



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

**La parafiscalidad dentro del Estado Social de Derecho y su
incidencia en el ahorro obligatorio a la vivienda**

**The Semi-Fiscal Contributions inside the Social State of Law and his
Incident in the Obligatory Saving to the Housing**

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

Project of Special Work to choose to the Specialist's Title in Tax law

Autor: Richard Orangel Peña

Tutor: José Amando Mejía

Caracas, noviembre de 2014

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

La parafiscalidad dentro del Estado social de Derecho y su incidencia en el ahorro obligatorio a la vivienda

The Semi-Fiscal Contributions inside the Social State of Law and his Incident in the Obligatory Saving to the Housing.

Autor: Richard Orangel Peña

Tutora: Dr. José Amando Mejía

Fecha: noviembre 2014

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo es examinar la parafiscalidad dentro del Estado Social de Derecho y su incidencia en el ahorro obligatorio a la vivienda. Los objetivos específicos son: a) Determinar la evolución de la parafiscalidad desde la perspectiva legal y constitucional; b) Verificar la adopción del término de parafiscalidad dentro de las constituciones que han estado vigente y en la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela; c) Señalar la incidencia de la parafiscalidad en el ahorro obligatorio contemplado en el régimen prestacional a la vivienda y su vinculación con el Estado Social de Derecho; d) Examinar, de ser el caso, las sentencias dictadas por los Tribunales competentes respecto al tema de la parafiscalidad y su reconocimiento en el ordenamiento jurídico; e) Concluir que actualmente en Venezuela se encuentra justificado la parafiscalidad como medio para promover el Estado Social en la materia de vivienda, previsto como derecho social en el texto fundamental. Como conclusiones: a) La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra en el artículo 307 la parafiscalidad para el sector económico; b) a través del Estado Social de Derecho, el Estado interviene en el ámbito del sector social para establecer contribuciones parafiscales para cumplir con el derecho social al acceso a la vivienda; c) el "ahorro obligatorio" tiene incidencia parafiscal, ya que es de carácter obligatorio, desarrolla el derecho social a la vivienda y benefician a las personas que lo aportan; d) del análisis de determinadas sentencias de la Sala Política Administrativa señala que dicho "ahorro obligatorio" es de carácter parafiscal, mientras la Sala Constitucional indica que no responde a una contribución parafiscal.

Descriptor: Estado Social de Derecho, Intervención del Estado, Parafiscalidad, Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, Ahorro Obligatorio.

SUMMARY

The general aim of this work is the semi-fiscal contributions examines inside the Social State of Law and his incident in the obligatory saving to the housing. The specific aims are: a) To determine the evolution of the semi-fiscal contributions from the legal and constitutional perspective; b) To check the adoption of the term of semi-fiscal contributions inside the constitutions that have been in force and in the current Constitution of the Republic Bolivariana of Venezuela; c) To indicate the incident of the semi-fiscal contributions in the obligatory saving contemplated in the regime prestacional to the housing and his entail with the Social State of Law; d) To examine, of being the case, the judgments dictated by the competent Courts with regard to the topic of the semi-fiscal contributions and his recognition in the juridical classification; e) To conclude that nowadays in Venezuela the semi-fiscal contributions is well-taken as way to promote the Social State in the matter of housing, foreseen as social right in the fundamental text. As conclusions: a) The Constitution of the Republic Bolivariana of Venezuela dedicates in the article 307 the semi-fiscal contributions for the economic sector; b) across the Social State of Law, the State intervenes in the area of the social sector to establish semi-fiscal contributions to expire with the social right to the access to the housing; c) the "obligatory saving" has incident semi-fiscal contributions, since it is of obligatory character, develops the social right to the housing and they benefit the persons who contribute it; d) Of the analysis of certain judgments of the Political Administrative Room it indicates that above mentioned "bligatory saving" is of character parafiscal, while the Constitutional Room indicates that it does not answer to a contribution parafiscal.

Describers: Social State of Law, Intervention of the State, semi-fiscal contributions, Regime Prestacional of Housing and Habitat, Obligatory Saving.

Contenido

Introducción.....	5
CAPÍTULO I: LA PARAFISCALIDAD Y EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO.....	10
1.1 Origen de la parafiscalidad.....	10
1.2 La diversidad de perspectivas.....	13
1.3 Diferencia entre el impuesto y la contribución parafiscal.....	20
1.4 Diferencia entre la contribución parafiscal y tasas	21
1.5 Rol (papel) del tributo en el Estado Social	25
1.6 Estado Social de Derecho.....	30
CAPÍTULO II: LA PARAFISCALIDAD EN EL DERECHO COMPARADO.....	40
2.1 La parafiscalidad en Colombia.....	40
2.1.1 El Estado Social de Derecho en Colombia.....	43
2.1.2 Concepto y naturaleza jurídica de la parafiscalidad.....	47
2.1.3 La parafiscalidad como expresión de la soberanía fiscal del Estado.....	49
2.2 Parafiscalidad en España.....	53
2.2.1 El Estado Social en España.....	53
2.2.2 Origen de la parafiscalidad.....	56
2.2.3 Naturaleza jurídica de la parafiscalidad.....	58
2.2.4 Definición de parafiscalidad.....	60
2.2.5 Características de la parafiscalidad.....	62
CAPÍTULO III: LA PARAFISCALIDAD EN VENEZUELA Y EL DERECHO A LA VIVIENDA.....	64
3.1 La constitucionalidad de la seguridad social en Venezuela y el derecho a la vivienda.....	64
3.2 La contribución parafiscal en el marco del texto fundamental.....	69
3.3 El sistema nacional de seguridad social de la vivienda y hábitat.....	74

3.4	Carácter social de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.....	77
3.5	Del aporte obligatorio al fondo de ahorro de vivienda y hábitat y la posición de la jurisprudencia.....	79
3.6	Financiamiento del sistema de seguridad social.....	86
3.7	Del ahorro como aporte obligatorio	91
3.8	Sentencia del 28 de noviembre de 2011, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia	97
3.9	Impacto de la Sentencia de la Sala Constitucional	109
3.10	Elementos objetivos y subjetivos de la parafiscalidad presente en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat	112
	Conclusiones.....	115
	Bibliografía.....	122

Introducción

El fenómeno de la parafiscalidad en Venezuela, específicamente lo que corresponde a las contribuciones en el orden social ha encontrado ciertos tropiezos desde un punto de vista de criterios judiciales de la Sala Político Administrativa y la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, esta última cuestionó y anuló una sentencia de aquella Sala, mediante la cual estableció la naturaleza tributaria de tipo parafiscal del denominado aporte de “ahorro obligatorio a la vivienda”.

La contribución de tipo parafiscal encuentra su justificación en el orden constitucional, precisamente en el artículo 82 con la denominada “*solidaridad*” compartida entre los ciudadanos y el Estado, de ahí la idea del Estado Social impositivo como un modo de intervenir en el orden social.

Esto último se justifica para asegurar la efectividad de la seguridad social para todos los ciudadanos, por ello asume la responsabilidad de planificar y crear un “*sistema de seguridad social*”, respaldado desde un punto de vista financiero por contribuciones de tipo parafiscal que permita el financiamiento de dicho sistema, tal como lo prevé el artículo 86 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Para nuestro estudio, es importante revisar el contenido del artículo 307 de la carta magna, dado que contempla los aportes parafiscales en el orden económico lo que constituye una intervención del Estado en ese sector, corriendo la misma suerte la materia de seguridad social, por tanto, el Estado está obligado a intervenir mediante la soberanía tributaria y su base de actuación la encontramos en el artículo 133 constitucional, con el establecimiento de contribuciones de tipo fiscal y parafiscal, siendo este un deber de todos los ciudadanos en contribuir no tan solo con las cargas públicas sino también las cargas de tipo social que impone el ordenamiento jurídico.

Lo llamativo de nuestro tema, es el estudio de la parafiscalidad dentro del Estado de Derecho y su incidencia en el ahorro obligatorio a la vivienda, donde expondremos la evolución de esa figura constitucional del Estado Social de

Derecho como punto de partida, para justificar la intervención del Estado en el ámbito social.

