



**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas
Centro de Estudios de Postgrado
Especialización en Derecho Tributario**

La Naturaleza Jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, a la luz de las características de las Contribuciones Parafiscales y el Impuesto, y sus Efectos Jurídicos.

Trabajo Especial presentado para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario

Autor: Elio A. Rodríguez V.

Tutor: Juan Carlos Colmenares

Caracas, febrero de 2014



Formato (AT)

Caracas, 15 de febrero de 2014

Ciudadana
Dra. Elsie Rosales
Directora del Centro de Estudios de Postgrado
Presente.-

Me dirijo a usted, en la oportunidad de informarle que Elio Andrés Rodríguez Veitía, titular de la cédula de identidad número V-10.821.664, ha concluido el Trabajo Especial *“La Naturaleza Jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, a la luz de las características de las Contribuciones Parafiscales y el Impuesto, y sus Efectos Jurídicos”*, presentado para optar al título de Especialista en Derecho Tributario.

Asimismo, solicito que la Comisión de Estudios de Postgrado proponga al Consejo de la Facultad la designación del jurado para la respectiva defensa.

Sin otro particular, se despide,

Atentamente,

Juan Carlos Colmenares Zuleta
C.I.

Índice

1. Resumen	4
2. Introducción.....	5
3. Objetivos de la Investigación.....	12
4. Interrogantes de la Investigación.....	13
5. Marco Teórico.....	14
6. Capítulo I.....	14
7. Capítulo II.....	42
8. Capítulo III.....	52
9. Metodología.....	60
10. Capítulo IV Conclusiones.....	62
11. Referencias Bibliográficas.....	64

**Universidad Central de Venezuela
Facultad de Ciencias Jurídicas y
Políticas Centro de Estudios de
Postgrado Especialización en Derecho
Tributario**

La Naturaleza Jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, a la luz de las características de las Contribuciones Parafiscales y el Impuesto, y sus Efectos Jurídicos.

**Autor: Elio A. Rodríguez V.
Tutor: Juan Carlos Colmenares**

RESUMEN

El propósito fundamental de este estudio consiste en determinar la naturaleza jurídica de la contribución especial establecida en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, a la luz de las características de las Contribuciones Parafiscales y el Impuesto, y sus Efectos Jurídicos. Se establecieron los siguientes objetivos específicos: 1.- Identificar los elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la contribución especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. 2.- Determinar la naturaleza jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma. 3.- Determinar las consecuencias jurídicas del tributo establecido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Las interrogantes planteadas fueron las siguientes: ¿Cuáles son los elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la Contribución Especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?, ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma? y ¿Cuáles son las consecuencias jurídicas del tributo establecido en la LOTEL?. La metodología empleada fue bajo las premisas de una investigación documental. Se trazó a través de un diseño de investigación bibliográfico con un enfoque de tipo jurídico dogmático. El nivel de análisis se basó en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos, fuentes bibliográficas, legislativas y jurisprudenciales. Finalmente, se generaron las siguientes conclusiones: a) La Contribución Especial establecida en el artículo 147 de la LOTEL no tiene un patrimonio separado; b) Este tributo tiene el mismo hecho imponible que el Impuesto de Telecomunicaciones, y se diferencia de este último porque el ente acreedor que realiza la recaudación de los fondos públicos es CONATEL y no el Tesoro Nacional; además de contar con alícuotas diferentes y, c) por último, Este tributo no tiene un beneficio específico para el contribuyente, por la contraprestación desplegada por el Estado, por tanto, de acuerdo a nuestro criterio es considerado un impuesto.

Descriptor: Tributos, Impuesto de Telecomunicaciones, Contribuciones Especiales, Contribuciones Parafiscales.

Introducción

Planteamiento de la Investigación

El Estado como organización política para poder cumplir con el gasto público cuenta con recursos¹ de distinta naturaleza. En tal sentido, el tributo es uno de los mecanismos de ingresos de los cuales dispone, para así enfrentar todas las funciones a la que está obligado.

En este orden de ideas, se definen los recursos tributarios como aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos, individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan ².

De esta manera, se puede entender el tributo como prestaciones obligatorias reclamadas por el Estado en virtud de su poder de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales³, no obstante, la visión actual lo encuadra dentro de una relación jurídica sometida al Principio de Legalidad.

¹ Dino Jarach: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Ediciones Nuevo Mundo. Primera edición, Buenos Aires. 2007, p. 55. "Hay aquí una gama muy amplia de recursos: a) precios de la venta de bienes y servicios en el mercado, incluyendo beneficios de las empresas del Estado y demás actividades que dan origen a beneficios de empresario cualquiera fuera el organismo administrativo que opera en el mercado; b) Tributos en su diferentes formas y, especialmente, impuestos; c) Deuda pública en sus diferentes formas; d) Emisión de moneda de papel en su diferentes formas y otras operaciones monetarias que producen ingresos; Otros recursos (por ejemplo: penas pecuniarias; producidos de la venta forzosa de bienes decomisados o confiscados, etcétera)".

² Dino Jarach, op. cit., p. 232.

³ Carlos Giuliani Fonrouge: *Derecho Financiero Volumen I*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993, p. 235.

Ahora bien, parte de la doctrina mayoritaria hace una clasificación tripartita de los tributos, los cuales se dividen en impuestos, tasas y las contribuciones especiales⁴. En relación con esta última, ésta contiene las contribuciones de mejoras y diversos gravámenes que suelen denominarse contribuciones parafiscales⁵.

La doctrina⁶ caracteriza los tributos como las prestaciones en dinero y en especie, que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas. Asimismo, la jurisprudencia patria caracteriza a los tributos como prestaciones en dinero que la Administración exige en virtud de una Ley, para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines⁷.

De acuerdo a lo anterior, hay que mencionar que la caracterización de los tributos es fundamental para determinar los elementos comunes en las categorías tributarias, así como las diferencias de los ingresos públicos en general⁸.

En este sentido, en el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a su persona, mientras que en la tasa existe una actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que afecta de alguna manera al obligado. En la contribución

⁴ Carlos Giuliani Fonrouge, op.cit., p. 288. "Es casi un lugar común decir que existen tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita (impuesto, tasas, contribuciones especiales)".

⁵ Carlos Giuliani Fonrouge, op.cit., p. 296. "(...) el concepto de "contribución especial" incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencias de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (camino, puentes, túneles, canales) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales, destinadas a financiar la seguridad social, la regulación económica (junta reguladoras, cámaras compensadoras, etc.) actividades de fomento, etc."

⁶ Héctor Villegas: *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Editorial ASTREA, Buenos Aires. 2002, p. 152.

⁷ Sentencia SPA N° 01928 del 26 de julio de 2006, caso: Inversiones Mukaren, C.A vs Consejo Nacional de la Vivienda.

⁸ Héctor Villegas, op. cit., p. 152. "La caracterización de los tributos es importante para establecer todos los elementos comunes en todas las especies, así como sus notas diferenciadoras de los ingresos públicos en general".

especial también hay una actividad estatal, con la particularidad de que ella es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir⁹.

Por otra parte, el conjunto de tributos vigentes en un país en determinada época es lo que conforma el sistema tributario¹⁰. De tal manera, que 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.¹¹

Del mismo modo, el ordenamiento positivo venezolano establece que todos los ciudadanos deben contribuir con los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley¹². En consecuencia todos los habitantes de un país deben colaborar con el sostenimiento de la estructura estatal. Asimismo, la obligación tributaria se materializa cuando se perfeccionan los supuestos fácticos establecidos en el dispositivo normativo. De tal forma, que no podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes¹³, es decir, que el Estado no puede exigir prestaciones pecuniarias que no estén prevista por ley.

⁹ Héctor Villegas, Ob. cit., p. 155.

¹⁰ Blas Rivero Laya: *Léxico Tributario Integral Contable –Jurídico*. Compendio Materias Tributarias en un solo Texto. Impreso Caracas-Venezuela. 2011, p. 516.

¹¹ Artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

¹² Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

¹³ Artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpresa por error material según Gaceta

Así las cosas, se observan regímenes tributarios especiales, como por ejemplo el que recae sobre la actividad de telecomunicaciones, el cual, con la promulgación y vigencia de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL), a partir del año 2000 y con la entrada en vigencia del régimen tributario en ella previsto en el año 2001 se organizó expresamente una serie de mecanismos e instituciones encargadas de regular la actividad de telecomunicaciones y velar por su supervisión y desarrollo¹⁴, así como los tributos que recaen sobre la misma.

En este sentido, la LOTEL en el Título XI, siguiendo la doctrina de clasificación tripartita de los tributos se denomina “de los impuestos, tasas y contribuciones”. El capítulo I de dicho Título se denomina a su vez: “Impuestos” y establece fundamentalmente dos tipos de alícuotas aplicables a los sujetos pasivos que exploten servicios de telecomunicaciones: a) 1% de los ingresos brutos derivados de la explotación de servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta y b) 2,3% de los ingresos brutos derivados de la explotación de cualquier otro servicio de telecomunicaciones¹⁵.

Asimismo, en el capítulo II: De las Contribuciones Especiales y las tasas, la Ley Orgánica de Telecomunicaciones establece que los ingresos brutos obtenidos por la explotación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro pagarán a Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución especial del 0,5%. Además esta contribución se aplicará progresivamente a las operadoras de radio difusión sonora y televisión

Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

¹⁴ Moisés A. Vallenilla Tolosa: *Régimen Tributario Aplicable a los Servicios de Telecomunicaciones de Conformidad con la Ley Orgánica de Telecomunicaciones*. I Y II Congreso de Derecho de las Telecomunicaciones e Internet. Caracas. 2001, p. 218.

¹⁵ Moisés A. Vallenilla Tolosa. *Ibidem*, p. 218.

abierta, así: año 2001 - 0,1%; 2002 – 0,2%; 2003 – 0,3%; 2004 – 0,4%; y año 2005 en adelante 0,5%¹⁶.

En este orden de ideas, con la reforma parcial de Ley Orgánica de Telecomunicaciones¹⁷ se mantuvo el mismo criterio relacionados a los tributos señalados anteriormente, sin embargo, se modificó el tipo impositivo para algunos de ellos.

Ahora bien, en relación con la definición general de las contribuciones especiales, se afirma que son prestaciones pecuniarias obligatorias establecida por Ley o con arreglo a la Ley, destinada a la financiación de obras o servicios públicos, basada en el beneficio especial que experimentan los bienes de los sujetos pasivos como consecuencia de la ejecución, establecimiento o ampliación de tales obras o servicios públicos¹⁸.

En este sentido, la Contribuciones parafiscales incluidas en las contribuciones especiales se definen como exacciones recabadas por ciertos ente públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual habitualmente su producto no ingresa en la tesorería estatal o rentas generales, sino en los entes recaudadores o administradores de los fondos obtenidos¹⁹.

¹⁶ Moisés A. Vallenilla Tolosa, op. cit. págs., 222-223.

¹⁷ Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.

¹⁸ Onéximo Garnica Prato: *Las Contribuciones Especiales en España y en Venezuela*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca 2001, p. 90.

¹⁹ Héctor Villegas, op. cit., p. 202.

Asimismo, la jurisprudencia hace referencia a los tributos parafiscales señalando que son exacciones recaudadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento independiente²⁰.

Es importante mencionar, que no existe uniformidad de criterio sobre la naturaleza jurídica de estas contribuciones, es decir, hay diferentes opiniones doctrinarias que consideran que las contribuciones parafiscales son de naturaleza tributaria y otras no la consideran como tal²¹, y sobretodo, con respecto a la contribución especial a favor de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL), existen diferentes posiciones referentes a la naturaleza jurídica de esta especie tributaria.

