrio pueden resolver la forma como extinguir tales obligaciones, bien sea: i) Mediante aportes pecuniarios a programas desarrollados por el MCT, o mediante aportes financieros a fondos u organismos dependientes o adscritos a este Ministerio, o bien, ii) Realizando erogaciones en actividades calificadas expresamente por la Ley como inversiones en ciencia, tecnología, e innovación.

Esto significa que la norma hace depender pura y simplemente de la voluntad del obligado, los mecanismos y modalidades para cumplir con tales aportes, todo sin perjuicio de la intervención del MCI para la determinación de las actividades que serán consideradas como inversión a estos efectos.<sup>22</sup> En este sentido, señala el Anteproyecto de Reglamento que cuando los aportes se cumplan mediante actividades, el aporte se verificará *en las modalidades que convengan al obligado* siempre que: i) El bien o servicio esté íntimamente relacionado con un proyecto específico y, ii) El valor que se tomará en cuenta a los efectos de los aportes en las modalidades que convengan a los obligados, será el valor en libros de la inversión.<sup>23</sup>

Esta facultad puramente discrecional conferida a los obligados para elegir la forma de cumplir con los aportes previstos en la LOCTI, rompería con la rigurosidad y formalismo de las especies tributarias en Venezuela, que se manifiesta en la redacción del artículo 3 del Código Orgánico Tributario<sup>24</sup> (en adelante COT).

---

<sup>22</sup> Parágrafo único del artículo 42 de la LOCTI.

<sup>23</sup> Artículo 12 del Anteproyecto.

<sup>24</sup> Publicado en la Gaceta Oficial No. 37.305, del 17 de octubre de 2001.

Observamos igualmente que en esta materia, no existe propiamente un crédito a favor del Estado en cualquiera de sus manifestaciones y, consiguientemente, no existe un sujeto activo que determine el nacimiento de la relación jurídica tributaria.<sup>25</sup> La existencia de una deuda tributaria, concebida como la obligación de ingresar al Fisco una suma determinada en virtud del acaecimiento de las condiciones previstas en el supuesto de hecho de la norma, no se encuentra presente en los aportes de la LOCTI o, por lo menos, aparece desdibujada cuando la obligación del aporte se verifica mediante la erogación de fondos con destino genérico a la inversión en ciencia y tecnología. Así, creemos con PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ que para que nazca la obligación jurídica tributaria, “(...) *lo esencial al concepto de la obligación es que correlativamente a ella, como situación del sujeto pasivo, exista una situación subjetiva del sujeto activo que pueda calificarse como derecho subjetivo de crédito.*”<sup>26</sup> Precisamente, encontramos que no existe tal cosa como un derecho subjetivo de crédito a favor de un órgano estatal en los aportes de la LOCTI.

Adicionalmente, observamos que, en muchos casos cuando la obligación de efectuar los aportes se cumpla mediante la inversión en ciencia y tecnología, el beneficiario directo del aporte sería el propio aportante. Por ejemplo, cuando se trate de el financiamiento de 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. De manera que, en muchos casos, la configuración del aporte privilegiaría en forma inmediata el interés privado y, luego, mediatamente, el interés

---

<sup>25</sup> En relación con las obligaciones legales a favor de entes no estatales que persiguen fines de interés general, señala Valdés Costa que: “*Estas prestaciones no son tributos porque su sujeto activo no es el Estado sino el ente.*” VALDÉS COSTA, Ramón: ob. cit., pág. 74

<sup>26</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luís y GONZÁLEZ, Eusebio: ob. cit., pág. 121.

colectivo.<sup>27</sup> Aunque reconocemos que esta diferenciación no es sustancial, administrada con las demás caracteres de estas exacciones, perfilaría la naturaleza no tributaria de esta especie.

De manara que, esta otra característica de los aportes bajo examen acercaría más esta figura a una obligación legal de contenido patrimonial, que a un tributo propiamente dicho, pues el carácter coactivo de los tributos se vincula a la obligación general de todos los súbditos de contribuir para el sostenimiento de las cargas públicas. A este respecto, es justo reconocer que la Ley no pretende monopolizar el uso de los aportes, ni caer en la trampa del dilema de inversión pública versus inversión privada. La configuración de este deber jurídico persigue esencialmente la afectación de recursos privados para un fin específico, obligación de contenido pecuniario que incluso beneficiaría en forma directa e inmediata al sujeto obligado.