Nuestro trabajo parte de un estudio del derecho comparado extranjero y patrio de la parafiscalidad, particularmente con la Constitución de España que de acuerdo con el artículo 133, asume la parafiscalidad dentro de los tributos, como potestad originaria y exclusiva del Estado, mientras que la Carta Política de Colombia, el numeral 12 del artículo 150 indica el establecimiento de contribuciones parafiscales dentro de la tricotomía del tributo (impuesto, tasas y contribuciones).

La jurisprudencia de la Corte Constitucional de Colombia realiza un aporte valiosísimo al tema en estudio, en cuanto a su definición, clasificación y el desarrollo de las características que denotan este tipo de contribución, lo que no permite efectuar una comparación con nuestro sistema.

Para ello, hemos dividido el presente trabajo en tres Capítulos, el primero de ellos se abordará la relación de la parafiscalidad y el Estado Social de Derecho previsto en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en lo que se mencionará el origen de la parafiscalidad y su desarrollo de esa institución en Francia, la cual fue difundida en otros países, los conceptos elaborados por la doctrina especializada en la materia, la justificación del Estado Social de Derecho y su relación con la parafiscalidad, esto nos permitirá establecer diferencias entre la contribución parafiscal respecto al impuesto propiamente dicho y las tasas.

Destaca en este Capítulo, un estudio del Estado Social, el cual se encuentra unido con el Estado impositivo o fiscal, actuando con injerencia para el desarrollo de los derechos sociales y económicos contenidos en la Constitución, se vale de las contribuciones como tributo para obtener medios económicos que se configuran como una institución permanente para financiar tareas propias del Estado prestacional de servicios o materiales para los ciudadanos, de ahí la importancia del Estado impositivo.

Igualmente, en este trabajo se expondrá el estudio del Estado Social por parte de Ernst Forsthoff entre otros autores, particularmente sostuvo que el Estado Social respondía a la realidad de una sociedad industrial a comienzos del siglo XX, en la cual se originó una nueva relación del Estado con la sociedad civil denominado “*existencia del Estado*” prestacional de servicios públicos y distribuidor de la renta o como denominó este autor el “*Estado social es especialmente el Estado de la previsión existencial -Daseinsvorsorge-*”.

En el Estado Social a través de la ley surge la contribución parafiscal y mediante ese aporte el individuo tiene garantizada una participación en las prestaciones de procura existencial que no puede realizar convenientemente su existencia, es decir, proveérselo por sí solo a sus propias expensas, por ello, la justificación de la intervención del Estado fiscal en el ámbito social.

Esa prestación en particular como se verá. Ha sido asumida como un tributo dentro de la categoría de contribución, según la Carta Política de Colombia y bajo el análisis de la Sala Plena Constitucional de Colombia que se ha preocupado por el estudio de ese aporte en el orden social y económico, mientras que la Constitución española le da un trato de contribución en el orden de la seguridad social a diferencia de la posición de la doctrina que sostiene que se trata de un impuesto sobre el trabajo. En el caso venezolano se observará que la Constitución actual no lo califica, tan solo se limita a mencionar la contribución en el ámbito económico, pero del estudio realizado a las normas constitucionales nos conducirán a considerar a este tipo de prestación como una contribución de tipo parafiscal en el ámbito social.

El segundo Capítulo nos enfocaremos en realizar un contraste de la parafiscalidad con el derecho comparado, específicamente con el derecho colombiano y su aporte jurisprudencial en el que ha sido calificado como “*contribución*” de carácter obligatorio, afectando a un determinado grupo social o económico y los recursos financieros obtenidos por este concepto se destinan para beneficiar esos sectores.

Mientras que el derecho español surgió una preocupación dentro de la doctrina de someter esa contribución al principio de legalidad, situación que se

logró a partir de 1958. En ambos países su experiencia en el tema de la parafiscalidad ha sido abundante y significativa dentro de su ordenamiento jurídico.

En el último Capítulo compete estudiar la parafiscalidad en Venezuela. Se podrá apreciar un análisis de la constitucionalidad de la seguridad social en nuestro país, así como la parafiscalidad en el orden económico y social, el Sistema de Seguridad Social que ordena crear la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y su financiamiento, haciendo especial énfasis en el aporte del "*ahorro obligatorio a la vivienda*" como contribución de tipo parafiscal.

Procederemos a realizar un análisis a la sentencia del 28 de noviembre de 2011, emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la que señaló que ese tipo de aporte no es considerado como una contribución de tipo parafiscal bajo la justificación de lo expresado en la exposición de motivo de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, que indica que este tipo de contribución se aleja de la definición de parafiscalidad, así como de sus características que lo distinguen.

De ese examen expondremos los impactos negativos que se derivan de esa sentencia, ya que no constituye un criterio constitucional que provenga de un análisis o interpretación de los artículos 82, 86, 133 y 307 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

También realizaremos un estudio de los elementos objetivo y subjetivo de la parafiscalidad en la materia de vivienda y hábitat, lo que nos permitirá concretar las ideas y reflexiones sobre un ejemplo concreto de una contribución parafiscal, la cual, por cierto ha sido objeto de un debate jurisprudencial, lo que aumenta el interés de su estudio teórico.

El tema por demás interesante, presentó ciertas limitaciones en cuanto a la existencia de poca bibliografía nacional, sin embargo esto no fue óbice para lograr los objetivos que se plantearon en el estudio, pero dejamos abierta la posibilidad para su mejoramiento o perfeccionamiento de acuerdo a los cambios que se vayan suscitando en la materia de parafiscalidad en el orden de los

derechos sociales, específicamente en el Régimen Prestacional a la Vivienda y Hábitat.

CAPÍTULO I: LA PARAFISCALIDAD Y EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

1.1 Origen de la parafiscalidad

La parafiscalidad como vocablo fue acuñado por el profesor italiano Emmanuelle Morselli en 1938, luego reseñado por el francés Robert Schuman en el informe 1946, que comprendió el conjunto de exacciones dentro de la categoría tributaria¹, para luego ser concebido en la decisión dictada por el Consejo del Estado francés en fecha 11 de marzo de 1954, conceptualizándola como las “tasas parafiscales” y que consistían en “... exacciones obligatorias, afectadas a un fin determinado, instituidas autoritariamente, generalmente con un objetivo de orden económico, social o profesional, y que escapan total o parcialmente a las reglas de la legislación presupuestaria y fiscal por lo que respecta a las condiciones de creación del ingreso, de determinación de su base y tipo del procedimiento de recaudación y de control de su empleo”², (Subrayado agregado).

Esa obligación fue establecida para auxiliar a los sectores económicos de ese país en particular que se encontraban estancado a consecuencia de los efectos negativos de la postguerra, toda vez que el Estado no contaba con recursos económicos suficientes para destinarlos a los sectores económicos (agrícola, manufacturero, industrial, etc.), por ello, establecieron políticas económicas que resultaron de la “necesidad e irreversibilidad del intervencionismo estatal (...) en la gestión económica”³, obteniendo resultados positivos de esa intervención del Estado, permitiendo la activación de dichos sectores a través de la implementación de las exacciones, las cuales fueron objeto de estudio por la doctrina especializada y las catalogaron como medidas parafiscales.

¹ Ruan Santos, Gabriel. *EL Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo Monográfico, Ediciones Liber, Caracas, 2008, pág. 20.

² Duverger, Maurice. *Instituciones Financieras*, Bosch, Barcelona, 1960, pág. 90.

³ Combellas, Ricardo. *Estado de Derecho, Crisis y Renovación*, Colección Estudios Jurídicos N° XLVI, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990, pág. 36.

Dichas exacciones producto del intervencionismo fueron concebidas de manera transitoria, sin embargo la realidad conllevó la necesidad de imponer su permanencia⁴, por tanto, se fueron perfeccionando en el tiempo hasta someterlo al principio de legalidad y hacerlo exigible conforme a un marco normativo,

A juicio de Duverger⁵, esa obligación no está constreñida a la proporcionalidad “*entre las cantidades pagadas y las contrapartidas obtenidas*” del sector que se beneficia, lo que se diferencia del pago de las tasas fiscales ya que predomina la prestación del servicio de los organismos públicos a los administrados, es decir, no opera el principio del beneficio de una forma tan directa como sucede con las tasas fiscales; simplemente hay un mero acercamiento a dicho principio.