En tal sentido, una posición afirma que los tributos percibidos por los Institutos Autónomos pueden calificarse de parafiscales, atendiendo al carácter paraestatal de tales organismos; sin embargo, de acuerdo con este criterio, los tributos previstos a favor de algunos de estos organismos no constituyen una categoría distinta al impuesto o la tasa, porque de acuerdo con su criterio, la parafiscalidad no puede identificarse sino por el sujeto beneficiario del tributo²².

Otra posición afirma, que la especie tributaria utilizada se ajusta perfectamente a su naturaleza jurídica y puede ser percibida por un Instituto Autónomo, ya que la obtención de beneficio particular por la actividad del

²⁰ Sentencia SPA N° 01928 del 26 de julio de 2006, caso: Inversiones Mukaren, C.A vs Consejo Nacional de la Vivienda." Los tributos parafiscales son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo y tienen como características primordiales que (i) no se incluyen su producto en los presupuestos estatales, (ii) no son recaudados por los organismos específicamente fiscales del estado y (iii) no ingresan a las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos".

²¹ Héctor Villegas, op. cit., p. 203.

²² Jesús Caballero Ortiz, citado por Beltrán Enrique Malavé González: *Régimen Tributario de las Telecomunicaciones*. Primera edición. Impreso Caracas Venezuela, 2003, p.24.

ente público viene dado a través de su intermediación en las telecomunicaciones como regulador del sector²³.

Ahora bien, con la realización de la presente investigación, se pretende aclarar la naturaleza jurídica de la contribución especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y el artículo 147 de su reforma, a la luz de las características de las contribuciones parafiscales y el impuesto, y sus efectos jurídicos.

²³ Beltrán Enrique Malavé González, op. cit., p.24.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar la Naturaleza Jurídica de la Contribución Especial establecida en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, a la luz de las características de las contribuciones parafiscales y el impuesto, y sus Efectos Jurídicos.

Objetivos Específicos:

1. Identificar los elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la Contribución Especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.
2. Determinar la naturaleza jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma.
3. Determinar las consecuencias jurídicas del tributo establecido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones.

Interrogantes de Investigación

1. ¿Cuáles son los elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la Contribución Especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?
2. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de la Contribución Especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma?
3. ¿Cuáles son las consecuencias jurídicas del tributo establecido en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones?

Marco Teórico

CAPÍTULO I

Elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la Contribución Especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones

Tributos

Concepto

Para poder comprender el tema del impuesto de telecomunicaciones y la contribución especial prevista en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, resulta obligante manejar nociones teóricas fundamentales relacionadas a estas instituciones, en tal sentido, es pertinente mencionar el concepto general de tributo.

La doctrina clásica menciona que tributo es

(...) toda prestación patrimonial obligatoria habitualmente pecuniaria establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentran en los supuestos de hechos que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que el Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados²⁴

Asimismo, la doctrina moderna afirma, que tributo es

(...) toda prestación patrimonial obligatoria habitualmente pecuniaria exigida a través de una ley por el Estado o cualquier ente público autorizado, en ejercicio de su poder de imperio, con el

²⁴ Fernando Sainz de Bufanda, citado por, Héctor Villegas, op. cit., p. 151.

objeto de cubrir los gastos e inversiones que le demanda el cumplimiento de sus fines²⁵.

Como puede observarse no hay variación significativa en las diferentes definiciones. De dichos conceptos se derivan elementos comunes que caracterizan los tributos, los cuales veremos a continuación.

Características:

Según la doctrina contemporánea²⁶ establece las siguientes características o elementos esenciales:

- a) Deben ser creados por Ley.
- b) Consiste en una Prestación patrimonial, habitualmente pecuniaria;
- c) Creados para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de los fines del Estado;
- d) Exigidos por el Estado o un Ente Público.

Alude la doctrina actual²⁷ que la primera característica se refiere a que los tributos deben ser exigidos a través de una Ley, por consiguiente, debe regirse por el principio de legalidad; la segunda menciona que se está en presencia de un tributo cuando la prestación exigida al contribuyente es una prestación patrimonial y que comúnmente es dineraria; la tercera establece como fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes públicos: su finalidad no es otra que el sostenimiento

²⁵ David Moucharfiach: *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT. Caracas. 2013, p. 490.

²⁶ David Moucharfiach, op. cit., p. 491.

²⁷ David Moucharfiach, op. cit., págs. 491-497.

de los gastos públicos²⁸; y la última, se refiere al tributo exigido por cualquier entidad pública o ente público. La jurisprudencia venezolana ha señalado que los tributos son debidos a un ente público: Por cuanto es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y es el órgano titular del crédito²⁹.

Clasificación jurídica:

La clasificación más aceptada por la doctrina y el ordenamiento positivo de las democracias modernas de Occidente, es la que divide los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales³⁰. Tal clasificación tripartita está reflejada en la Constitución de la República³¹ y el Código Orgánico Tributario³². Además esta clasificación ha sido adoptada siguiendo el modelo del Código de América Latina, elaborada por la Organización de Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID).

En este sentido, la norma que rige la materia, es decir, el Código Orgánico Tributario, no establece de manera expresa ni implícita, la definición de tributo, ni tampoco las de cada una de las tres especies tributarias, no obstante, según el Modelo supra mencionado, considera que el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente. Las tasas como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

La contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de actividades estatales. No obstante,

²⁸ Sentencia SPA N° 01928 del 26 de julio de 2006. op. cit.

²⁹ Sentencia SPA N° 01928 del 26 de julio de 2006. op. cit.

³⁰ Héctor Villegas, op. cit., p. 154.

³¹ Artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Ob. cit.

³² Artículo 12 "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 1".

existe otra clasificación importante que divide a los tributos en no vinculados y vinculados.

En los tributos no vinculados (impuestos), no existe vínculo del obligado con ninguna actividad estatal que se refiera a él o que lo beneficie, es decir, el hecho generador no está relacionado con cualquier tipo de actuación del Estado hacia el obligado.

En los tributos vinculados, el hecho imponible que genera el deber de contribuir está estructurado con una actividad o gasto a cargo del Estado, que de alguna forma afecta al obligado o repercute en su patrimonio. En estos tributos la obligación depende que ocurra el hecho generador, es decir, el desempeño de una actuación estatal referida al obligado; incluidos dentro de ésta clasificación las tasas y las contribuciones especiales.³³

Impuestos:

Concepto

El impuesto es el tributo típico que representa mejor el género, confundándose prácticamente con él. Es el más redituable para el fisco y el que genera mayores aportes de acuerdo a la doctrina especializada³⁴. Ahora bien, existe una gama de conceptos relacionados a la materia.

³³ Gerardo Ataliba, citado por Héctor Villegas, op. cit., p. 156.

³⁴ Ramón Valdés Costa: *Curso de Derecho Tributario*. 2° edición, Edit. Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires. 1996, p. 103.

Se ha dicho que “son prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hecho imponible”.³⁵

Del mismo modo, se afirma que “es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos por la Ley, con el fin de conseguir un ingreso”.³⁶

Ahora bien, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia³⁷ ha señalado en términos generales como aquella prestación exigida por el Estado (en las distintas expresiones del Poder Público) que se caracteriza por tener como hecho generador de la obligación tributaria un hecho de la vida común tomando como índice de la capacidad contributiva, destinado a costear los servicios generales de la administración, sin que el Estado otorgue una contraprestación individualizada al obligado por el referido pago.

En este mismo sentido, la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, lo define como aquel ingreso exigido sin contraprestación, cuyo hecho generador está constituido por negocios, actos o supuestos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo (obligado por Ley al pago del tributo), como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o adquisición o gasto de la renta, y cuya característica primordial que lo diferencia de las otras especies de tributos, es que la materia gravada resulta independiente de toda actividad del Estado respecto del

³⁵ Carlos Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 291.

³⁶ A.D. Gianni, citado por Gilberto Atencio Valladares: *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT. Caracas 2013, p. 502.

³⁷ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano 1397, de fecha 21 de noviembre de 2000, expediente 1557.

contribuyente, es decir, se adeuda por el simple acaecimiento del presupuesto de hecho previsto en la norma, indistintamente del destino concreto que la ley le haya asignado³⁸.

Finalmente, la doctrina moderna lo considera como una prestación coactiva generalmente pecuniaria, establecida en una ley, que tienen los contribuyentes en relación a los sujetos activos de los tributos, por la realización de un hecho imponible, sustentándose en el principio de la capacidad económica, donde no existe una actividad administrativa de carácter inmediata por parte del Estado y cuya finalidad primordial es cubrir los gastos públicos³⁹.

Características:

Los impuestos tienen las siguientes características: a) son una obligación de dar (dinero o cosa) que tiene carácter pecuniario, b) emanado del poder imperio estatal, lo que supone su obligatoriedad y coerción para hacer efectivo su cumplimiento; c) establecida por ley; d) aplicable a personas individuales y colectivas; e) que se encuentran en las más variadas situaciones, como puede ser determinada su capacidad económica, mediante la realización de ciertos y determinados actos⁴⁰.

De igual manera, la doctrina reciente⁴¹ señala los elementos particulares del impuesto: (a) Se refiere a una obligación legal de carácter coactivo; (b) esta obligación es generalmente pecuniaria; (c) se basa principalmente el principio de capacidad económica por la realización del

³⁸ Sentencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia número 01928, de fecha 27 de julio de 2006, Expediente 2006-0823.

³⁹ Gilberto Atencio Valladares, op. cit., p. 504.

⁴⁰ Carlos Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 291.

⁴¹ Gilberto Atencio Valladares. Ibidem, p. 504.

hecho imponible; (d) No hay una contraprestación de carácter inmediato del sujeto activo del tributo hacia el contribuyente; (e) la finalidad fundamental se encuentra en la cobertura de los gastos públicos.

Por último, es pertinente mencionar, que la naturaleza jurídica del impuesto se encuentra en la sujeción a la potestad tributaria del Estado⁴². En tal sentido, es una institución de derecho público y no se trata de una convención bilateral entre el Estado y contribuyentes, sino que se exige de forma unilateral y coactiva por parte del Estado en el ejercicio de su poder de imperio, además este tributo se exige en un sistema social que debe estar sustentado en la propiedad privada, para poder sufragar los gastos públicos que requiere el Estado y satisfacer las necesidades públicas⁴³.

Clasificación Jurídica:

La doctrina⁴⁴ contemporánea clasifica y define los impuestos de la siguiente manera:

a) Impuestos directos e indirectos:

Los primeros consideran manifestaciones inmediatas de la capacidad contributiva y gravan la renta cuando se obtiene y el patrimonio, por ejemplo el ISLR. Por el contrario, el segundo aprecian manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva y gravan la renta cuando se utiliza o gasta, es decir, el consumo, la circulación y transferencia de la riqueza, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.).

⁴² A.D Giannini, citado por Gilberto Atencio Valladares. op. cit., p. 504.

⁴³ Héctor Villegas, op. cit. p.,159.

⁴⁴ Gilberto Atencio Valladares, op. cit., págs. 506-511.

b) Impuestos personales y reales:

El primero tiene como fundamento un presupuesto objetivo, tomando como referencia a una persona determinada, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta que grava la obtención de la renta de una persona. Mientras que el impuesto real el presupuesto objetivo es independiente de la persona, el ejemplo que menciona la jurisprudencia venezolana⁴⁵ es el Impuesto al Débito Bancario.

c) Impuestos subjetivos y objetivos:

Los impuestos subjetivos son aquellos que toman en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo, para cuantificar el importe de la deuda tributaria. Por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta, donde se toman en cuenta circunstancias personales del contribuyente. Mientras que los impuestos objetivos no toman en consideración las circunstancias personales del sujeto pasivo para cuantificar el importe de la deuda tributaria. El ejemplo que menciona la jurisprudencia venezolana⁴⁶ es el Impuesto sobre el Alcohol y Especies Alcohólicas.

d) Impuestos periódicos e Instantáneos:

Son periódicos aquellos cuyo presupuesto de hecho es una situación o un estado que se mantiene indefinidamente en el tiempo. Por ejemplo, el Impuesto sobre Actividades Económicas, Industriales, de Servicios y de Índole Similar. Por otra parte, son impuestos instantáneos, aquellos en donde su presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo. Por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos.