Otra de las razones que abonaría la tesis del carácter no tributario de esta figura, se encontraría en el hecho que resultaría contrario al principio de legalidad *cerrado* que consagra el COT<sup>28</sup> –que impone que la Ley creadora del tributo debe establecer previamente *todos* los elementos que determinan el nacimiento la prestación tributaria, sin posibilidad de delegar tal determinación- que el monto del aporte a cargo de los integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, que comercialicen propiedad intelectual de bienes y servicios, desarrollada con recursos provenientes parcial o

---

<sup>27</sup> Señala el artículo 24 del Anteproyecto que la adquisición de equipos e insumos en el exterior por parte de las grandes empresas será reconocido como aporte e inversión en la medida que la adquisición comporte una transferencia de tecnología.

<sup>28</sup> En este sentido, prevé el párrafo tercero del 3 del Código Orgánico Tributario lo siguiente: “*En ningún caso se podrá delegar la definición y fijación de los elementos integradores del tributo así como las demás materias señaladas como de reserva legal (...).*”

totalmente de los financiamientos otorgados a través del MCI o sus órganos, se establezca en el contrato mediante el cual se otorgue dicho financiamiento.

Desde otro punto de vista, en la legislación venezolana existen otros ejemplos de aportes de contenido pecuniario previstos en forma obligatoria por Ley que no revisten carácter tributario (lo cual ha sido aceptado pacíficamente por los operadores jurídicos en nuestro país). Tal es el caso, de los aportes que deben efectuar los bancos y demás instituciones financieras al Fondo de Garantía de Depósitos y Protección Bancaria (FOGADE) para garantizar los depósitos del público en el sistema financiero.

Los bancos, entidades de ahorro y préstamo y demás instituciones financieras están obligados a efectuar aportes mensuales a FOGADE para constituir un fondo para responder a los particulares por los depositados efectuados en el sector financiero.<sup>29</sup> La tarifa para la determinación de estos aportes estará comprendida entre ¼% y el 1%, y será aplicada sobre el total de los depósitos del público que la institución tenga al final de cada semestre.<sup>30</sup> A este respecto, aunque FOGADE constituye un ente de la administración pública, la ausencia de afectación de los fondos aportados por las instituciones financieras para la cobertura de gastos públicos, determinaría la naturaleza no tributaria de este aporte.

Ahora bien, la caracterización de los aportes previstos en la LOCTI impone además considerar si las obligaciones pecuniarias previstas en dicha Ley formarían o integrarían lo que la doctrina tributaria denomina *contribuciones parafiscales*. En esta categoría jurídica

---

<sup>29</sup> Artículo 304 de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras, publicada en la Gaceta Oficial No. 5.555 Extraordinario, del 13 de junio de 2001.

<sup>30</sup> Artículo 305 de la Ley General de Bancos y otras Instituciones Financieras.

se han incluido las prestaciones pecuniarias creadas coactivamente por el Estado y destinadas al financiamiento de una actividad de interés colectivo.

En nuestra opinión y siguiendo en este punto a JARACH<sup>31</sup> desde el punto de vista de la dogmática tributaria, la creación de esta categoría no encuentra mayor justificación, pues los tipos tributarios que abarcaría esta sistematización podrían subsumirse sin mayores dificultades conceptuales, en alguna de las especies tributarias tradicionales (impuestos, tasas y contribuciones). En este sentido, para JARACH esta clasificación encubre el propósito de relajar el alcance y la aplicación los principios de legalidad tributaria y capacidad contributiva.