Respecto a lo antes mencionado, Walker Villanueva Gutiérrez ha señalado que el principio del beneficio “*constituye un ‘nomen juris’ distinto para referirse al principio de contraprestación sostenido como causa de la obligación tributaria (...). La idea de contraprestación o beneficio, supone una reciprocidad entre la prestación estatal y la correlativa contraprestación mediante la tasa*”⁶, de ahí la diferenciación que sostiene Maurice Duverger, respecto a la falta de contraprestación.

Ahora bien, actualmente el ordenamiento jurídico francés concibe un régimen de parafiscalidad representado por (i) las cotizaciones sociales y, (ii) las tasas parafiscales, estas últimas causan ingresos económicos para los organismos autónomos que prestan servicios a los usuarios, en la que comprenden una gama de actividades, una de ellas, el pago de derechos al Servicio Nacional del Cereal y otras que incumbe a

⁴ Combellas, Ricardo. Ob. Cit. Pág. 37.

⁵ Duverger, Maurice. *Hacienda Pública*, Bosch, Casa Editorial. 1968. Barcelona. pág. 89.

⁶ Villanueva Gutiérrez, Walker. *EL PRINCIPIO INFORMADOR EN LA TASA: EL BENEFICIO, EL COSTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA*, Cuadernos Tributarios, Revista N° 22, Perú, 1998, pág. 79.

la alícuota para mantener financieramente a la Radiodifusión y la televisión francesa⁷.

En ese sentido, la doctrina francesa⁸ ha señalado las características esenciales de la contribución parafiscal, a saber; i) Los aportes persiguen intereses económicos o sociales; ii) la administración de esos recursos puede recaer en los particulares; iii) es de carácter obligatorio dado que se encuentra previsto en la ley, y (iv) lo recaudado beneficia tan sólo al grupo o sector que contribuyen, es decir, no reportan un beneficio directo, proporcional o general a la colectividad. Amen de lo anterior, parte de la doctrina francesa en general, lo califican como “*impuestos corporativos*”.

Ese tipo de prestación desde su implementación fue objeto de crítica en dicho país en la elaboración y aprobación de las exacciones obviando las reglas a la cuales debe someterse, según lo previsto en la legislación presupuestaria y fiscal, para el establecimiento de contribuciones en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, la parafiscalidad ha sido considerada como el instrumento del presupuesto social francés, útil para percibir más recursos y aproximarse a una imposición sobre el beneficio recibido en aquellas actividades o servicios en los que se reconocen una prestación de hacer al ciudadano que hace uso del servicio ofrecido por el sector público, por otra parte, la parafiscalidad, sigue siendo una realidad en Francia.

Esa obligación se ha mantenido en el tiempo por el déficit fiscal experimentado en la estructura presupuestaria viéndose en la necesidad de fortalecer y ampliar la figura jurídica de la parafiscalidad para intervenir en el sector privado y canalizar recursos privados que van dirigido a financiar actividades de desarrollo a favor de determinados sectores, a fin

⁷ Conto Posada, Myriam. *Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico. Naturaleza jurídica e impacto en el sector palmero colombiano*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2008, pág. 77

⁸ Conto Posada, Myriam. *Ob. Cit.*, pág. 77.

de promover la prestación de determinados bienes y servicios en beneficio exclusivo de los sectores y subsectores económicos, los cuales contribuyen con la cuota parafiscal. Esta situación no es extraña en los ordenamientos jurídicos que tomamos como ejemplo en el presente caso, tal como será abordado más adelante.

1.2 La diversidad de perspectivas

Consideramos importante una revisión de la posición de la doctrina especializada en cuanto a la denominación y el concepto jurídico de la parafiscalidad.

En tal sentido, traemos a colación el concepto elaborado por francés Lucien Mehl de la Universidad de Burdeos, en la cual apuntó, lo siguiente:

*“(...) ‘las tasas parafiscales son exacciones obligatorias, operadas en provecho de organismos públicos (distintos de las colectividades territoriales) o de asociaciones de interés general, sobre sus usuarios o aforados, por medio de los mismos organismos o de la administración y que no integradas en el Presupuesto General del Estado, se destinan a financiar ciertos gastos de dichos organismos. Las Tasas parafiscales han tenido un gran desarrollo, particularmente en Francia desde 1940. La extensión de la parafiscalidad ha sido tan considerable que el legislador ha debido proceder a su ordenamiento. Pero a decir verdad, las definiciones legales no engloban totalmente el concepto de parafiscalidad’”⁹.
(Subrayado agregado).*

⁹ Lucien Mehl. *Lecciones de Finanzas Públicas*, de la Universidad de Burdeos, Véase: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=9674>.

Por su parte, el doctrinario André de Laubadère considera que “(...) las tasas parafiscales pueden ser percibidas ya sea en provecho de ciertos organismos públicos, ya en provecho de ciertos organismos privados”¹⁰.

Para Carlos Giuliani Fonrouge la parafiscalidad son impuesta por el Estado y son “*tributos establecidos a favor de entes públicos o semipúblicos, económicos o sociales, para asegurar su financiación autónoma, teniendo como manifestación más importante los destinados a fines de seguridad social*”¹¹.

Mientras que Hector Villegas¹², señaló que la parafiscalidad “*es un tributo y como tal, es coactivo, tiene aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general*” agrega además que “*esta exacción está vinculada con una ventaja y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado*”. Igualmente, trae a colación Carlos M. Giuliani Fonrouge al acotar que “*las contribuciones especiales estarían constituidas por la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado, señalando que dentro de esta categoría se deben incluir los tributos relacionados con los objetivos particulares, pero de interés general*”.

El doctrinario venezolano Gabriel Ruan Santos, ha indicado respecto a la parafiscalidad que son:

“(...) prestaciones reales o detracciones de riqueza, carentes de carácter sancionatorio, dispuestas gracias al poder de imperio estatal, a cargo de los ciudadanos pertenecientes a

¹⁰ Laubadère, André de. *Traité élémentaire de Droit Administratif*. Tomo III, 1966, pág. 87.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*, Volumen II, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 1108 y 1109.

¹² Villegas, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 114

ciertos sectores y a favor de determinados entes públicos, establecidas con el objeto de satisfacer fines de igual naturaleza. Se caracterizan principalmente porque su producto no se incluye en el presupuesto estatal; no son recibidas necesariamente por los organismos fiscales del Estado y; porque ingresan directamente a los entes recaudadores y administradores de los fondos.

Adicionalmente las exacciones parafiscales tienen un carácter excepcional frente a los principios de legalidad presupuestaria y de unidad de caja”¹³. (Subrayado agregado).

De lo antes citado, Gabriel Ruan Santos señaló que la parafiscalidad consiste en prestaciones reales impuestas por el poder del imperio estatal, a cargo de los administrados de ciertos sectores y a favor de determinados entes públicos.

El doctrinario Jesús Sol Gil, señala que la parafiscalidad “son una especie de tributos por razones de beneficios individuales o colectivos, que pueden ser contribuciones de mejoras, de obras o las sociales, estas últimas también conocidas como contribuciones parafiscales de seguridad social (...)”¹⁴. (Subrayado agregado).

Ahora bien, a juicio del venezolano Humberto Romero Muci, considera a la parafiscalidad:

“(…) aparentan obligaciones patrimoniales de derecho público no contributivas, que se disimulan en las modalidades atípicas de cumplimiento de la obligación”¹⁵. (Subrayado agregado).

¹³ Ruan, Gabriel. Los tributos con fines extrafiscales y el sistema tributario. *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Véase, http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html.

¹⁴ Sol Gil, Jesús. *NATURALEZA JURÍDICA DE LOS APORTES AL SISTEMA NACIONAL DE VIVIENDA Y HÁBITAT, BASE DE CÁLCULO Y RÉGIMEN SANCIONATORIO*, en las VIII, Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales, A.D.V.T., 2006, pág. 517.