⁴⁵ Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia venezolano 1397, de fecha 21 de noviembre de 2000, expediente 1557.

⁴⁶ Sentencia SC TSJ N° 1397, del 21 de noviembre de 2000, op. cit.

e) Impuesto sobre el consumo, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Siendo los primeros, aquellos que gravan el acto de consumo, es decir, el presupuesto de hecho está constituido por el consumo de bienes y servicios o la utilización o circulación de la riqueza. Por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado. Mientras, el impuesto a la renta, grava la renta propiamente. Por ejemplo, el I.S.L.R., por último, el impuesto al patrimonio, son aquellos que gravan la titularidad de patrimonio por parte de los contribuyentes. Por ejemplo, impuesto al patrimonio.

f) Impuestos progresivos y proporcionales.

Los impuestos progresivos son aquellos cuya alícuota aumenta en la medida que aumenta el monto gravado. Por ejemplo, el Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos. Por el contrario, los impuestos proporcionales son aquellos cuya alícuota se mantiene fija, independientemente del monto gravado. Por ejemplo, El Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

g) Impuestos Primordialmente fiscales e impuestos primordialmente no fiscales.

Los impuestos primordialmente fiscales son aquellos cuyo fin esencial es recaudatorio para cubrir el gasto público. Por ejemplo, el impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Por el contrario, los impuestos primordialmente no fiscales son aquellos cuya finalidad esencial se encuentra en otros objetivos establecidos en la Constitución Nacional, por ejemplo, fomentar la ciencia, tecnología e innovación.

Las Contribuciones Especiales:

Concepto.

La doctrina⁴⁷ moderna hace referencia a múltiples definiciones, las cuales se señalan a continuación:

Son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del estado⁴⁸.

Del mismo modo, se afirma que son tributos que la ley establece sobre los dueños de inmuebles que experimente un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales.⁴⁹

Igualmente, en el Modelo del Código Tributario para la América Latina, artículo 17, define la contribución en los siguientes términos:

...es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener destino ajeno a la financiación de las obras o las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

La contribución de mejora es la instituida para costear la obra pública que produce una valoración inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento de valor del inmueble beneficiado.

⁴⁷ Rosa O. Caballero P.: *Manual Venezolano de Derecho Tributario*. Editado por Asociación Venezolana de Derecho Tributario AVDT. Caracas. 2013, págs. 519-522.

⁴⁸ Héctor Villegas, op. cit., p. 195.

⁴⁹ Dino Jarach: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 1ª Edición.: Editorial Cangallo, Buenos Aires.1983. p 241.

La contribución de seguridad social es la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiados, destinada a la financiación del servicio de previsión.

Finalmente, se afirma que las contribuciones especiales, son verdaderos tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades. Por tanto, se refiere a una especie tributaria caracterizada por la existencia de un beneficio que pueda derivar no sólo de la realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales.⁵⁰

Características:

Para la doctrina clásica⁵¹, los elementos característicos de la contribución son los siguientes:

- A) “Constituye un ingreso tributario.
- B) Tiene como causa la percepción por el contribuyente de un beneficio genérico para un grupo de personas.
- C) Su producto debe estar destinado a una obra pública o a la prestación de un servicio público”.

Además, la postura clásica menciona otras características, las cuales se detallan a continuación:

⁵⁰ Héctor Villegas, op. cit., p. 195.

⁵¹ Juan Rafael Bravo Arteaga: *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Tercera Edición. Legis. Bogota 2012, p 31.

- a) Es un tributo Local. Motivado a que la Administración local puede precisar las necesidades y actividades que benefician a un sector urbano o a un área concreta y limitada de personas o clases de ellas.
- b) Constituye un ingreso extraordinario. Debido a que este tributo no son ingresos de percepción fija, permanente y periódico para cada ejercicio fiscal sino que su devengo sólo tiene lugar en las circunstancias singulares y predeterminadas por la Ley.
- c) Carácter finalista. Porque se recauda para un destino determinado.
- d) Carácter proporcional. Se exige en relación a un tipo único que se aplica sobre la base impositiva, de tal manera que la cuota resultante guarda relación, proporción o correspondencia directa con la base imponible.
- e) De cuota. La base imponible de las contribuciones especiales se repartirá entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios.
- f) Carácter personal. Atendiendo al sujeto de la imposición de las contribuciones especiales, tienen en el Ordenamiento jurídico, la categoría de obligaciones personales.
- g) Carácter potestativo. Significa que las contribuciones especiales en la regulación actual autonómica o local no tiene carácter obligatorio.⁵²

Además, señala que una de las características esenciales es la de su carácter de tributo afectado, ya que su exacción sólo puede tener como finalidad la financiación de la obra o del establecimiento del servicio que justifica su establecimiento.⁵³

⁵² Onéximo Garnica Prato, op. cit., págs. 95-96.

⁵³ Francisco Clavijo Hernández: *Las Contribuciones Especiales*. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local. Marcial Pons. Madrid 1993, p. 560.

Ahora bien, la doctrina moderna⁵⁴ caracteriza este tributo de la siguiente manera:

- A) Surgen en virtud del poder imperio del Estado, aun cuando en ciertos ordenamientos jurídicos se considera la participación de los incididos, en menor o mayor medida, en el proceso o en los mecanismos de definición de sus elementos esenciales o bien de los beneficios pretendidos, es el Estado quien unilateralmente decide acudir a la contribución como mecanismo de financiación.
- B) Son creadas o establecidas mediante Ley o con fundamento en ella.
- C) Las actividades necesarias para lograr su propósito pueden ser desarrolladas por el estado de manera directa, o bien por el sector privado, bajo su vigilancia y supervisión.
- D) El hecho generador es la realización actual o potencial de una obra o la ejecución de una actividad de interés colectivo.

Por otra parte, hay que mencionar que el elemento básico que distingue la contribución especial en relación con las otras especies tributarias, es la especial manera de generarse el elemento objetivo del hecho imponible. En el impuesto la realización del elemento objetivo del hecho imponible compete en exclusiva al sujeto pasivo; sin intervención alguna de la Administración, y en la tasa dicho elemento lo realiza la Administración por una petición o solicitud del sujeto; mientras en la contribución especial, lo realiza igualmente la Administración, pero sin que medie una solicitud o petición por parte del sujeto pasivo.⁵⁵

⁵⁴ Rosa O. Caballero P., op. cit., págs. 522-523.

⁵⁵ Onéximo Garnica Prato, op. cit., p. 103.

Y por último, la legislación venezolana, específicamente la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela⁵⁶ regula esta especie tributaria en los artículos 115, 133, 317, 156, 167 y 179. También, el Código Orgánico Tributario⁵⁷ norma esta categoría tributaria en el artículo 3 párrafo segundo y en el artículo 12.

Clasificación Jurídica:

Un sector mayoritario de la doctrina establece que este concepto de contribuciones especiales, incluye la contribución de mejoras por valorización inmobiliaria a consecuencia de obras públicas, gravámenes de peaje por utilización de vías de comunicación (camino, puentes, túneles, canales) y algunos tributos sobre vehículos motorizados y diversas contribuciones que suelen llamarse parafiscales.⁵⁸

En este sentido, La Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia⁵⁹, se ha pronunciado en torno a la clasificación de las Contribuciones Especiales en dos grandes grupos: i) contribuciones por mejoras y ii) contribuciones parafiscales o también llamadas “por gastos especiales del ente público”.

Y finalmente, La doctrina contemporánea, clasifica las Contribuciones Especiales en Contribución por Mejoras y Contribuciones Sociales.⁶⁰

⁵⁶ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Publicada en Gaceta Oficial del jueves 30 de diciembre de 1999, N° 36.860

⁵⁷ Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 del 17 de octubre de 2001.

⁵⁸ Carlos Giuliani Fonrouge, op. cit. p., 296.

⁵⁹ Sentencia SPA N° 01928 del 26 de julio de 2006, caso: Inversiones Mukaren, C.A vs Consejo Nacional de la Vivienda.

⁶⁰ Rosa O. Caballero P, op. cit. págs., 523-528.

Las Contribuciones Parafiscales

Concepto

Como su nombre lo expresa, la parafiscalidad es una fiscalidad paralela. Esto es, un manejo de la hacienda pública, habitualmente por medios de entidades que funcionen separadamente de la administración pública centralizada, pero en el mismo sentido de ella, o también, excepcionalmente, por dependencias de la administración pública, pero ejecutando una función aparte del conjunto de la misma.⁶¹

De tal manera, que ésta persiguen un fin social y que son aportados al IVSS, INCE, Política Habitacional.⁶²

En este sentido, se afirma que la contribución parafiscal es una prestación tributaria establecida por la ley, o con fundamento en ella, a favor del Estado, como destinatario directo o indirecto, y a cargo de quienes integran un determinado y único grupo o sector, como instrumento financiero para que se ejecute una actividad de interés colectivo que beneficia a ese determinado grupo o sector.⁶³

Otra posición señala, la parafiscalidad social, como aquellos aportes de seguridad y de previsión social que pagan patronos y obreros en las cajas que otorgan beneficios a trabajadores en relación de dependencia, aportes de empresarios a cajas que les otorgan beneficios y aportes de trabajadores independientes y en general, entre ellos los profesionales.⁶⁴

⁶¹ Juan Rafael Bravo Arteaga, op. cit., p 31.

⁶² Edgar José Moya Millán: *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. 6ta Edición. Mobilibros. Caracas 2009, p. 219.

⁶³ Rosa O. Caballero P., op. cit., p. 529.

⁶⁴ Héctor Villegas, op. cit., p. 203.

Finalmente, se define a los tributos parafiscales, como aquellas exacciones coactivas de carácter económico, determinadas por tener los rasgos del tributo, no obstante, ni se han creado por Ley, ni se gestiona conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estados. Se trata de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la peculiaridad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final.⁶⁵

Características:

La doctrina clásica establece los elementos que caracterizan a las contribuciones parafiscales, los cuales se detallan a continuación:

1. Lo recaudado no se incluye en los presupuestos estatales;
2. No son recaudados por la Administración Tributaria del Estado;
3. No ingresan al tesoro nacional, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos⁶⁶.

Finalmente, la doctrina moderna, la caracteriza de la siguiente manera:

- a) Se establecen mediante Ley o con fundamento en ella.
- b) Se establecen a favor del Estado, no necesariamente porque sea el encargado de recaudar los fondos, sino por constituir un instrumento para el cumplimiento de sus fines, como lo es proveer a los ciudadanos de un sistema efectivo de seguridad social.

⁶⁵ Juan M Queralt y otros: *Derecho Tributario*. 4ª Edición. España: Editorial Aranzadi. 1999. p. 46.

⁶⁶ Edgar José Moya Millán, op. cit., p. 221.

- c) Su producto o recaudado no ingresa a la Tesorería Nacional, se trata de un ingreso paralelo a las arcas fiscales, ya que los recursos obtenidos tienen un fin específico y en tal virtud deben ser administrados en forma independiente y separada del Fisco Nacional.
- d) Tiene su origen en una actividad impuesta, la cual no depende de la solicitud de un contribuyente.
- e) Debe ser satisfecha por quienes forman parte de un determinado grupo o sector, aspecto fundamental que le diferencia de los demás tributos, al sustraerse del principio de la generalidad del tributo.
- f) La actividad desarrollada, procura un especial beneficio a favor de los integrantes del grupo o sector llamado a contribuir.⁶⁷

Clasificación Jurídica en Venezuela:

La doctrina⁶⁸ venezolana hace referencia a la siguiente clasificación:

- a) Exacciones parafiscales que gravan el sector de las telecomunicaciones. Establecidas en las siguientes disposiciones normativas:
 - a.1 Ley Orgánica de Telecomunicaciones:
 - a.1.1 La Contribución Especial para la Comisión Nacional de Telecomunicaciones.
 - a.1.2 El Aporte al Fondo de Servicio Universal.