Por otra parte, el hecho que las llamadas contribuciones parafiscales persigan fines sociales o de regulación económica tampoco justificaría la creación de “una cuarta categoría” tributaria. Así, no cabe duda que los tributos además de procurar recursos para el Estado, pueden perseguir otros fines, incluso, la obtención de ingresos puede constituir un fin subalterno. Sin embargo, la ausencia de una finalidad fiscal propiamente dicha, no tiene la significación suficiente para crear un tipo tributario autónomo.<sup>32</sup>

El otro aspecto a revisar en cuanto a la llamada parafiscalidad consiste en determinar si las prestaciones efectuadas coactivamente por los particulares *a órganos no estatales, o a aquellos que forman parte de la descentralización administrativa del Estado*, y que no integrarán la masa general de los ingresos públicos afectados para cubrir las necesidades

---

<sup>31</sup> JARACH, Dino: *Finanzas Público y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires, 1985, pág. 251.

<sup>32</sup> Para Jarach, esta clasificación ni siquiera se justificaría por razones didácticas. JARACH, Dino: *ob. cit.*, pág. 252.

colectivas, pueden considerarse como tributos y, consiguientemente, ser incluidas dentro de esta categoría de contribuciones.

Consistentes con nuestra posición, pensamos que no toda prestación de contenido pecuniario creada por Ley y exigida forzosamente a los particulares representa un tributo.

El contenido tributario de la prestación está condicionado a que la misma tenga como sujeto acreedor a un ente estatal, y que su destino sea la cobertura de los gastos públicos. Si la exacción que se exige al particular no reúne estas características constituirá una obligación pecuniaria de naturaleza *ex lege*, pero no un deuda tributaria, circunstancia que no enerva en absoluto la posibilidad que el legislador extienda a esta figura los atributos del régimen tributario. En este orden de ideas, compartimos plenamente la atinada precisión de VALDÉS COSTA cuando sostiene respecto de este tipo de obligaciones que, *“(...) por la circunstancia de que sean prestaciones en favor de entidades que no integran la estructura estatal, debe dárseles una denominación distinta a tributos. Esta denominación debe reservarse para los ingresos públicos, los que están sometidos a un régimen jurídico propio, relativo a su creación, administración, empleo, privilegios, exoneraciones, contencioso, etc., precisamente por ser recursos del Estado. Este régimen en principio no es aplicable a las obligaciones en favor de entes jurídicos, aunque sean prestaciones pecuniarias creadas también por Ley.”*<sup>33</sup>

Sin menoscabo del criterio expuesto en los párrafos precedentes, debemos advertir que el legislador tributario venezolano parece haber aceptado en forma positiva *un tipo de prestaciones de contenido tributario que no se encuentran afectadas a la cobertura de*

---

<sup>33</sup> VALDÉS COSTA, Ramón: ob. cit., pág. 215.

*gastos públicos*. En efecto, la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola<sup>34</sup> -instrumento normativo que no consagra ninguna contribución en particular, sino que serviría de ley marco en la materia- consagra la posibilidad de que la Asamblea Nacional dicte leyes para crear contribuciones parafiscales para el sector agrícola, con fines de facilitar fondos para el financiamiento, investigación, asistencia técnica, transferencia de tecnología y otras actividades que promuevan la productividad y competitividad del sector agrícola venezolano.<sup>35</sup> El destino de estas exacciones estaría dirigido a los *fondos especiales* que se crearán a estos fines. De manera que, estas contribuciones no ingresarían al presupuesto público, sino que, estarían asociados a los fines anteriormente señalados.

Aunque consideramos, por una parte, que no toda prestación pecuniaria creada por Ley constituye necesariamente un tributo y, por otra parte, que la llamada parafiscalidad constituye una creación doctrinal sin verdadera sustancia jurídica, pensamos sin embargo que parece conveniente **otorgarle atributos tributarios** a las obligaciones legales de contenido pecuniario afectadas a un fin específico (precisamente, como aquellas obligaciones previstas en la LOCTI). En efecto, estimamos que estas obligaciones legales pudieran reputarse como *impuestos afectados a fines especiales*, con lo cual, se evitaría que bajo la forma obligaciones legales de contenido no tributario, se relajen los principios de legalidad y capacidad contributiva.

En este orden de ideas, juzgamos conveniente agrupar a las prestaciones *ex lege* de contenido no tributario, así como aquellas clasificadas bajo el rubro de *parafiscalismo*, en la categoría de impuestos especiales, postura que no es meramente semántica, sino que,

---

<sup>34</sup> Publicada en la Gaceta Oficial No. 37.337 del 3 de diciembre de 2001.