¹⁵ Romero-Muci, Humberto. *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito*

Siguiendo en la línea de definición de la parafiscalidad encontramos al maestro colombiano Mauricio Plazas Vega que lo denomina “*tasas parafiscales*” e indica que:

“las tasas parafiscales son exacciones obligatorias, operadas en provecho de organismos públicos de las colectividades territoriales o de asociaciones de interés general, sobre sus usuarios o aforados, por medio de mismos organismo o de la administración y que no integradas en el Presupuesto General del Estado”¹⁶. (Subrayado agregado).

El profesor Jean Rivero de la Universidad de París, define la parafiscalidad como: “*el recurso o tasa parafiscal es un de las variadas ventajas de orden jurídico que el Estado pone a disposición de los particulares dentro del concepto general de ayuda de la administración a las actividades privadas de interés público”¹⁷.*

Ahora bien los doctrinarios Carlos Llenas de la Fuente, Juan Manuel Charry, Carlos Adolfo Arenas y Augusto Hernández, lo califican de “*tasas o aportes*” parafiscales y lo conceptualizan tal como se cita en seguida:

“Se entiende por contribuciones parafiscales aquellas tasas o aportes que, por ministerio de la ley, determinados sectores económicos o sociales están obligados a pagar a favor de un ente público o privado con el fin de que reviertan en beneficio a

y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas. Véase: http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_event-prox_cont03.html.

¹⁶ Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Editorial Tennis, Bogotá, 2000, pág. 918.

¹⁷ Conto Posada, Myriam. *Evaluación jurídica y doctrinaria de la parafiscalidad agropecuaria*, Universidad del Rosario, 2008, pág. 77.

quienes hicieron mediante la aplicación de mecanismo de regulación económica”¹⁸. (Subrayado agregado).

Por su parte, el profesor colombiano Juan Rafael Bravo Arteaga, las consideran como “tasas u contribuciones [que] pueden ser fiscales o parafiscales, según el cubrimiento de los costos del servicio prestado o la destinación benéfica para el sector contribuyente, se realice por la administración central del Estado o por organismos separados, ya sean públicos o privados”¹⁹.

Así las cosas, Myrian Conto Posada en su obra “Financiamiento de los agricultores al desarrollo”, lo concibe de la siguiente manera:

- a) Impuesto parafiscal: que “*implica una contrapartida directa al grupo de personas gravadas, pues no entran a engrosar el presupuesto nacional, carecen de la generalidad que caracteriza a los impuestos respecto del sujeto obligado a pagar el tributo y tiene una determinada afectación*”²⁰.
- b) Tasa parafiscal: “*el pago de las tasas queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa*”, las tasas genera una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado, otorga un servicio que corresponde al pago efectuado.
- c) Contribución parafiscal: siguiendo el criterio sentado en la sentencia C-40 de 1993, del Tribunal Constitucional de Colombia “*Las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son frutos de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el*

¹⁸ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Revista de Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, N° 49, Bogotá, 1999, Pág. 81.

¹⁹ Bravo Arteaga, Juan Rafael, *Ob. Cit.* pág. 21

²⁰ Conto Posada, Myriam, *Ob. Cit.* Pág. 75.

beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad...”²¹.

Mientras que el francés Francis Querol citado por Myrian Conto Posada, reconoce en su obra denominada “*La parafiscalité*”²², la dificultad que presentó para elaborar una definición precisa de la parafiscalidad, por tal motivo, comenzó a denominarlo como “*impuesto parafiscal*”, sin embargo, el Ministerio de Finanzas dio una definición que fue antes citada, pero que consistió en denominarlo como “*recursos recaudados al margen de lo fiscal con carácter de impuesto, cotizaciones*” e imposiciones adicionales.

Maurice Duverger lo calificó como “*impuestos corporativos*”, e insiste en su naturaleza tributaria y afirmó “*que no hay distinción válida entre ‘contribuciones parafiscales’ y los ‘impuestos’...*”, de manera pues que “*está constituida por una serie de impuestos corporativos percibidos en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividad (...), impuesto que son para tales colectividades*”²³.

El doctor Dominique Villermont consideró que en el sistema tributario francés existe una diferenciación entre los “*impuestos o tasas parafiscales*” de los “*impuestos o tasas tradicionales*”, de manera pues, lo denomina como “*tasa o impuesto parafiscal*” y es de carácter obligatorio, mientras que el autor René Bletterie lo catalogó como “*impuestos parafiscales*”. Sin embargo una parte de la doctrina lo concibe como “*impuestos corporativos*”²⁴.

²¹ Conto Posada, Myriam, *Ob. Cit.* Pág. 83.

²² Querol, Francis. *La parafiscalité*, CNRS Editions, 1977, pp. 25-42.

²³ Duverger, Maurice. *Hacienda pública*. Enrique Begaría Perpiña (trad.) Barcelona, Editorial Bosh, 1980.

²⁴ Conto Posada, Myriam, *Ob. Cit.* Pág. 7

Para el catedrático español Juan Enrique Varona Alabern refiriéndose a la Constitución de España indicó que es *“cierto que la extraparafiscalidad no está expresamente reconocida en la Constitución, pero esto no significa que carezca de anclaje constitucional, ya que éste viene dado por el reconocimiento que nuestra Carta Magna confiere a la concreta finalidad extrafiscal, perseguida por el tributo en cada caso”*²⁵.

De todo lo antes mencionado, se ha calificado²⁶ a la parafiscalidad como *“tasas”, “tasa parafiscales”, “aportes parafiscales”, “contribuciones parafiscales”, “tributos”, “prestación obligatoria”, “impuesto parafiscal” o “impuestos corporativos”,* de carácter obligatorio o coercitivo por gracia del poder de imperio estatal para que los administrados, usuario, sector o grupo. Esos sujetos pasivos quedan constreñidos a contribuir un aporte económico a favor de un ente público o privado para su administración.

Dicho aporte no ingresa al tesoro nacional o general del Estado, es destinado para satisfacer fines comunes de los participantes y no constituye *per se* en un financiamiento a los gastos del organismo público que designe la ley para el manejo de esos recursos económicos, a los fines de satisfacer derechos sociales.

En el caso venezolano, la parafiscalidad emerge del texto fundamental en razón a los derechos sociales, para ser desarrollado en la ley, en la que se impone una obligación de hacer a determinados sujetos para que entere en el plazo que acuerda la ley al organismo u órgano competente previsto en aquella, una determinada cantidad de dinero que es producto de la aplicación de una alícuota. Los recursos económicos percibidos pueden formar o no parte del patrimonio de los entes, en otros casos serán administrados para cumplir con fines públicos, como sucede

²⁵ Liber Amicorum en Homenaje a Eusebio González García. *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro, Extrafiscalidad y Justicia Tributaria por Juan Enrique Varona Alabern*, Tomo I, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2010, Pág. 183

²⁶ Carlos Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho Financiero*, señala que la parafiscalidad recibe varias designaciones tales como *“tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etc”*.

con el “*ahorro obligatorio*”, toda vez que existe una estrecha relación con el Estado Social de Derecho, ya que permite ejercer su soberanía tributaria para establecer ese tipo de contribución parafiscal.

Aunque no debemos obviar que la Constitución de la República Bolivariana prevé en el artículo 307, la parafiscalidad en el sector económico, de manera que el Estado puede intervenir en ese ámbito mediante el establecimiento de contribuciones parafiscales.

1.3 Diferencia entre el impuesto y la contribución parafiscal

En Colombia, la Corte Constitucional ha señalado “*todas las personas tienen derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario*”²⁷, criterio que se ha sido ratificado en sentencia C-035/09²⁸, de manera que, en ese país ejerce su soberanía de la nación para exigir a los ciudadanos prestaciones en dinero o en especie, de acuerdo a las situaciones que contempla la ley como hechos imponibles.

Esos impuestos que percibe son destinados para atender necesidades de interés general, es el más importante de los tributos que percibe el Estado para el desarrollo de sus fines, destacan principalmente: a) impuestos directos: aquellos que el sujeto económico soporta el tributo y es responsable de la obligación, tenemos el impuesto sobre la renta y complementarios y, b) impuestos indirectos: aquellos sujetos jurídicos que no son el sujeto económico, pero pagan el impuesto que resulte de la retención de las operaciones de ventas, por ejemplo el impuesto sobre las ventas que lo causa los compradores.