⁶⁷ Rosa O. Caballero P., op. cit., p. 533.

⁶⁸ Gabriel Ruan Santos: *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*. Revista de Derecho Tributario N° 119. Caracas 2008, págs. 27-52.

- a.1.3 El Aporte al Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones.
- a.2 Ley de Responsabilidad Social en Radio y Televisión:
 - a.2.1 Contribución al Fondo de Responsabilidad en Radio y Televisión.
 - a.3 Ley de Cinematografía Nacional.
- b) contribuciones parafiscales que tienen por objeto la nómina de la empresa:
 - b.1 La Cotización al Régimen Prestacional de Seguridad y Salud en el Trabajo, establecida en la Ley Orgánica de Prevención, Condiciones y Medio Ambiente de Trabajo (LOPCYMAT).
 - b.2 La Cotización al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, establecida en la ley de ese régimen (LRPVH).
 - b.3 La Cotización de Régimen de Empleo, establecida en la ley de ese régimen (LRPE).
 - b.4 La Cotización al Instituto Venezolano de los Seguros Sociales Transitoriamente en vigencia.
 - b.5 Los Aportes al Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).
- c) Obligación de aporte e inversión en la Ley Orgánica de Ciencias, Tecnología e Innovación (LOCTI);
- d) Aportes establecidos en la Ley Orgánica Contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas (LOCTISEP).

- d.1 Aporte del artículo 96 de la LOCTISEP.
- d.2 Aporte del artículo 97 de la LOCTISEP.

- e) La Parafiscalidad de PDVSA y el Banco Central de Venezuela.
 - e.1 Empresa de Producción (EPS).
 - e.2 El Banco Central de Venezuela y la aplicación de las divisas petroleras.

- f) Otras exacciones parafiscales.
 - f.1 Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola.
 - f.2 Ley Orgánica de Los Espacios Acuáticos e Insulares.
 - f.3 Ley de Aeronáutica Civil.
 - f.4 Ley para el Control de los Casino, Salas de Bingo y Traganíqueles.
 - f.5 Ley de Aguas.
 - f.6 Ley de Turismo.
 - f.7 Ley Orgánica de Servicio Eléctrico.

Adicionalmente, se menciona la recién aprobada Ley Orgánica del Deporte y la Ley Orgánica de la Cultura, que van a formar parte del universo variado de contribuciones parafiscales, donde estarían sujetas al gravamen las personas naturales o jurídicas.

Los elementos del Impuesto de Telecomunicaciones y la Contribución Especial previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones

En el Título XI de la LOTEL se identifican los tributos⁶⁹ de telecomunicaciones, al igual a la clasificación establecida en el artículo 133 de la Carta Magna, el cual se basa en el criterio de la causa final de cada especie tributaria⁷⁰. El constituyente de 1999 tomó en consideración la clasificación tripartita recomendada por el modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado en 1967 para el Programa Conjunto de Tributación OEA-BID, el cual contiene expresas y precisas definiciones de cada clase de tributo.⁷¹

En este sentido, el Título XI de la LOTEL, está vinculado a la materia “De los Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales”, que gravan de manera específica las actividades de telecomunicaciones realizadas en la geografía nacional. Enfatiza la Ley promulgada en el año 2000, el propósito legislativo de adoptar una estructura impositiva muy simple basada en la incidencia sobre los ingresos brutos de los operadores de telecomunicaciones, que ya venía siendo adoptada en las grandes concesiones de telefonía celular, mediante cláusulas contractuales que revelaban un déficit de legalidad⁷², frente a la limitación del artículo 15 de la

⁶⁹ José Araujo Juárez: *Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones*. Ediciones Paredes, Caracas. 2005, p. 878.

⁷⁰ Expresa el artículo 133 de la constitución de la República Bolivariana de Venezuela: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la Ley”.

⁷¹ José Araujo Juárez. op. cit., p. 878., Citando la Reforma Tributaria para América Latina III. Modelo de Código Tributario, preparado para el programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Comisión Redactora: Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gómez de Sousa y Ramón Valdés Costa. Unión Panamericana. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington, D.C., 1962. 2ª. Edición. Este modelo inspiró la elaboración y aprobación del Código Orgánico Tributario de Venezuela (1982). A las definiciones de impuesto, tasa y contribución especial, dicho Modelo antepone el concepto genérico de tributo, en su artículo 13, con el texto siguiente: “Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

⁷² José Araujo Juárez, op. cit., pág. 875.

Ley de Telecomunicaciones de 1940.⁷³ Ahora bien, esta misma estructura impositiva, considerada muy simple para la doctrina, se mantiene en la reforma parcial realizada a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones en el año 2011.

Así, que la LOTEL continúa la tradición histórica de gravar con tributos especiales⁷⁴ que deben pagar sólo los sujetos que realizan actividades en el sector de telecomunicaciones, ahora reforzada por la evidencia de la extraordinaria rentabilidad de las empresas que lideran el sector.⁷⁵

De tal manera, que serán analizados dos especies tributarias en materia de telecomunicaciones, como es el Impuesto de telecomunicaciones y la Contribución Especial a CONATEL, los cuales veremos a continuación.

Impuesto de Telecomunicaciones

La Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL) establece el Impuesto de Telecomunicaciones en el artículo 147⁷⁶ de la normativa promulgada en el año 2000, y en el artículo 146⁷⁷ de su reforma realizada 2011. Tal como se mencionó, este tributo no tuvo ningún tipo de modificación con respecto a los elementos cualitativos ni cuantitativos. Solo esta normativa incorporó en su reforma el concepto novedoso de provisión de capacidad satelital.

⁷³ Artículo 15. "Los servicios de telecomunicaciones explotados por particulares pagarán al Fisco Nacional los siguientes impuestos: a) Cinco a diez por ciento sobre el producto de las conexiones que efectúen las empresas telefónicas; b) Un bolívar por kilómetro y por año de todas las líneas telefónicas pertenecientes a particulares (...)"

⁷⁴ Gabriel Ruan Santos: *Impacto de los Tributos de Telecomunicaciones en el Sistema Tributario*. Revista de Derecho Tributario N° 111, Ponencia Presentada en la Segunda Jornada de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones Organizado por CONATEL. Año 2006, p. 24. Señala: (...) "a diferencia de los tributos especiales de la LOTEL, que se caracteriza por su reconocido fin recaudatorio".

⁷⁵ José Araujo Juárez, op. cit., pág. 876.

⁷⁶ Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL), publicada en Gaceta Oficial N° 36.970 del 12 de junio de 2000.

⁷⁷ Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.

Destaca la norma en su artículo 146 lo siguiente:

Quienes con fines de lucro presten servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta, pagarán al Fisco Nacional un impuesto del uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Quienes presten cualquier otro servicio de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar al Fisco Nacional un impuesto del dos coma tres por ciento (2,3%) de sus ingresos brutos, derivados de la explotación de tales servicios.

Este impuesto se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

En este particular, la doctrina venezolana menciona lo siguiente, el impuesto que deben pagar los prestadores de servicios de telecomunicaciones, en cualquiera de sus modalidades (radiodifusión sonora, televisión abierta, telefonía móvil o fija etc.) Este tributo grava el ejercicio con fines de lucro de esta actividad y cuya base imponible son los ingresos brutos generados por la misma.⁷⁸

Este tributo es recaudado por CONATEL, y resulta la figura tributaria de mayor rentabilidad, cuyo producto no debe ser vinculado con ninguna finalidad específica de gasto público. Por tanto, Este impuesto le suministra fondos públicos al presupuesto nacional de gastos.⁷⁹

De todo lo anterior, se procede a analizar de manera detallada la estructura de este tributo, a continuación:

⁷⁸ Salvador Sánchez Gonzalez: *Marco Tributario del Servicio de Telecomunicaciones*. Revista de Derecho Tributario N° 89. Caracas 2000, p 106.

⁷⁹ José Araujo Juárez, op. cit., p. 885.

Sujeto Activo: El ente acreedor del tributo, en el caso que nos ocupa corresponde a la República (Tesoro Nacional).

Sujeto Pasivo: Los operadores de servicios de telecomunicaciones debidamente acreditados (bien sea de radiodifusión sonora o de televisión abierta u otros prestadores de servicios de telecomunicaciones distintos a los anteriores). El sujeto pasivo obligado al pago del impuesto es el prestador operador del servicio de telecomunicaciones, el cual a tenor de lo establecido en el artículo 9 de la LOT, debe tratarse de una persona domiciliada en el país, salvo por lo que establezcan los acuerdos o tratados internacionales suscritos y ratificados por la República. (Artículo 9 LOT).⁸⁰

Hecho Imponible: Supuesto fáctico establecido en la ley, en el caso concreto es la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, incluyendo la radiodifusión sonora y televisión abierta. El elemento temporal del hecho generador, está contenido en el artículo 154 de la reforma de la LOTEL, el cual establece que los ingresos se consideran generados, en las siguientes circunstancias:

- 1.- En la fecha del corte de cuenta de los usuarios o contratantes de los servicios.
- 2.- Cuando el operador reciba por anticipado la contraprestación por un servicio que compromete prestar.

Base Imponible: Está conformada por los el Ingreso Bruto gravables derivados de la prestación de los servicios de telecomunicaciones causados durante el período fiscal, es decir, los ingresos brutos correspondientes al

⁸⁰ Salvador Sánchez Gonzalez, op. cit., p. 106.

trimestre anterior a la declaración y que deriven de la explotación de estos servicios.⁸¹

Por otra parte, y a los efectos de la LOTELE, se entiende que los ingresos brutos de los sujetos del hecho imponible no admiten, costos y deducciones de ningún tipo. También, hay que mencionar que no todos los ingresos brutos que obtenga el operador de telecomunicaciones son gravables, sino que estos para ser gravable, deben derivar de la explotación de tales servicios, es decir, que provengan o se originen directamente por la actividad que exigió la autorización o licencia.

Alícuota: Es el uno por ciento (1%) en el caso particular de operadores de telecomunicación que presten servicios de radiodifusión sonora o de televisión abierta; y del dos coma tres por ciento (2,3%), para los demás servicios de telecomunicaciones.

Liquidación y Pago: El impuesto, debe auto-liquidarse y pagarse, en forma trimestral, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario.

También, la disposición normativa establece expresamente en su articulado, que las empresas que exploten recursos orbitales y porciones de espectro radioeléctrico asociadas y provean capacidad satelital con fines de lucro a operadores autorizados para la prestación de los servicios de telecomunicaciones a terceros, deberán pagar a la República (Ente Acreedor) un impuesto cuyo tipo impositivo es de cero coma cinco por ciento

⁸¹ Salvador Sánchez Gonzalez, op. cit., p. 106.

(0.5%) sobre el monto facturado o pagado a éstos; por concepto de provisión de capacidad satelital. Por tanto, los proveedores de capacidad satelital estarán sujetos únicamente al pago del tributo establecido en la norma.

Este tributo se liquidará y pagará anualmente dentro de los cuarenta y cinco días continuos siguientes al vencimiento del año calendario que corresponda.

Finalmente, el hecho generador del impuesto será la provisión de capacidad satelital, aún cuando se haya contratado, perfeccionado o pagado en el exterior y aunque el proveedor de la misma no se encuentre domiciliado en la República.

La Contribución Especial a Conatel.

La Contribución Especial a Conatel prevista en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones promulgada en el año 2000, establecía lo siguiente:

Quienes presten servicios de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución especial del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento.