<sup>35</sup> Artículo 1 de la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola.

perseguiría evitar que al amparo del término parafiscal o bajo el rubro de deber jurídico pecuniario, se sustrajese a la prestación de los principios y normas que presiden la materia tributaria.<sup>36</sup>

En este orden de ideas, resultaría pertinente reformar la LOCTI para atribuirle carácter tributario a estos aportes, calificándolos expresamente como impuestos especiales afectados para la promoción y estímulo de la actividad científica y tecnológica en nuestro país. De este modo, la obligación tendría sin duda un contenido tributario, pudiéndose consagrar un régimen de créditos fiscales por un monto equivalente al valor de las prestaciones o actividades ejecutadas por el contribuyente en esta materia, con lo cual, no se concentraría en manos del Estado el desarrollo de la actividad científica.

#### **iv. Efectos del carácter no tributario de los aportes previstos en la LOCTI**

Descartado el contenido tributario de estas exacciones, resulta menester determinar qué consecuencias se derivan del hecho de estimar como no tributarias, las obligaciones previstas en las LOCTI.

1. *En cuanto a su dimensión económica:* Tomando en cuenta su contenido no tributario, en principio, el *quantum* de la obligación no estaría determinada por la aplicación del principio de la capacidad contributiva. Sin embargo, los principios de racionalidad y equidad imponen que la obligación no afecte en forma desmedida o injusta el patrimonio del particular, situación que abona nuestra tesis de convertir este tipo de deberes *ex lege*, en verdaderos tributos, lo cual permitiría que la

---

<sup>36</sup> Pone de manifiesto Jarach la errada concepción de aquellos que juzgan que “(...) por no tratarse de tributos financieros sino de gravámenes parafiscales, no rige o –por lo menos- no es tan absoluto el principio de legalidad que solo atañe a los tributos de las finanzas públicas.” JARACH, Dino: Ob. cit., pág. 251.

obligación se configure a través del prisma de la capacidad económica y los demás principios y garantías que orientan la tributación en nuestro país.

2. *En cuanto a su entrada en vigencia:* En principio, los aportes serían exigibles en forma inmediata a partir de la promulgación de la LOCTI. Sin embargo, existe actualmente una imposibilidad jurídica y material de cumplir con las prestaciones previstas en la LOCTI, pues la LOCTI señala que el Reglamento de la Ley –aún no dictado por el Ejecutivo Nacional- establecerá los mecanismos, modalidades y formas como los sujetos obligados realizarán los aportes, y los lapsos y trámites que se deberán realizar ante el MCI para la determinación de las actividades que serán consideradas a los efectos de la Ley como aportes,<sup>37</sup>

*De lege ferenda* anotamos que el Anteproyecto señala que los ingresos brutos obtenidos durante el año 2005, servirán de base para efectuar los aportes e inversiones a realizarse en el año 2006, con lo cual, el primer período del aporte correspondería al año 2006.

3. *En cuanto a la exigibilidad en el tiempo de los aportes:* El régimen de prescripción de estos deberes será aquel previsto en el Derecho Común, y no el régimen de prescripción de las obligaciones tributarias previstas en el COT.
4. *En cuanto al régimen sancionatorio:* La LOCTI consagra un régimen de sanciones autónomo, por lo que, no se aplicarán en esta materia las disposiciones punitivas previstas en el COT para los ilícitos tributarios.

---

<sup>37</sup> Artículo 42 de la LOCTI.

5. *En cuanto al régimen recursivo:* Las normas para la impugnación de los actos administrativos en esta materia serán aquellas previstas en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, y no el régimen de recursos previstos en el COT y, consiguientemente, la jurisdicción competente para conocer de los recursos correspondientes será la contencioso administrativa.
  