Los impuestos y las contribuciones parafiscales aun cuando son fruto del desarrollo de la potestad impositiva del Estado tienen cada uno características propias que los diferencian:

²⁷ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C- 517 de 2007.

²⁸ Véase: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/c-035-09.htm>.

- (i) El impuesto no está sujeto a una retribución²⁹ con la persona que lo paga, mientras que la contribución parafiscal esta ligado a retribuciones mediatas o futuras.
- (ii) El hecho que lo genera es el gasto público, como un modo de coadyuvar con esos gastos³⁰, en tanto que, la parafiscalidad el hecho lo causa la “prestación” de un beneficio que puede ser de tipo social o económico, según lo que disponga la ley.
- (iii) Los recursos económicos por concepto de impuesto se envían a las arcas generales del tesoro público³¹, en tanto que la parafiscalidad no sucede lo mismo.
- (iv) Con los recursos captados por impuesto son destinados para satisfacer necesidades colectivas³² y en la parafiscalidad los recursos se destinan para financiar una actividad social o económica del ente receptor, y
- (v) En el impuesto no se identifica la partida con la contrapartida de la vinculación tributaria, mientras que en la contribución parafiscal, se identifica la partida y la contrapartida de la vinculación tributaria.

1.4 Diferencia entre la contribución parafiscal y tasas

La parafiscalidad ha sido objeto de estudio en la que han establecido diferencias respecto a los impuestos y tasas, en el caso de Colombia la Asamblea Nacional constituyente de 1991 indicó que la

²⁹ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Sentencia No. C-545/94

³⁰ Véase: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-490-93.htm>

³¹ Véase: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-490-93.htm>.

³² Véase: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-490-93.htm>

parafiscalidad “son contribuciones distintas a las tasas o impuestos y se caracterizan por su singularidad. Es un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, cobrado de manera obligatoria a un grupo, gremio o colectividad, pudiendo recogerse de manera coercitiva. Los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados, se revierten en beneficio exclusivo del propio sector. Los recursos parafiscales no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional y pueden ser recaudados, verificados y administrados tanto por entes públicos como por personas de derecho privado”³³.

Por su parte la Corte Constitucional de Colombia en el fallo N° C-040, estableció que “*las contribuciones parafiscales no pueden identificarse con las tasas. En primer lugar, porque el pago de las tasas queda a discreción del virtual beneficiario de la contrapartida directa, mientras que la contribución es de obligatorio cumplimiento. De otra parte las contribuciones parafiscales no generan una contraprestación directa y equivalente por parte del Estado. Este no otorga un bien servicio que corresponda al pago efectuado*”³⁴. (Subrayado agregado).

De la cita precedente, se puede extraer las marcadas diferencias entre las contribuciones parafiscales y las tasas, las cuales señalamos:

- a) El pago de la contribución parafiscal es de obligatorio cumplimiento, mientras que la tasa no lo es, ésta queda circunscrita a la contraprestación directa del servicio.
- b) La contribución parafiscal no causa en el Estado una contraprestación de servicio, mientras que el pago de una tasa

³³http://www.contraloriagen.gov.co/c/document_library/get_file?&folderId=18173395&name=DLFE-22811.pdf.

³⁴ Corte Constitucional de la República de Colombia, Magistrado Ponente Ciro Angarita Baron, Sentencia N° C-040 de 1993. Véase: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-437-11.htm#_ftnref13.

genera una prestación de hacer, representada en este caso por un servicio que presta el Estado.

En ese sentido, la Corte Constitucional de Colombia ha puesto énfasis en diferenciar las tasas y la contribución parafiscal en el fallo N° C-545, particularmente lo siguiente:

“(Omissis).

Contribuciones Parafiscales. *Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.*

Se diferencian las tasas de los ingresos parafiscales, en que las primeras son una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por organismos estatales, mientras que en las segundas los ingresos se establecen en provecho de organismos privados o públicos no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos”³⁵. (Subrayado y negrillas de esa Corte).

De lo antes citado, podemos señalar que las tasas consiste en remuneración por servicios públicos administrativos proporcionados por organismos estatales, a diferencia de los ingresos parafiscales que son establecidos a los organismos privados o públicos para: (i) asegurar el financiamiento de manera autónoma y, (ii) en beneficio de los organismos privados o públicos que no abarque servicios públicos administrativos.

En ese orden de ideas, consideramos importante traer a colación lo señalado en el artículo 4, referido a la tasa como tributo contemplado en

³⁵ Corte Constitucional de la República de Colombia, Magistrado Ponente Fabio Morón Díaz, Sentencia N° C-545 de 1994. Véase: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-437-11.htm#_ftnref13.

el Modelo de Código Tributario para América Latina, mediante el cual dispone que la *“Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente”*³⁶.

Entonces, la tasa está considerada como tributo individualizado de carácter exigible por la generación de la prestación efectiva del servicio público al contribuyente, por tanto, no cabe duda que la contribución parafiscal mal puede ser equiparada a los efectos de la tasa como tributo, toda vez que no comprende una prestación de hacer, manifestada en servicio.

Como complemento a lo anterior, debemos agregar lo señalado por el constituyente colombiano Alfonso Palacio Rudas en su artículo *“Algunos comentarios breves en torno de la parafiscalidad”*, mencionando que *“La parafiscalidad y lo novedoso del concepto, es decir, su carácter de imposición social y económica radican en la necesidad de hacer participar en ciertas funciones a los organismos a los cuales son confiadas esas funciones, a los miembros que poseen intereses comunes económicos, morales y espirituales, excluyendo otros miembros de la sociedad política general, para quienes el peso de la tributación tradicional sería insoportable. Dado lo anterior, la imposición parafiscal exhibe una imagen de originalidad que no se involucra con la del impuesto ni con la de la tasa”*³⁷.

El mencionado autor considera que la parafiscalidad tiene dominio en los servicios: (i) de la economía dirigida; (ii) de las organizaciones profesionales y (iii) de la seguridad social consagrada en el texto fundamental; por tanto, no se asocia con el impuesto ni tasa.

³⁶ http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819.

³⁷ Gaceta Constitucional Número 89, Bogotá D.E., de fecha 4 de junio de 1991. Véase también: http://www.elabedul.net/Documentos/Temas/Asamblea_Constituyente/Gaceta_0_89.pdf.

1.5 Rol (papel) del tributo en el Estado Social

Es importante hacer una revisión del tema de la parafiscalidad como contribución y su relación con el Estado Social, para ello traemos a colación el autor Juan Manuel Barquero Estevan, que señaló en su obra denominada *“La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho”*, citando a Ernst Forsthoff que *“el Estado fiscal o impositivo constituye el vínculo indispensable de unión entre los principios del Estado de Derecho y de Estado social, porque sólo a través de las posibilidades de injerencia del Estado impositivo puede garantizarse el desarrollo del Estado social bajo una estricta observancia, al propio tiempo del Derecho de propiedad”*³⁸.

Con relación a lo precedente, Ernst Forsthoff citado por Juan Manuel Barquero Estevan³⁹ indicó que *los principios constitucionales de Estado de Derecho y de Estado Social están unidos por el Estado fiscal o impositivo*, ya que a través de éste y bajo una estricta observancia puede responder al desarrollo del Estado Social, representado en este caso por los derechos sociales, tales como la invalidez, vejez, maternidad, enfermedad, paro forzoso, entre otros.

Igualmente a juicio de ese autor, sostuvo que el impuesto *“constituye un presupuesto funcional del Estado Social y democrático de Derecho”*, idea aceptada y estudiada por otros autores en la que señalan que *“la administración prestacional extrae sus medios económicos gracias al impuesto”*, como finalidad financiera para que el Estado desarrolle sus funciones, por tanto, el *“Estado Prestacional y las del Estado impositivo constituyen ‘funciones complementarias del Estado social’...”*.

³⁸ Barquero Estevan, Juan Manuel, *La Función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, pág. 31.

³⁹ Barquero Estevan, Juan Manuel. *Ob. Cit.*, pág. 31.