Esta contribución especial se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

En este orden de ideas, con la reforma en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones realizada en el año 2011, El artículo 147 vinculado a la contribución especial menciona lo siguiente:

Quienes presten servicios o realicen actividades de telecomunicaciones con fines de lucro, deberán pagar a la Comisión Nacional de Telecomunicaciones una contribución especial del medio por ciento (0,50%) de los ingresos brutos, derivados de la explotación de esa actividad, los cuales formarán parte de los ingresos propios de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones para su funcionamiento. Esta contribución especial se liquidará y pagará trimestralmente, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario y se calculará sobre la base de los ingresos brutos correspondientes al trimestre anterior.

Visto lo anterior, y analizando comparativamente ambas disposiciones normativas, se observa que la contribución especial no tuvo variación con relación a elementos cuantitativos (Base imponible y alícuota) y cualitativos (hecho imponible y los sujetos activos y pasivo). De tal manera, que la única modificación que se aprecia es el cambio de numeración en el articulado, en consecuencia, este tributo mantiene la misma estructura impositiva.

En tal sentido, se procede a analizar la estructura de este tributo:

Sujeto Activo: Ente acreedor del tributo (La Comisión Nacional de Telecomunicaciones). Sin estar afectado a un patrimonio separado⁸²

Sujeto Pasivo: Los operadores de servicios de telecomunicaciones debidamente acreditados (bien sea de radiodifusión sonora o de televisión abierta u otros prestadores de servicios de telecomunicaciones distintos a los anteriores).

Hecho Imponible: El hecho generador es la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro. Con respecto a esto, la doctrina

⁸² Salvador Sánchez Gonzalez, op. cit., p. 120.

señala que la Ley no define uno de los elementos necesarios para que el tributo pueda calificarse como tal contribución especial, cual es el hecho imponible constituido por la obtención de un beneficiario en virtud de la actividad del ente público.

Por el contrario, el hecho imponible definido por la Ley y que dar lugar al pago de la contribución especial, coincide con el hecho imponible del impuesto sobre telecomunicaciones, cual es la prestación del servicio con fines de lucro.⁸³

Base Imponible: La base de medición de la contribución especial, de la misma manera que el impuesto, son los ingresos brutos que se deriven de la explotación del servicio de telecomunicaciones.

En este sentido, la base de los ingresos brutos sólo indica en forma mediata la capacidad, que se refleja verdaderamente en el enriquecimiento, porque prescinde de la realidad del egreso o valor del esfuerzo incurrido para la obtención de ingresos. Por tal motivo, existen posturas que consideran a los tributos de telecomunicaciones como tributos de productos porque gravan sencillamente el ingreso que la explotación de la actividad produce. Luego, el producto es la materia gravable.⁸⁴

Alícuota: Es el cero cincuenta por ciento (0.50%) sobre los ingresos brutos.

⁸³ Salvador Sánchez Gonzalez, op. cit., p. 118.

⁸⁴ José Araujo Juárez, op. cit., p. 884.

Liquidación y Pago: La contribución, debe liquidarse y pagarse, en forma trimestral, dentro de los primeros quince días continuos siguientes a cada trimestre del año calendario.

Por último, se puede observar, que el hecho imponible, la base imponible, la liquidación y pago del impuesto de telecomunicaciones, es igual al de la contribución especial a CONATEL. No obstante, el destino de los recursos públicos ingresa al Fisco Nacional cuando se trata del impuesto de telecomunicaciones y a CONATEL cuando se refiere a la contribución especial. En el último caso en particular, estos fondos tienen por objeto financiar el funcionamiento del ente del sector de las telecomunicaciones.

CAPÍTULO II

Naturaleza jurídica de la Contribución especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma.

Los tributos de telecomunicaciones mencionados están caracterizados por su naturaleza real y objetiva, porque gravan actividades consideradas en sí mismas, sin tomar en consideración las condiciones individuales de los sujetos pasivos, que no son consultadas por los criterios de vinculación de los hechos imposables. Se trata de tributos indirectos porque inciden sobre indicios de riqueza y no sobre manifestaciones de riqueza claramente evidenciadas, como sería la hipótesis de los ingresos brutos.⁸⁵

Ahora bien, en el caso particular de la contribución especial, como se mencionó en el capítulo anterior, tiene unos elementos característicos que determina su naturaleza, el cual supone la imposición al particular de una cantidad pecuniaria exigida por un ente público en ejercicio de su Potestad Tributaria; la ejecución de una actividad o servicio por parte del ente público; y la obtención de un Beneficio. En virtud de ello, también la doctrina⁸⁶ señala que el producto de estos tributos retributivos no podría tener legalmente un destino ajeno a la financiación del servicio específico, de la obra o de la actividad pública.⁸⁷

⁸⁵ José Araujo Juárez, op. cit., p. 883.

⁸⁶ José Araujo Juárez, op. cit., p. 879.

⁸⁷ Expresa el artículo 34 de la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, Publicada en la Gaceta Oficial N° 3.702, del 5 de septiembre de 2000, lo siguiente: "No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingresos con el fin de atender el pago de determinados gastos, ni predeterminarse asignaciones presupuestarias para atender gastos de entes o funciones estatales específicas, salvo las afectaciones constitucionales. No obstante y sin que ello signifique la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos: 1. Los provenientes de donaciones, herencias o legados a favor de la República a sus entes descentralizados funcionalmente sin fines empresariales, con destino específico. Los recursos provenientes de operaciones de crédito público. 3. Los que resulten de la gestión de servicios autónomos sin personalidad jurídica. 4. El producto de las contribuciones especiales".

En esta misma línea, las contribuciones parafiscales se caracteriza porque los fondos públicos no ingresan al Tesoro Nacional, ni se incluyen en el presupuesto nacional y son recaudadas por entes que no son esencialmente fiscales.

En este sentido, y tocando el tema con mayor detalle, los tributos percibidos por los institutos autónomos pueden calificarse de parafiscales, atendiendo al carácter paraestatal de tales organismos. En consecuencia, la calificación de contribución o tributo parafiscal tiene una significación sólo orgánica y no sustantiva, por tal motivo, una contribución parafiscal puede revestir la naturaleza de un impuesto, como por ejemplo, las cotizaciones del Seguro Social, o de una tasa.⁸⁸

También en esa materia, se señala que la figura de las contribuciones o exacciones parafiscales, serán impuestos, tasas o contribuciones especiales, dependiendo de la esencia y naturaleza de las mismas. Así se tendrá impuestos parafiscales, tasas parafiscales y contribuciones especiales para fiscales.⁸⁹

En referencia a la contribución especial establecida en el artículo 148 de la Ley orgánica de Telecomunicaciones, así como, el artículo 147 de su reforma, la doctrina tributaria tiene diferentes posturas en torno a su naturaleza jurídica:

⁸⁸ Jesús Caballero Ortiz: *Los Institutos Autónomos. Fundación Estudios de Derecho Administrativo*. Editorial jurídica venezolana, 3era edición ampliada y actualizada. Caracas 1995, p. 161.

⁸⁹ Gilberto Valladares: *La Armonización de la Parafiscalidad en el Sistema Venezolano*, obra incluida en VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales; Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas 2006, p. 273.

Las contribuciones o tributos previstos a favor de algunos institutos autónomos no constituyen una tercera categoría distinta al impuesto o a la tasa. La parafiscalidad no puede identificarse sino por el sujeto beneficio del tributo: un ente público institucional distinto al Fisco. Ninguna caracterización diferente de ésta puede encontrarse en los tributos parafiscales, pues éstos pueden revestir las características de un impuesto o de una tasa”. Este enfoque menciona como ejemplo, las exacciones previstas a favor del Instituto Nacional de Canalizaciones, siendo este un ente paraestatal beneficiario de una tasa, y señala que las contribuciones previstas a Favor del Instituto Venezolano de los Seguros Sociales reviste la característica de un impuesto.⁹⁰

Esta postura sostiene el criterio, al confirmar que las contribuciones parafiscales revisten una caracterización meramente orgánica: puede ser impuesto o tasas y no constituyen por tanto una tercera categoría distinta de las mismas. También señala que su caracterización deriva del solo hecho de que el sujeto activo del tributo sea un instituto autónomo.⁹¹

Por otra parte, otra posición establece como criterio que la contribución especial establecida en la LOTEL⁹² tiene naturaleza jurídica de un impuesto, tal como se menciona:

(...) El hecho que genera la obligación de pagar la contribución especial, es la prestación del servicio de telecomunicaciones. Es decir, la Ley no define uno de los elementos necesarios para que el tributo pueda calificarse como tal contribución especial, el cual es el hecho imponible constituido por la obtención de un beneficiario en virtud de la actividad del ente público.

Atendiendo a la propia naturaleza jurídica de la contribución especial, no podría calificarse bajo esta categoría tributaria la prevista en la LOT, ya que de ninguna forma el hecho que causa la obligación fiscal, atiende a un beneficiario que obtiene un particular por virtud de su situación frente a la actividad del organismo público.

⁹⁰ Jesús Caballero Ortiz, op. cit., p. 163.

⁹¹ Jesús Caballero Ortiz, op. cit., págs. 164 y 165.

⁹² Salvador Sánchez Gonzalez, op. cit., p. 118.

Esta misma postura, disiente del criterio conforme el cual se señala que el beneficio recibido a los fines de la contribución especial, es la potencialidad del uso del espectro radioeléctrico por la actividad ejecutada por CONATEL, ya que ello no constituye el hecho generador que origina el pago de la contribución especial.

Otra posición, afirma que

La especie tributaria utilizada se ajusta perfectamente a su naturaleza jurídica y puede ser percibida por un Instituto Autónomo, ya que la obtención del beneficio particular por la actividad del ente público viene dado a través de su intermediación en las telecomunicaciones como ente regulador del sector. De tal manera, que el ente regulador al administrar los recursos limitados del espectro radioeléctrico, la numeración, la vías generales de telecomunicaciones, etc., y propiciar la apertura efectiva de las telecomunicaciones, realiza una función especial que se traduce en beneficios para los operadores de servicios de telecomunicaciones, quienes pueden prestar un servicio en igualdad de condiciones y con fines de lucro.⁹³

También, otro enfoque afirma que

Hay doctrina que han rechazado el calificativo de contribución especial asignado por la LOTEL a este tributo, porque el financiamiento de las funciones de CONATEL es de interés público total, tanto recaudatorio como regulatorio, está muy claro el carácter parafiscal de la contribución, destinada a ingresar en un patrimonio público distinto del patrimonio nacional y cubrir un gasto específico no autorizado anualmente por la Ley de Presupuesto Nacional.⁹⁴

A diferencia de la anterior posición, la doctrina objeta la calificación de contribución especial, en razón que sus hechos imponibles no suponen la existencia de contrapartida inmediatas y directas susceptibles de constituirse en causas legales de la respectivas tasas o contribuciones especiales. En tal sentido, señala que se trata de impuestos en sentido propio, sólo que

⁹³ Beltrán Enrique Malavé González, op. cit., p. 24.

⁹⁴ José Araujo Juárez, op. cit., p. 885.

especialmente afectados en los términos de la ley, lo que de modo alguno podría modificar su calificación.⁹⁵

Por otra parte, el dogma tributario expresa que

Las Contribuciones Especiales previstas por la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, constituyen verdaderas contribuciones parafiscales, en virtud de que el pago de las mismas, rompe con el principio general de la unidad del tesoro, ya que dichos ingresos no forman parte del presupuesto, sino que están destinados a asegurar el financiamiento autónomo de ciertos organismos públicos o semi-públicos.⁹⁶

Así mismo, y coincidiendo con este criterio, se menciona que este tributo se identifica esencialmente con la especie de contribuciones especiales, más concretamente del tipo parafiscal.⁹⁷

En esta misma línea, se asevera que la contribución especial a favor de CONATEL, forma parte de los ingresos propios de la Comisión, es recaudada por un ente que en su esencia no es fiscal sino que cumple básicamente funciones de regulación y fomento de las telecomunicaciones.⁹⁸

En este sentido, se menciona que

(...) ese tributo encaja dentro de la definición que efectúa la doctrina como una **CONTRIBUCIÓN del tipo PARAFISCAL**, según la cual *son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo*. Así, la contribución a favor de **CONATEL** esta conformada por los aportes que efectúan

⁹⁵ Oswaldo Padrón Amaré: *I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela*. Caracas 2005, p.101.