6. *En cuanto a sus efectos en materia del Impuesto sobre la Renta:* Tomando en cuenta que en nuestra opinión los prenombrados aportes no tienen contenido tributario, la cuantificación económica del aporte causado –independientemente que *efectivamente* se hubiere cumplido con las obligaciones previstas en la LOCTI– representará un gasto del ejercicio que podrá ser objeto de deducción a los fines de la determinación del enriquecimiento neto gravable del Impuesto sobre la Renta. Luego, los aportes causados y no pagados, deducidos por el contribuyente, deberán ser declarados como ingresos del año siguiente si durante éste no se ha efectuado el pago<sup>38</sup> (gastos acumulados por pagar). Por consiguiente, el efectivo pago (o la ejecución cierta de una actividad, si se opta por esta modalidad en vez de ingresar una cantidad de dinero a los fondos especiales) no constituye un presupuesto de la deducción, toda vez que no estamos en presencia de un tributo.<sup>39</sup>

## **v. Conclusiones y recomendaciones**

Una vez agotado el desarrollo argumental de este trabajo, podemos resumidamente concluir que:

---

<sup>38</sup> Parágrafo primero del artículo 32 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

<sup>39</sup> Señala el numeral 3 del artículo 27 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que serán deducibles los tributos *pagados* es decir, no basta su causación a los fines de su deducción.

1. La afectación de los recursos exigidos coactivamente a los particulares para la cobertura de los gastos del Estado, representa una característica esencial de los tributos que no aparece manifestada en los aportes de la LOCTI.
2. Por otra parte, no existe propiamente un crédito a favor del Estado en cualquiera de sus manifestaciones y, consiguientemente, no existe un sujeto activo que determine el nacimiento de la relación jurídica tributaria. La existencia de una deuda tributaria, concebida como la obligación de ingresar al Fisco una suma determinada en virtud del acaecimiento de las condiciones previstas en el supuesto de hecho de la norma, no se encuentra tampoco presente en los aportes de la LOCTI
3. En atención a las características anotadas, pensamos que las exacciones previstas en la LOCTI constituyen obligaciones legales o deberes jurídicos de contenido no tributario.
4. En nuestra opinión, desde el punto de vista de la dogmática tributaria, la creación de la categoría tributaria “parafiscal” para referirse a las exacciones dirigidas a satisfacer un fin específico, no encuentra mayor justificación, pues los tipos tributarios que abarcaría esta sistematización podrían subsumirse sin mayores dificultades conceptuales, en alguna de las especies tributarias tradicionales. Por otra parte, el hecho que las llamadas contribuciones parafiscales persigan fines sociales o de regulación económica tampoco justificaría la creación de “una cuarta categoría” tributaria, pues la ausencia de una finalidad fiscal propiamente dicha, no tiene la significación suficiente para crear un tipo tributario autónomo.

5. Existe el potencial riesgo que la creación de obligaciones pecuniarias de contenido no tributario persiga relajar la aplicación de los principios de legalidad y capacidad contributiva. En consecuencia, parece conveniente -y es nuestra recomendación- otorgarle atributos tributarios a este tipo obligaciones legales afectadas a un fin específico. En este sentido, estimamos que estas obligaciones legales pudieran reputarse como impuestos afectados a fines especiales, evitándose con ello la transgresión de los principios fundamentales de la tributación, así como una atomización disfrazada de la presión tributaria.
6. En consecuencia, resultaría pertinente reformar la LOCTI para atribuirle carácter tributario a estos aportes, calificándolos expresamente como impuestos especiales afectados para la promoción y estímulo de la actividad científica y tecnológica en nuestro país. De este modo, la obligación tendría un verdadero contenido tributario, pudiéndose además consagrar un régimen de créditos fiscales por un monto equivalente al valor de las prestaciones o actividades ejecutadas por el contribuyente en esta materia, y que se imputarían al impuesto causado.

## **vi. Bibliografía**

JARACH, Dino:

*Finanzas Público y Derecho Tributario*, Editorial Cangallo, Buenos Aires. 1985.

*El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, tercera edición.

PÉREZ DE AYALA, José Luís y GONZÁLEZ, Eusebio: *Curso de Derecho Tributario*, Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, 6° Edición, Madrid.

VALDÉS COSTA, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Depalma-Temis-Marcial-Pons, segunda edición, 1996.