Así pues, observamos que el doctrinario Juan Manuel Barquero Estevan, mencionó en la obra *in comento*, que en los años sesenta se consolidó en la doctrina alemana “*la noción de Estado impositivo*” considerado éste como “*la fuente de ingreso dotada de mayor legitimidad*” sobre la actividad económica lucrativa, esa concepción permitió establecer exacciones parafiscales (Sonderabgaben) y exigir recursos distintos a los impuestos.

Nos ilustra nuevamente este doctrinario que en la segunda mitad del siglo XIX surge el antecedente histórico del “*Estado moderno y el impuesto*” estudiado por Lorenz Von Stein en su manual de Hacienda Pública, mediante el cual enfatizó la relación estrecha entre el “*Estado moderno y el impuesto*”, igualmente, sostuvo que debían desarrollarse de manera paralela, además aseveró que “*en la práctica el impuesto habría adquirido una significación predominante en la financiación de las cargas públicas*”; cabe agregar que Von Stein fue uno de los precursores de la idea del Estado Social de 1850, en su obra “*Historia del movimiento Social*” (Geschichte der sozialen Bewegung).

En ese orden de ideas, Juan Manuel Barquero Estevan en la obra mencionada precedentemente acopia las ideas de Josef Isensee de los componentes del “*Estado Impositivo*”, tal como transcribimos a continuación:

“Las distintas argumentaciones se recogen sistemáticamente por Josef Isensee, para quien el Estado impositivo sería un ‘tipo’ de Estado configurado por las siguientes notas:

- 1. Al Estado impositivo le es extraña la realización de sus tareas por medio de prestaciones de servicios o materiales de los ciudadanos.*
- 2. Por ello, es el propio Estado quien, a través de su personal, realiza esas tareas, lo que implica altos costes de*

personal que exigen una poderosa fuente de financiación; de ahí que las cargas dinerarias, que hasta entonces habían servido a la cobertura de gastos extraordinario, se conviertan en una institución permanente, en una fuente regular de ingresos.

3. Al Estado moderno le competen tareas crecientes, lo que implica necesidades financieras también crecientes que sólo pueden cubrirse por medio de impuestos; bajo esa correlación de medios y fines el impuesto aparece como una nota esencial de los Estados modernos.

4. A través del tributo se manifiesta la soberanía del Estado, toda vez que el tributo no es una prestación voluntaria, sino impuesto, lo que no se ve desmentido por la necesaria 'aceptación' de esa prestación por los representantes de la ciudadanía, en los sistemas democráticos.

5. La deuda impositiva no depende de las contraprestaciones del acreedor tributario. Los tributos 'causales' pasan a constituir una excepción. De esta manera, el Estado impositivo se garantiza la facultad de elegir por sí mismo sus fines y decidir sobre el uso de sus recursos.

6. Los objetos financieros sólo pueden ser perseguidos por medio del impuesto (...).

7. La actividad económica se deja a las fuerzas sociales, conformándose el Estado con la participación en el éxito económico de esa actividad; de ahí que el impuesto se vea no sólo como una carga, sino también como una garantía de la libertad de empresa y de profesión.

8. El Estado impositivo presupone la dualidad entre Estado y sociedad; El Estado como mecanismo de poder organizado racionalmente para realizar una serie de fines, y la sociedad como el marco en que se desarrolla públicamente la libertad, portadora de sus propios fines, de ciudadanos y asociaciones. Al Estado le corresponde el poder tributario, a la sociedad la libertad de disposiciones sobre los objetos impositivos. Esa

libertad está asociada a instituciones jurídicas como la autonomía privada, la libertad de profesión y de empresa (...).

9. (...) *La metamorfosis del impuesto, desde una concepción como instrumento mínimo y neutral, a la que lo concibe como instrumento de redistribución y de dirección económica y social, no afecta a la identidad del Estado impositivo, solo muestra su flexibilidad.*

10. *El impuesto se halla sometido a reglas o leyes materiales que no pueden lesionarse sin poner en peligro el propio impuesto como institución, siendo la más importantes de esas leyes 'la igualdad de cargas' y la 'conservación de las fuentes impositiva'.*

11. (...)”⁴⁰.

La cita precedente corresponde a la descripción del “Estado impositivo”, según Josef Isensee, del cual se puede extraer que: (i) los impuestos surgen como una pieza fundamental de los Estados moderno ya que constituye una fuente de ingresos y se configura una institución permanente que permite financiar las tareas que le incumbe por medio de prestaciones de servicios o materiales a los ciudadanos; (ii) los impuestos constituyen una manifestación de soberanía, por tanto, no es una prestación voluntaria sino una exigencia del Estado, el cual queda habilitado a través de la Constitución y las leyes, para fijar los distintos tributos; (iii) El Estado impositivo garantiza la elección de sus fines generales y decide conforme al ordenamiento jurídico la disposición y el uso de los recursos económicos percibidos por el mecanismo de los impuestos; (iv) al Estado le corresponde el poder tributario y a la sociedad la libertad asociada a instituciones jurídicas como la autonomía privada, la libertad de profesión y de empresa y, (v) el impuesto se encuentra sometido a reglas o leyes y estas no pueden poner en peligro al propio impuesto como institución concebida dentro del Estado impositivo, por tal

⁴⁰ Barquero Estevan, Juan Manuel *Ob. Cit.* páginas 38 a la 40.

razón se encuentra sometido al principio de “*igualdad de cargas*” y la “*conservación de las fuentes impositivas*”.

Siguiendo ese orden de ideas, hay que agregar que el tema del “*Estado impositivo*” fue ampliamente discutido por la doctrina especializada representada en ese caso por Josef Isensee, K-H, Friauf, Klaus Vogel, Paul Kirchhof, H. Fischer-Menshausen entre otros, mientras que el Tribunal Constitucional Federal alemán sostiene en sus decisiones como criterio pacífico y reiterado sobre dicho tema que “*la financiación de las tareas públicas debe obtenerse fundamental o prioritariamente a través de la fuentes de ingresos a que se refiere el art. 105 de la GG*⁴¹, es decir, a través de los impuestos”.

De manera que, conforme a la postura anterior el “*Estado Social*” no sólo se nutre de los “*impuestos*”, sino incluso de otras fuentes alternativas en la que merece señalarse las “*contribuciones parafiscales*” como un medio para realizar o ejecutar las tareas públicas, pero esa contribución queda sometida al principio de igualdad de cargas públicas, en la que se exige una “*justificación especial para los tributos no impositivos*”, toda vez que afecta a un grupo o sector en particular.

En Venezuela con la implementación de la ley de seguro social en el año 1944, fue instaurando el régimen parafiscal hasta enmarcarlo dentro de la concepción del Estado Social de Derecho, fenómeno social que se originó en Europa y ha venido experimentando una evolución en nuestro país desde el texto fundamental de 1947 y cuya noción fue acuñada en el texto de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, precisamente en el artículo 2, como también el

⁴¹ “**Artículo 105** [Competencia legislativa] (1) La Federación posee la competencia legislativa exclusiva sobre los derechos aduaneros y monopolios fiscales. (2) La Federación posee la competencia legislativa concurrente sobre los demás impuestos cuando los ingresos provenientes de dichos impuestos le correspondan total o parcialmente o se den las condiciones establecidas en el artículo 72, apartado 2. (2a) Los Länder poseen la competencia legislativa en materia de impuestos locales sobre el consumo y el lujo mientras y en tanto que estos impuestos no fueran del mismo tipo que los regulados por ley federal. En el caso del impuesto de la compra de terrenos tienen la competencia para determinar el tipo impositivo. (3) Las leyes federales sobre impuestos cuyos ingresos correspondan total o parcialmente a los Länder o a los municipios (asociaciones de municipios) requieren la aprobación del Bundesrat”.

reconocimiento de la parafiscalidad en el artículo 307 *ejusdem*, este último contando con un desarrollo legislativo de la seguridad social contenido en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social que fomenta la parafiscalidad por medio de la soberanía tributaria y la consolidación del Estado Social de Derecho.