⁹⁶ Oswaldo Quintana Cardona: *Normativa Referente a las Contribuciones Especiales establecidas en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones*, en I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela, CONATEL, Caracas, 2005. p.71.

⁹⁷ Giuseppe Urso Cedeño: *Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela*, edición Lito Formas. Caracas 2009, p. 114.

⁹⁸ Laura Provenzano: *Los Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones*. Tesis de Grado Especialización en Derecho Tributario, Caracas, abril 2003, págs. 74 al 77.

los operadores de servicios de telecomunicaciones, los cuales se traducen en una serie de beneficios que se pueden derivar de la actuación de la Comisión derivadas de sus competencias.⁹⁹

Igualmente se ha dicho que

El Estado venezolano tiene la obligación de regular y fomentar las telecomunicaciones, lo cual delego en **CONATEL**. Ahora bien, según la doctrina mayoritaria, este tipo de contribuciones son verdaderas contribuciones especiales para quienes obtengas beneficios directos, por ello es dado a concluir, que para los operadores de telecomunicaciones que se ven frecuentemente beneficiados por la actividad de Conatel este aporte es una verdadera contribución especial¹⁰⁰. En efecto, es posición de la doctrina (Héctor Villegas, Ramón Valdés Costa) que la creación por parte del Estado de entes para el fomento o desarrollo de determinada actividad satisface intereses generales que simultáneamente proporcionarán ventajas a determinadas personas. Finalmente, concluye que no se esta en presencia de una doble imposición, pues en la práctica se trata de dos tributos distintos con dos sujetos acreedores perfectamente diferenciados, en efecto, el impuesto de telecomunicaciones va dirigido a la **República** y no tiene una afectación específica dentro del presupuesto nacional, mientras que lo recaudado por concepto de contribución especial va dirigido a **CONATEL**, forma parte de ingresos propios y tiene una destinación específica que es el financiamiento de su actividad reguladora y de fomento. También afirma, que existe una desvinculación entre la denominación de esta especie y su hecho generador.¹⁰¹

Contrario a los enfoques anteriores, se menciona en relación con el tributo contenido en el artículo 147 de la LOTEL, lo siguiente: La obligación prevista en la LOTEL en el artículo citado, tiene sin duda carácter tributario, no obstante, no considera que la contribución especial de CONATEL, esté correctamente clasificada como una verdadera contribución especial, es decir, este tributo no guarda relación a la clásica nomenclatura tributaria. En tal sentido, esta posición¹⁰² considera que si bien se trata de un tributo con

⁹⁹ Héctor Villegas, citado por Laura Provenzano, op. cit., p. 74.

¹⁰⁰ Laura Provenzano, op. cit. p., 75.

¹⁰¹ Villegas, Valdés Costa, citado por Laura Provenzano. op. cit., págs. 76 y 77.

¹⁰² Xavier Escalante Elguezabal: *La Tributación Parafiscal sobre los servicios de Telecomunicaciones*, obra incluida en VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2006, págs. 445 y 446.

fines extrafiscales, es en realidad un impuesto con asignación de fines específicos.¹⁰³

Este punto de vista, coincide con otra posición, que afirma que para verificar si este tributo corresponde a un impuesto o una contribución especial, se debe considerar las características del hecho imponible. Siendo el hecho generador para tal imposición, la prestación de servicio de telecomunicaciones con fines de lucros, y la base imponible son los ingresos brutos derivados de la explotación de esa actividad. En tal sentido, se trata del mismo hecho imponible previsto para el impuesto de telecomunicaciones, por ello, el tributo establecido en el artículo 148 Ley Orgánica de Telecomunicaciones y 147 de su reforma, es un impuesto, esto es un tributo sin contraprestación, cuyo hecho imponible es la prestación de actividades de telecomunicaciones con fines de lucro.¹⁰⁴

Del mismo modo, se afirma lo siguiente:

(...) el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones no estableció una contribución especial como erróneamente la calificó el legislador; sino que ha previsto un tercer impuesto cuya base y hecho imponible son similares al establecido en el artículo 147 de la misma Ley, Introduciéndose como única variante, que el sujeto activo del tributo no será el Fisco Nacional, Sino la Comisión Nacional de Telecomunicaciones¹⁰⁵.

¹⁰³ Xavier Escalante Elguezabal, ha considerado: (...) "el impuesto sobre telecomunicaciones (IST) debe ser tomado como un simple impuesto a las ventas brutas, que utilizadas solamente como indicio de capacidad contributiva, da como resultado la caracterización del IST como un impuesto indirecto, sin que posea mecanismo alguno de traslación que permita su abierta incidencia en el consumidor final quien sin duda soportará la traslación económica y el efecto cascada que se pueda generar", en "comentarios sobre el Hecho Imponible del impuesto a los Servicios de Telecomunicaciones (IST)", en Revista de Derecho Tributario, N° 102, Enero-Marzo 2004, P.122. por su parte, Salvador Sánchez ha dicho: "El Impuesto a las telecomunicaciones se calcula sobre los ingresos brutos generados por la prestación de este servicio, sin deducción de los costos y gastos que ocasione la ejecución de esta actividad (...) En consecuencia, no entran a formar parte de la base imponible todos los ingresos, sino aquellos que deriven o se produzcan directamente por la actividad que exigió la autorización o licencia", en "La Tributación en el Marco de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones", en la obra "Comentarios a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones" Publicada por Andersen Legal, Caracas. 2001, p. 210.

¹⁰⁴ Rafael Badell Madrid: *Régimen Jurídico de las Telecomunicaciones en Venezuela*. Caracas, 2002, Págs. 383-385.

¹⁰⁵ Víctor Rafael Hernández Mendible: *Telecomunicaciones, Regulación y Competencia*, editorial jurídica venezolana, Caracas 2009. p. 342.

En otro orden de ideas, resulta relevante mencionar otros tributos de telecomunicaciones que tienen algunas características similares a la contribución especial a favor de CONATEL, y están previstas en los artículos 150 y 151 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. Estas contribuciones se refieren a la constitución de fondos por parte de la LOTEL, El Fondo de Servicio Universal de Telecomunicaciones previsto en su artículo 55 y del Fondo de Investigación y Desarrollo de las Telecomunicaciones previsto en el artículo 64, cuyas finalidades particulares establece la propia ley.

El primero, tiene por finalidad subsidiar los costos de infraestructura necesarios para el cumplimiento de las obligaciones de servicios universal y mantener la neutralidad de sus efectos económicos sobre la competencia. El segundo, tiene por finalidad garantizar el financiamiento de la investigación y desarrollo del sector de las telecomunicaciones. De tal modo, que estas contribuciones cuyo fin es financiar sendos fondos o patrimonios separados del Tesoro Nacional, y Atienden a necesidades colectivas sectoriales. Es este sentido, la doctrina asevera que se trata, sin lugar a dudas, de tributos parafiscales, por el destino y aplicación de los recursos obtenidos, que no se integran al Tesoro Nacional ni al presupuesto de gastos.¹⁰⁶

También afirma, que en ambos supuestos, los sujetos pasivos, en calidad de contribuyente deberían ser beneficiarios¹⁰⁷ de la operación de los Fondos, porque serían los prestadores de servicios de telecomunicaciones quienes aprovecharían los recursos acumulados en esos patrimonios

¹⁰⁶ José Araujo Juárez, op. cit. p., 885.

¹⁰⁷ Xavier Escalante Elguezabal. op. cit., p.474. Señala: "En cuanto al aporte al Fondo de Servicio Universal, si bien los principales beneficiarios de dicho aporte son sin duda alguna los usuarios, se puede alegar hasta cierto grado que las operadoras se benefician en parte también por su contribución, por la consecución de los fines perseguidos por el fondo de servicio universal, puesto que la creación de una mejor infraestructura y el desarrollo en general del mercado de las telecomunicaciones, redundará en una mejor situación para el desempeño empresarial de las operadoras".

separados¹⁰⁸ para obtener financiamiento de sus actividades de servicios universal o para suplir la omisión de su prestación, por un lado; y por el otro, para obtener financiamiento de fácil acceso para la investigación y desarrollo de las actividades de telecomunicaciones, desempeñadas por los mismos operadores.

Contrario a lo anterior, la doctrina cambia de criterio con relación a la Contribución para el Fondo de Responsabilidad Social previsto en el artículo 25 de la Ley de Responsabilidad en Radio y Televisión, cuyo hecho imponible es la difusión de imágenes y sonidos dentro del territorio nacional, pero su base esta constituida por los ingresos brutos trimestrales de la actividad gravada, con una alícuota de dos por cientos 2%. Dicho tributo esta destinado a proporcionar recursos a un fondo separado, dependiente de conatel, cuyos fines son los indicados en el artículo 24 de la misma ley.

En este sentido considera que se trata de un impuesto especial con asignación de fines específicos, que no es realmente compatible con la calificación de contribución especial, pues no implica retribución o ventaja para los sujetos obligados; no hay ventaja objetiva especial para los contribuyentes, como no sea el beneficio colectivo que deriva de la actividad del Fondo de Responsabilidad Social, ni la cuantía del tributo guarda relación alguna con cierto beneficios de carácter individual.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Beltrán Malavé Gonzalez: *I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela*, Caracas, 2005, p. 77. Señala: "La característica del patrimonio separado indica que la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, no puede disponer del producto de la contribución parafiscal para sus gastos corrientes, garantizando así el cumplimiento del fin de la misma, es decir, que se revierta en beneficios directos para la colectividad.

¹⁰⁹ Ramón Valdés Costa, citado por Gabriel Ruan Santos: *Impacto de los Tributos de Telecomunicaciones en el Sistema Tributario*, op. cit., págs. 26 y 33.

Por otra parte, esta posición considera que se ha tomado como base legal la excepción en el numeral 4 del artículo 34 de la Ley Orgánica del Sistema de Administración Financiera del Sector Público, para la aplicación de recursos con fines específicos, tal como lo señala la norma:

No se podrá destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingreso con el fin de atender el pago de determinados gastos,...No obstante, y sin que ello constituya la posibilidad de realizar gastos extrapresupuestarios, podrán ser afectados para fines específicos los siguientes ingresos:

(...)

4. El producto de las contribuciones especiales.

En este sentido, esta postura afirma que

posiblemente, la excepción del numeral 4 de la norma reproducida ha llevado a los legisladores, que han creado la multitud de tributos especiales comentados, a considerarlos impropriamente como contribuciones especiales, con el objeto de dar apoyo legal a la múltiple aparición de impuestos especiales con asignación de fines particulares y destinados a financiar fondos autónomos de naturaleza parafiscal, y así poder asegurar las finalidades extrafiscales planteadas, con evidente deterioro de la flexibilidad y control presupuestario y sobre todo, con valoración excesiva de los fines específicos, por encima de los fines generales de la política fiscal.¹¹⁰

Finalmente, vistos los diferentes criterios doctrinarios en torno a la naturaleza jurídica de la contribución especial establecida en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, así como, el artículo 147 de su reforma. Consideramos que el tributo contenido en estas disposiciones normativas tiene características propias de un impuesto. Motivado a que en su hecho generador no se evidencia el establecimiento de un beneficio particular para el contribuyente. Además los recursos obtenidos producto de este tributo no se reserva a un patrimonio separado, por el contrario, financian gastos normales del instituto autónomo.

¹¹⁰ Gabriel Ruan Santos: *Impacto de los Tributos de Telecomunicaciones en el Sistema Tributario*, op. cit., págs. 33 y 34.

CAPÍTULO III

Consecuencias jurídicas del tributo establecido en el artículo 148 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, y en el artículo 147 de su reforma.