1.6 Estado Social de Derecho

El origen del vocablo del “*Estado Social de Derecho*”, se ubica en la Constitución de Weimar 1930, en ella se introduce un conjunto de derechos sociales y se le reconoce como el constitucionalismo democrático occidental⁴², dicha expresión fue desarrollada por Hermann Heller en su obra denominada “*Rechtsstaat Oder Diktatur*” de ese mismo año, en la que asocia la idea de justicia social y de igualdad, la ordenación de la economía a los objetos existenciales del hombre concebido dentro de un Estado de Derecho, posteriormente, ese principio fue recogido en la Ley Fundamental de Bonn de 1948, específicamente en los artículos 20 y 28 *ejusdem*.

Ernst Forsthoff hace una distinción de la fórmula del “*Estado social de Derecho*” enmarcado dentro del “*Estado de Derecho y Estado Social*”, a su juicio constituía dos formas de Estado que respondieron a dos tipos de sociedades, a saber, la sociedad burguesa versus la sociedad industrial de ese entonces.

Este autor en particular consideró que después de la segunda guerra mundial surgió un nuevo tipo de sociedad de manera clara y patente, en la que estableció las nuevas relaciones del Estado con la sociedad civil y fijó la frase “*El hombre vive no sólo en el Estado sino*

⁴² Revista de Estudios Políticos (Nueva Época), Meil Landwerlin, Gerardo. *El Estado Social de Derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones para dos posiciones políticas*. Nº 42 (Noviembre-Diciembre), 1984, páginas 211 y siguientes. Véase: dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=26806&orden=0.

*también del Estado*⁴³ (so lebt der moderne Mensch nicht nur im staat, sondern auch vom staat).

La ley fundamental de Bonn de 1948, recogió la nueva forma de organización de las relaciones del Estado al consagrarse en el artículo 20 como un “*Estado federal, democrático y social*”, y así como un “*Estado democrático social de Derecho*”, tal como lo expresaba el artículo 28 de esa Constitución.

El mencionado autor, sostiene que la definición de Estado Social se fundamenta en la “*existencia del Estado*” (*Daseinsvorsorge*) específicamente en que “*todo lo que acontece del lado de la Administración para poner en el disfrute de prestaciones útiles a la generalidad o a un sector de las personas definido por características objetivas*” (*Verfassungsprobleme de Sozialen Rechtsstaates, 1954, pág. 148 y ss.*), es decir, un Estado prestacional de servicios públicos y distribuidor de la renta⁴⁴.

A juicio de Ricardo Combellas el Estado Social “*satisface, por intermedio de su brazo administrativo, las necesidades vitales y básicas de los individuos. Distribuye bienes y servicios que permitan el logro de un standard de vida elevada, convirtiendo a los derechos económicos y sociales en conquistas en permanentes realización y perfeccionamiento*”⁴⁵.

El doctrinario Karl Peter Sommermann en su artículo “*El papel de la ley alemana de la Justicia Administrativa para la realización del Estado de Derecho*”⁴⁶, citó la definición que hiciera Konrad Hesseal, respecto al Estado Social de Derecho como aquel “*que planea, dirige, presta,*

⁴³ Forsthoff, Ernst citado por Combellas, Ricardo. *Estado de Derecho, Crisis y Renovación*, Colección Estudios Jurídicos N° XLVI, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990. Pág. 81.

⁴⁴ Revista de Estudios Políticos (Nueva Época), Meil Landwerlin, Gerardo. *Ob. Cit.*, pág. 215.

⁴⁵ Combellas, Ricardo. *Ob. Cit.* Pág. 56.

⁴⁶ Sommermann, Karl Peter, *EL Papel de la Ley Alemana de la Justicia Administrativa para la realización del Estado de Derecho*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009, páginas 11 y 12.

distribuye y así posibilita la realización de la vida individual y social”, igualmente trajo a colación a Ernst Forsthoff cuando sostuvo que *“El Estado social es especialmente el Estado de la previsión existencial - Daseinsvorsorge-”* en su libro *Der Staat als Leistungsträger*.

Para Sommermann, el Estado Social de Derecho lo define *“como un Estado que mejora activamente las condiciones del ejercicio de la libertad de todos sus ciudadanos, particularmente a través de la promoción de la igualdad de oportunidades (incluyendo un sistema educativo eficaz y al alcance de todos), la previsión existencial, la liberación de situaciones económicas precarias y la lucha contra el desempleo”*, dicho concepto se acerca a la idea planteada por Robert Von Mohl, en lo tocante a la finalidad del Estado de Derecho como función de *“organizar la convivencia del pueblo de tal manera que cada miembro del mismo fuese en la medida de lo posible sostenido y promovido en el libre y completo ejercicio y uso de todas sus fuerzas”*⁴⁷.

Igualmente este autor concibe que los derechos sociales de prestaciones positivadas en los textos fundamentales requieran ser desarrollados por el legislador ordinario, mediante instrumentos normativos para volverse efectivo⁴⁸. Por ello insiste que el Estado Social de Derecho para hacerse efectivo no solo se requiere de un marco legal, sino que además deben crearse los mecanismos de implementación *Verbi gratia* los tribunales administrativos que permitan a los ciudadanos exigir la materialización de los derechos sociales, económicos y culturales establecidos en la carta fundamental.

Ricardo Combellas también sostiene que la *“ley es entendida, entonces como instrumento de acción social. Como ha señalado Badura*

⁴⁷ Cfr. Sommermann, Karl Peter. *EL Papel de la Ley Alemana de la Justicia Administrativa para la realización del Estado de Derecho*, en la que cita la obra de Von Mohl, Robert. *Die Polizei-Wissenschaft nach den Grundsätzen des Rechtsstaates*, Volumen I, Tübingen, 1844, pág 8.

⁴⁸ Cfr. Sommermann, Karl Peter. *Ob. Cit.*, en la que trae a colación su obra *Staatsziele und Staatszielbestimmungen*, Tübingen, 1997, pp 371 y s., 415 y ss.

*la ley en el Estado Social, un instrumento de realización de bienestar social, un instrumento de concreción del programa constitucional que implica el principio del Estado Social*⁴⁹, lo que permite alcanzar la justicia social y la dignidad humana.

En ese sentido Juan Manuel Barquero Estevan en su obra, citando a García-Pelayo (*“El Estado social y sus implicaciones”, pp. 1603 y 1604*) quien señaló que *“las claves explicativas del concepto de Estado social (frente a otros, como Estado asistencial, Estado de bienestar), y arrancarían de una profunda convicción: que no es posible actualizar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañadas de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real; (...) y en fin, que la participación en la formación de la voluntad estatal debe ampliarse a la participación en el producto nacional a través de un sistema de prestaciones sociales y con una participación en la democracia interna de las organizaciones y de las empresas”*⁵⁰.

De manera que, el *“Estado Social y democrático”* consagrado en la Constitución española pregona un compromiso del Estado y los poderes públicos en la consecución de un orden social más igualitario y justo a través de la función redistributiva de la Hacienda Pública para la consecución de esos objetivos que señala el texto constitucional en su aparte 1 del artículo 1 referido a que *“1. España se constituye en un Estado Social y democrático de Derecho (...)”*, concatenado con el numeral 2 del artículo 9 *ejusdem* que menciona *“2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que (...) la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (...)”*⁵¹.

⁴⁹ Combellas, Ricardo. *Ob. Cit.* Pág. 74.

⁵⁰ Barquero Estevan, Juan Manuel. *Ob. Cit.*, pág. 52.

⁵¹ <http://www.derechoshumanos.net/normativa/normas/spain/CE/1978CE.htm?gclid=CPrbwZa8q60CFegSNAodoxPHng>.

Mientras que el colombiano Alberto Montaña Plata señala que “*La Administración Pública en un Estado social de derecho no es, pues, una estructura organizativa que se limita a ejecutar formalmente los presupuestos legislativo y a abstenerse de lesionar los derechos y/o los intereses legítimos de los ciudadanos; es, ante todo, la parte de la estructura estatal a la que por excelencia le compete velar y actuar por unas condiciones sociales justas, coherentes con los deberes estatales genéricamente establecidos en las Cartas Políticas*”⁵². (Subrayado agregado).

Considera ese doctrinario que el Estado Social de derecho su origen se encuentra unido a las políticas sociales que adoptaron los sistemas políticos occidentales con la finalidad de mitigar los efectos de la acción del Estado, por tanto, el Estado Social de derecho no es ajeno a las condiciones de vida de los estratos populares de Colombia.