La doctrina¹¹¹ considera, que el tributo calificado en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones como contribución especial no es correcta, sino que la naturaleza tributaria corresponde a impuesto disfrazado, por consiguiente, esta genera varias consecuencias:

a) Se ha establecido una doble tributación sobre la misma actividad económica, es decir, sobre la prestación de servicios de telecomunicaciones con fines de lucro.

Al respecto, hay que mencionar, que la doble tributación existe “cuando las mismas personas o bienes son gravados dos (o más) veces por análogo concepto, en el mismo período de tiempo, por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”.¹¹²

Además, la doctrina menciona el concepto de doble imposición económica como “aquellas situaciones en las cuales una misma renta o un mismo capital está sujeto a imposición durante el mismo período, pero por parte de contribuyentes distintos y aún por impuestos disímiles pero que recaen sobre la misma materia imponible” (...).¹¹³

También, se menciona que

(...) está referida a supuestos donde un mismo contribuyente es gravado atendiendo a un mismo objeto imponible, por dos (o más) impuestos idénticos o similares, exaccionados por dos (o más)

¹¹¹ Víctor Rafael Hernández Mendible, op. cit., p. 342.

¹¹² Carlos Giuliani Fonrouge, op. cit., p. 346.

¹¹³ Ronald Evans Márquez: *Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional*. McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 1999, p. 25.

entes públicos pertenecientes a un mismo Estado, en el mismo periodo de tiempo.¹¹⁴

Ahora bien, la doble imposición realizada a la actividad de telecomunicaciones genera efectos negativos a los contribuyentes, tales como:

- Aumenta la presión fiscal o tributaria, entendida ésta como “la carga o presión que ejerce el sistema tributario sobre la capacidad económica de pago o capacidad contributiva del sujeto pasivo o contribuyente”.¹¹⁵

Además, se entiende, como una “relación matemática que se establece entre el monto de impuestos recaudados y el nivel de actividad productiva de una economía”.¹¹⁶

En este sentido, se menciona que

una alta presión tributaria en un Estado determinado, puede representar mayores recursos para cubrir el gasto público, pero el efecto es contraproducente, en virtud que si llegan a exceder los límites tributarios, podrían existir cada vez menos contribuyentes, conllevando efectos perjudiciales a la economía. Por ello, los tributos deben implementarse, exigirse y recaudarse, con un respeto íntegro a los principios constitucionales tributarios garantizando la justicia tributaria, sin exigir más, ni menos en la recaudación tributaria, porque de lo contrario, puede generar consecuencias desde el punto de vista económico.¹¹⁷

La doctrina señala que el régimen tributario venezolano de las telecomunicaciones, tiene una importante presión fiscal ejercida sobre las empresas, pero sobre todas las cosas, la superposición de tributos que se agrupan en torno a las mismas actividades comerciales desarrolladas por las

¹¹⁴ J. L. Pérez De Ayala, citado por Ronald Evans Márquez, op. cit., p. 26.

¹¹⁵ Efraín Enrique Sanmiguel Sanjuán: *Diccionario de Derecho Tributario*. Lizcalibro, C.A. Valencia, 2006, p. 572.

¹¹⁶ SENIAT citado por Giuseppe Urso Cedeño, op. cit., p. 421.

¹¹⁷ Gilberto Valladares Atencio. *Manual Venezolano de Derecho Tributario*, op. cit., p.512.

operadoras de telecomunicaciones, esto es, convergiendo en el mismo hecho imponible.¹¹⁸

- La doble imposición vulnera principios constitucionales como la capacidad contributiva, no confiscatoriedad y el derecho de propiedad.

En relación al primero, se afirma que

(...) es la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza político, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.¹¹⁹

Con relación al segundo, la doctrina señala que el significado común del término “evoca una acción mediante la cual el Estado priva de manera forzada a un individuo de bienes de su propiedad, sin que medie indemnización alguna”.¹²⁰

En este sentido, la doctrina¹²¹, menciona un criterio formal sobre supuesto de violación a la prohibición de confiscatoriedad, como resultado de una decisión de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso de la Cámara de Turismo del Estado Nueva Esparta (CATENE), de fecha 15 de junio de 2004, el cual establece lo siguiente:

“... en criterio de la Sala, la exigencia del pago doble ante una misma prestación o ante un solo hecho imponible viola el artículo 316 de la Constitución, que dispone que “El sistema Tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo a

¹¹⁸ Giuseppe Urso Cedeño, op. cit., p. 419.

¹¹⁹ Alberto Tarsitano, citado por Luís Fraga Pittaluga: *Principios Constituciones de la Tributación*. Colección Jurídico N° 95. Editorial Jurídica venezolana. Caracas 2012, p. 76.

¹²⁰ Luís Fraga Pittaluga, op. cit., p. 99.

¹²¹ Giuseppe Urso Cedeño, op. cit., págs. 424 y 425.

l principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población. (...)

...esa doble imposición implica violación de la proscripción de confiscatoriedad tributaria. *En efecto, el carácter confiscatorio de un tributo no sólo se verifica cuando se sustrae una parte sustancial del valor del capital o de la renta del contribuyente, o bien cuando se ocasiona el aniquilamiento del derecho a propiedad porque se vacía de contenido alguno de sus tributos; la confiscatoriedad también se produce cuando existe” una apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio de los ciudadanos, cuando exceden los límites de la razonabilidad de la exacción, por caer en la desproporción entre las cargas impuestas y la capacidad económica del contribuyente, (o) por no haber correspondencia entre el fin perseguido por la norma y el medio elegido para concretarlo...” (RUAN SANTOS, Gabriel, “Las Garantías tributarias de fondo o principios substantivos de la tributación en la Constitución de 1999” en la obra colectiva La tributación en la Constitución de 1999, Academia de Ciencias Políticas y Sociales, Caracas, 2001, p. 92). Por tanto, cuando la Administración tributaria obtiene un enriquecimiento injustificado a causa de la recaudación de un tributo, más aún cuando éste es una tasa que se exige por la prestación de un servicio, se viola el principio de proporcionalidad y de razonabilidad, que postulan el apego de la Administración tributaria al principio de la justa distribución de las cargas públicas y se verifica el rasgo confiscatorio del tributo, carácter expresamente proscrito por el constituyente en el artículo 116 del Texto Fundamental. Así se decide.*

*Asimismo, y en segundo lugar, concluye la Sala que **la exigencia del pago de un tributo que carezca de justificación no sólo deviene en confiscatorio, pues implica un lucro indebido del ente público que no responde a la finalidad constitucional de la potestad tributaria, sino que además, implica violación de derecho de propiedad que establece el artículo 115 de la Constitución de 1999, pues se trataría de una restricción patrimonial que obedece al deber de justa contribución con un gasto público determinado, que es lo que exige el artículo 133 ejusdem.** Así se decide”.*

Finalmente, la doctrina también afirma, que

la doble imposición se traduciría en la apropiación ilegítima por parte del Fisco del patrimonio del contribuyente, en tanto implica un enriquecimiento injustificado en la recaudación del impuesto, lo que resulta contrario a los principios de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y violatorio del derecho de propiedad, esto con absoluta independencia del quantum de que se trate (...).¹²²

¹²² Giuseppe Urso Cedeño, op. cit., p. 425.

En virtud de lo anterior, establecemos como criterio particular, que el gravamen establecido en el artículo 147 de la LOTEL, por tener similitud con el hecho y la base imponible del impuesto de telecomunicaciones previsto en el artículo 146 se encuentra bajo el supuesto de doble imposición, en consecuencia, genera presión fiscal en el ámbito de las telecomunicaciones, y también vulnera principios constitucionales tributarios.

b) Al tratarse de un impuesto y no de una contribución especial, el tributo debe ser percibido por el Fisco Nacional e ingresado al Tesoro Nacional. Con la finalidad, que no se vulnere el principio de la legalidad presupuestaria, así como, que no exista un desbalance entre los fines públicos.

En este sentido, el dogma tributario señala que el incremento de exacciones o contribuciones parafiscales, genera una disminución de los recursos económicos para el régimen presupuestario común para los gastos del Estado, en tal sentido, conduce a una vulneración progresiva del principio de legalidad del gasto público previsto en el artículo 314 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.¹²³

La doctrina afirma que

Esta disposición constitucional establece un alcance universal del principio, que ha de regir la administración de todos los recursos financieros del Estado, a fin de asegurar la intervención del órgano legislativo en la decisión del gasto, su gestión transparente y responsable y sobre todo la posibilidad de control por parte de los organismos competentes.¹²⁴

¹²³ Gabriel Ruan Santos. *El impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, op. cit., p. 55.

¹²⁴ Gabriel Ruan Santos. *Ibidem*, p. 55.

Por otra parte, esta postura señala, que el aumento de las exacciones parafiscales afecta la recaudación en relación a los gastos determinados anticipadamente, lo que significa una limitación para el ingreso tributario, el cual no ingresa en el fondo común ni se aplica el financiamiento de los gastos públicos generales. Generando como consecuencia un tratamiento privilegiado de los fines específicos vinculados a dichas exacciones, los cuales no dejará de ser atendidos porque contarán con recursos frecuentes de financiamiento, mientras que la totalidad de los fines públicos atendidos con el presupuesto general de gastos estará sujetos a las contingencias financieras y políticas que establezca el poder legislativo que sancionen las autorizaciones del gasto. Asimismo, los fines asumidos por la Ley Orgánica de Ciencia y Tecnología e Innovación, por ejemplo, serían privilegiados frente a fines generales importantes como los hospitales públicos, las escuelas, la seguridad, etc.¹²⁵

La doctrina también comenta que si se suma los montos recaudados por la aplicación de tributos parafiscales y se compara con los recursos disponibles para la atención de los gastos del presupuesto nacional, tiene como resultado un desbalance entre la importancia de los fines y las asignaciones de recursos respectivas.¹²⁶

c) El cobro del impuesto por la Comisión Nacional de Telecomunicaciones, sin enterarlo al Tesoro Nacional, rompe con el principio de la Unidad de Tesoro, así como, el principio de no afectación de recursos.

En este sentido, es pertinente recordar que según el principio de la Unidad del Tesoro, los productos de los diversos ingresos de la administración

¹²⁵ Gabriel Ruan Santos. *El impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, op. cit., p. 59.

¹²⁶ Gabriel Ruan Santos, op. cit., págs. 59 y 60.

nacional, tales como: Impuestos, tasas, regalías, productos de la venta de bienes nacionales, intereses de capitales que se adeudan a la Nación, dividendo de acciones, pensiones de arrendamientos y demás rentas, ya sean de derecho público o de derecho privado, debe ser recaudados por las oficinas receptoras de fondos del Tesoro Nacional y constituir en ésta una masa común, destinada a cubrir las distintas necesidades de la administración nacional.

Por excepción, los ingresos, establecidos en el artículo 34 de la L.O:A.F.S:P., quedan separados de la tasa común del tesoro y destinados a sus fines específicos¹²⁷.

En relación al principio de no afectación, la doctrina señala algunas consideraciones al respecto:

El objeto de este principio es que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, estos es, que no tengan una afectación especial, sino que ingresen en rentas generales, de modo tal que todos los ingresos entren en un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.¹²⁸

Igualmente, se agrega que

(...) la afectación significa un aislamiento de una actividad del Estado y su sustracción al cálculo económico de la actividad financiera en su conjunto. La afectación por la ley de uno o más recursos para sufragar determinados gastos se suele justificar con el propósito de asegurar, contra los humores o caprichos de los gobernantes circunstanciales, el cumplimiento de un determinado servicio.¹²⁹

¹²⁷ Eloy Lares Martínez: *Manual de Derecho Administrativo*. Décima segunda edición. Editorial Exlibris. Caracas 2001, p. 519.

¹²⁸ Héctor Villegas, citado por Gabriel Ruan Santos: *Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, op. cit., p. 57.

¹²⁹ Dino Jarach, citado por, Gabriel Ruan Santos. *Ibidem*, p. 57.

Además, la doctrina considera pacíficamente que las afectaciones especiales son perjudiciales y afectan al principio de unidad, cuyas condiciones es que los gastos del Estados sean atendidos indiscriminadamente con el conjunto de los fondos del erario público.¹³⁰

Finalmente, como puede observarse, en Venezuela se ha incrementado la parafiscalidad, con una serie de exacciones especialmente creadas en beneficio de entes. En tal sentido, los fondos públicos que generan estas contribuciones escapan a los controles presupuestarios. Adicionalmente, la excesiva carga fiscal que genera este tributo, se traduce en un desestímulo en la inversión para el sector de telecomunicaciones.

¹³⁰ Héctor Villegas, citado por Gabriel Ruan Santos, op. cit., p. 57.

Metodología

Esta investigación se corresponde a una investigación documental, debido a que su enfoque se fundamenta en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos y documentos¹³¹, que sirven de sustento para el desarrollo del tema objeto de estudio vinculado al ámbito tributario.

También, este trabajo de investigación se apoya en un análisis de tipo descriptivo, cuyo fin es “especificar propiedades, características y rasgos importantes”¹³² en el tema vinculado al estudio e investigación propuesta, para adquirir herramientas útiles en el alcance de los objetivos de la presente investigación.

El procedimiento para la obtención de datos que fundamenta este trabajo se realizó bajo una indagación bibliográfica, cuya naturaleza se basa en la obtención y análisis de datos provenientes de materiales impresos u otros tipos de documentos¹³³, en tal sentido, se procedió a una revisión exhaustiva de bibliografía compuesta de libros, revistas, así como fuentes electrónicas, de tal manera, que el uso del material bibliográfico constituye la base, que permitieron alcanzar el cumplimiento de los objetivos de la investigación.

Finalmente, el enfoque es de tipo jurídico dogmático, ya que percibe el problema jurídico desde una perspectiva estrictamente formalista descontando todo elemento fáctico o real que se relacione con la institución,

¹³¹ Fideas Arias: *El Proyecto de Investigación Guía para su elaboración*, Caracas. Editorial Episteme. 1999, p. 19.

¹³² Sampieri Hernández y otros: *Metodología de la Investigación*, 4ta edición, Caracas. Editorial Mc Graw Hill latinoamericana. 2004, p.119.

¹³³ Fideas Arias: *El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica*, Caracas. Editorial Episteme, 2004, p. 47.

norma jurídica o estructura legal en cuestión¹³⁴, orientada a realizar un análisis crítico con la finalidad de obtener las conclusiones que permitieran responder las interrogantes planteadas.

¹³⁴ Jorge Witker: *Metodología de la Investigación*. México. Editorial Mc Graw Hill, 1999, p. 32.

Capítulo IV

Conclusiones

La investigación realizada sobre la naturaleza jurídica de la contribución especial establecida en el artículo 147 de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones y sus consecuencias jurídicas, lleva a concluir que la naturaleza jurídica tributaria corresponde a la de un impuesto. Fundamentado en las siguientes razones:

Primero, el contribuyente no percibe un beneficio o ventaja particular por la actividad desplegada por CONATEL, en consecuencia, este tributo no tiene contraprestación. Adicionalmente, las acciones administrativas realizadas por el ente descentralizado son un mandato conferido por ley, es decir, atribuido a su competencia, en tal sentido, mal podría interpretarse que estas funciones administrativas generen beneficios indeterminados al contribuyente.

También, la disposición normativa no establece en su hecho imponible el beneficio o ventaja específica que debe percibir el sujeto pasivo. Por el contrario, esta norma se identifica con el impuesto de telecomunicaciones con relación al hecho generador y la base imponible.

Segundo, los fondos obtenidos producto de la contribución especial no se destinan a un patrimonio separado, como en las otras exacciones parafiscales mencionadas, sino representan un caudal que va financiar los gastos corrientes, regulares y ordinarios de la institución. Por tales motivos,

no se constituye un fondo que se dispondrá para el beneficio y el desarrollo del sector.

Ahora bien, en relación a los efectos jurídicos de la contribución especial establecida en el artículo 147 ejusdem, y cuya verdadera naturaleza jurídica corresponde a las características de un impuesto, son los siguientes:

Primero, existe una doble imposición jurídica, es decir, una misma actividad o servicio son gravados dos veces. De tal manera, que esta doble tributación hace que la recaudación sea más gravosa para el contribuyente, y por consiguiente, incrementa la presión fiscal.

Segundo, al ser un impuesto, el titular o el ente acreedor debe ser la República y no CONATEL. Por consiguiente, los fondos al no ingresar a las arcas del Tesoro Nacional violan los principios de unidad del tesoro y no afectación de recursos. En consecuencia, vulnera los controles fiscales vinculados a la normativa presupuestaria.

Tercero, el tipo impositivo real que tiene el impuesto, violenta los principios constitucionales tributarios como la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, progresividad y la justicia tributaria.

Y por último, esta carga impositiva excesiva desestimula la inversión en el sector de las telecomunicaciones.

Referencias Bibliográficas

ARAUJO JUÁREZ, José y otros: Derecho de las Redes y Servicios de Telecomunicaciones. Caracas. Ediciones Paredes. 2005.

ARIAS, Fidias G: El Proyecto de Investigación. Caracas. Editorial Episteme, 1999.

ARIAS, Fidias: El Proyecto de Investigación Introducción a la Metodología Científica. Editorial Episteme. Caracas 2004.

BADELL MADRID, Rafael y HERNÁNDEZ José Ignacio. Régimen Jurídico de las Telecomunicaciones en Venezuela, Caracas-Venezuela 2002.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Tercera Edición. Legis. Bogota 2012.

CABALLERO ORTIZ, Jesús. Los Institutos Autónomos. Fundación Estudios de Derecho Administrativo. Editorial jurídica venezolana, 3era edición ampliada y actualizada. Caracas 1995.

CABALLERO, Rosa O. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Editorial Torino, C.A., Caracas 2013.

Centro de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela (UCV): Manual para la elaboración de Tesis Doctorales, Trabajos de Grado y Trabajos Especiales. Caracas, 2001.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco. Las Contribuciones Especiales. Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local. Marcial Pons. Madrid 1993.

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial N° 37.307. 17/10/2001.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 36.860 de fecha 30 de diciembre de 1999, reimpressa por error material según Gaceta Oficial N° 5.453 Extraordinario de fecha 24 de marzo de 2000 y Enmienda N° 1 según la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 5.908 Extraordinario de fecha 19 de febrero de 2009.

ESCALANTE ELGUEZABAL, Xavier. La Tributación Parafiscal sobre los servicios de Telecomunicaciones, obra incluida en VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2006.

ESCALANTE ELGUEZABAL, Xavier. La Tributación en el Marco de la Ley Orgánica de Telecomunicaciones”, en obra colectiva “Comentarios a la Ley Orgánica de Telecomunicaciones” Publicada por Andersen Legal, Caracas 2001.

FRAGA PITTALUGA, Luís. Principios Constituciones de la Tributación. Colección Jurídico N° 95. Editorial Jurídica venezolana. Caracas 2012.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero Volumen I. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993.

GONZÁLEZ MALAVÉ, Enrique Beltrán. I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Comisión Nacional de Telecomunicaciones. Caracas 2005.

GONZÁLEZ MALAVÉ, Enrique Beltrán. Régimen Tributario de las Telecomunicaciones. Comisión Nacional de Telecomunicaciones Primera edición. Impreso Caracas Venezuela 2003.

HERNÁNDEZ, Sampieri, y otros. Metodología de la Investigación, 4ta edición, Caracas. Editorial Mc Graw Hill latinoamericana. 2004.

JARACH, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ediciones Nuevo Mundo. Primera edición, enero 2007.

LAYA RIVERO, Blas. Léxico Tributario Integral Contable-Jurídico. Compendio Materias Tributarias en un solo Texto. Impreso Caracas-Venezuela. 2011.

LARES MARTÍNEZ, Eloy. Manual de Derecho Administrativo, Décima segunda edición. Editorial Exlibris. Caracas 2001.

Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, Publicada en la Gaceta Oficial N° 3.702, del 5 de septiembre de 2000.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones (LOTEL), publicada en Gaceta Oficial N° 36.970 del 12 de junio de 2000.

Ley Orgánica de Telecomunicaciones, publicada en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.015 Extraordinario de fecha 28 de diciembre de 2010, reimpressa por error material en la Gaceta Oficial de la

República Bolivariana de Venezuela N° 39.610 de fecha 7 de febrero de 2011.

MÁRQUEZ EVANS, Ronald. Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional. McGraw-Hill Interamericana de Venezuela, Caracas, 1999.

MENDIBLE HERNÁNDEZ, Rafael Víctor. Telecomunicaciones, Regulación y Competencia. Prólogo de Jaime Rodríguez Arana Muñoz. Colección Estudios Jurídico N° 89. Editorial Jurídica Venezolana. Caracas 2009.

MOUCHARFIECH, David. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Editorial Torino, C.A., Caracas 2013.

MOYA MILLÁN, Edgar José: Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Caracas. Editorial Mobilibros, 2009.

PADRÓN AMARÉ, Oswaldo. I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela, Caracas, 2005.

PRATO GARNICA, Onéximo. Las Contribuciones Especiales en España y en Venezuela. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca 2001.

PROVENZANO, Laura. Los Tributos previstos en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, Tesis de Grado Especialización en Derecho Tributario, abril 2003.

QUERALT, Juan M., y otros. Derecho Tributario. 4ª Edición. España: Editorial Aranzadi. 1999.

QUINTANA CARDONA, Oswaldo. Normativa referente a las Contribuciones Especiales establecidas en la Ley Orgánica de Telecomunicaciones, en I Jornadas de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela, CONATEL, Caracas, 2005.

RUAN SANTOS, Gabriel. Impacto de los Tributos de Telecomunicaciones en el Sistema Tributario. Revista de Derecho Tributario N° 111, Ponencia Presentada en la Segunda Jornada de Derecho Tributario de las Telecomunicaciones Organizado por CONATEL. Caracas año 2006.

RUAN SANTOS, Gabriel. El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales. Revista de Derecho Tributario N° 119, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, julio-agosto-septiembre 2008.

SÁNCHEZ GONZALEZ, Salvador. Marco Tributario del Servicio de Telecomunicaciones. Revista de Derecho Tributario N° 89, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Legis Editores, C.A., Caracas 2000.

SANMIGUEL SANJUAN, Efraín Enrique. Diccionario de Derecho Tributario. Lizcalibro, C.A. Valencia, 2006.

TOLOSA VALLENILLA, Moisés A. Régimen Tributario Aplicable a los Servicios de Telecomunicaciones de Conformidad con la Ley Orgánica de Telecomunicaciones. I Y II Congreso de Derecho de las Telecomunicaciones e Internet. Caracas, 2001.

URSO CEDEÑO Giuseppe: Régimen Tributario de las Telecomunicaciones en Venezuela. Lito Formas, Caracas 2009.

VALDÉS COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario, 2º edición, Edit. Depalma-Temis-Marcial Pons, Buenos Aires. 1996.

VALLADARES, Gilberto Atencio. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Manual Venezolano de Derecho Tributario. 1ra edición, Editorial Torino, C.A., Caracas 2013.

VALLADARES, Gilberto Atencio. La Armonización de la Parafiscalidad en el Sistema Venezolano. Obra incluida en VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales; Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas 2006.

VILLEGAS Belisario, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial ASTREA, Buenos Aires 2002.

WITKER J: Metodología de la Investigación. Editorial Mc Graw Hill. México 1999.

<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/noviembre/1397-211100-00-1557.htm>

<http://www.tsj.gov.ve/decisiones/spa/Julio/01928-270706-2006-0823.htm>