La jurisprudencia constitucional de ese país sostiene como criterio que “...*el Estado social deberá proteger de inmediato al afectado, a quien se reconoce su dimensión inviolable. Así, el orden jurídico total se encuentra al servicio de las personas que es el fin del derecho, de suerte que le corresponde a los órganos públicos colocar todos los medios posibles y adecuados a su alcance para proteger la vida humana de quienes se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta y en estado de extrema necesidad*”⁵³.

De manera que en Colombia el Estado Social de derecho comprende una conexión entre las esferas de lo estatal y social, implica pues, la necesidad que el Estado tenga una participación más activa, preponderante y regulativa en el ámbito de la vida social y económico, con la finalidad de corregir sus disfunciones y racionalizar su actividad, en

⁵² Montaña Plata, Alberto. *El concepto de servicio público en el derecho administrativo*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005, pág. 62.

⁵³ Corte Constitucional de Colombia, Sentencia N° T-477 de 1996, Magistrado Ponente: Fabio Morón Díaz. Véase: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/T-477-96.htm>.

fin, una búsqueda del bien común, calidad de vida y dignidad humana, a través de medidas convenientes por parte de la estructura estatal que logre el propósito de la Carta Política, en cuanto a derechos sociales y económicos se refieren.

En el caso venezolano el jurista Allan R. Brewer-Carías, en su obra Derecho Administrativo mencionó lo siguiente: *“La Constitución de 1999 definió al Estado venezolano, no sólo como un Estado de derecho (principio de legalidad), sino como un Estado democrático, social y de justicia (art. 2), condicionada, por tanto, por unos valores que deben propugnar sus órganos, así como por unos fines que están plasmados en la propia Constitución, de orden democrático, social y de justicia”*⁵⁴.

Agrega que el *“Estado social (...) está basado en la Constitución, en la concepción del Estado con obligaciones sociales y de procura de la justicia social, lo que lo lleva a intervenir en la actividad económica y social, como Estado Prestacional, o más propiamente como ‘aquella unidad política (cualquier ente político territorial) a la que los ciudadanos, mediante el pacto social, le ha otorgado potestades para que satisfaga la procura existencial”*.

Mientras que el preámbulo de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, señala que:

“(...); con el fin supremo de refundar la República para establecer una sociedad democrática, participativa y protagónica, multiétnica y pluricultural en un Estado de justicia, federal y descentralizado, que consolide los valores de la libertad, la independencia, la paz, la solidaridad, el bien común, la integridad territorial, la convivencia y el imperio de la ley para

⁵⁴ Brewer-Carías, Allan R. *Derecho Administrativo, Principios del Derecho Público, Administración Pública y Derecho administrativo, Personalidad Jurídica en el Derecho Administrativo*, Tomo I, Universidad Externado de Colombia y Universidad Central de Venezuela, 2005, pág. 103.

*esta y las futuras generaciones (...)*⁵⁵. (Subrayado agregado).

De lo anterior, se puede extraer que la República Bolivariana de Venezuela se establece como una sociedad democrática y en un Estado de justicia, que consolide los valores de solidaridad y bien común. En ese sentido la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha señalado con referencia al preámbulo que *“la Carta Fundamental permite ir delineando el alcance del concepto de Estado Social de Derecho desde el punto de vista normativo, en base a diferentes artículos [como el Derecho Tributario], por lo que el mismo tiene un contenido jurídico, el cual se ve complementado por el Preámbulo de la Constitución y los conceptos de la doctrina, y permiten entender que es el Estado Social de Derecho, que así deviene en un valor general del derecho constitucional venezolano”*⁵⁶, (Corchetes agregados).

En sentencia de fecha 24 de enero de 2002, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia señaló respecto al Estado Social, lo siguiente:

“(Omissis).

A juicio de esta Sala, el Estado Social debe tutelar a personas o grupos que en relación con otros se encuentran en estado de debilidad o minusvalía jurídica, a pesar del principio del Estado de Derecho Liberal de la igualdad ante la ley, el cual en la práctica no resuelve nada, ya que situaciones desiguales no pueden tratarse con soluciones iguales.

⁵⁵ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.453 de la República Bolivariana de Venezuela, Caracas, 24 de marzo de 2000.

⁵⁶ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 85 del 24 de enero de 2002, caso: *“Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (ASODEVIPRILARA)”*, reiterada en sentencia N° 790 del 11 de abril de 2002, caso: *“Lidia Cropper y Juan Enrique Márquez Frontado”*. Véase: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/julio/1259-310708-07-0586.htm>.

El Estado Social para lograr el equilibrio interviene no solo en el factor trabajo y seguridad social, protegiendo a los asalariados ajenos al poder económico o político, sino que también tutela la salud, la vivienda, la educación y las relaciones económicas, por lo que el sector de la Carta Magna que puede denominarse la Constitución Económica tiene que verse desde una perspectiva esencialmente social.

El Estado Social va a reforzar la protección jurídico-constitucional de personas o grupos que se encuentren ante otras fuerzas sociales o económicas en una posición jurídico-económica o social de debilidad, y va a aminorar la protección de los fuertes. El Estado está obligado a proteger a los débiles, a tutelar sus intereses amparados por la Constitución, sobre todo a través de los Tribunales; y frente a los fuertes, tiene el deber de vigilar que su libertad no sea una carga para todos. Como valor jurídico, no puede existir una protección constitucional a expensas de los derechos fundamentales de otros. Tal como decía Ridder, ‘...el Estado se habilita para intervenir compensatoriamente, desmontando cualquier posición de poder siempre que lo estime conveniente’, pero, agrega la Sala, fundado en la ley y en su interpretación desde el ángulo de los conceptos que informan esta forma de Estado.

El Estado Social, trata de armonizar intereses antagónicos de la sociedad, sin permitir actuaciones ilimitadas a las fuerzas sociales, en base al silencio de la ley o a ambigüedades de la misma, ya que ello conduciría a que los económicos (sic) y socialmente más fuertes establezcan una hegemonía sobre los débiles, en la que las posiciones privadas de poder se convierten en una disminución excesiva de la libertad real de

*los débiles, en un subyugamiento que alienta perennemente una crisis social (...)*⁵⁷, (Subrayado agregado).

A juicio de Allan R. Brewer-Carías, el fallo dictado por la Sala Constitucional luego de examinar el concepto de “*Estado social de derecho en el derecho constitucional venezolano, [concluye la Sala] indicando que el mismo tiene que adaptarse a los valores finalista del Preámbulo, del cual se colige que el Estado social está destinado a fomentar la consolidación de la solidaridad social, la paz, el bien común, la convivencia, el aseguramiento de la igualdad, sin discriminación ni subordinación, anteponiendo el bien común (el interés general) al particular y reconociendo que ese bien común se logra manteniendo la solidaridad social, la paz y la convivencia”.*

En abundamiento a lo anterior, el prenombrado autor ha indicado que el “*Estado social, el mismo está basado en la Constitución, en la concepción del Estado con obligaciones sociales y de procura de la justicia social, lo que lo lleva a intervenir en la actividad económico y social, como Estado Prestacional*⁵⁸, (Subrayado agregado).

De manera pues, que el Estado Social de Derecho conforme a todo lo antes mencionado: (i) fue un vocablo incorporado en la Constitución de Weimar de 1930 en la que se introduce un compendio de derechos sociales y se conoció como el constitucionalismo democrático occidental; (ii) Para Ernst Forsthoff, el Estado Social de Derecho constituye la “*existencia del Estado*”, representada en este caso por un Estado Prestacional de los servicios públicos y distribuidor de la renta, mientras que Karl Peter Sommermann lo señala como un Estado que mejora las condiciones del ejercicio de libertad de todos los ciudadanos, a través de

⁵⁷ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Caso: ASODEVIPRILARA, Sentencia N° 85 de fecha 24 de enero de 2002. Véase: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Enero/85-240102-01-1274%20.htm>.

⁵⁸ Brewer-Carías, Allan R., Debate constituyente *Nuestra propuesta en relación con el régimen constitucional del sistema económico*, (aporte a la Asamblea Nacional Constituyente), Tomo III “18 de octubre-30 noviembre de 1999”, Fundación de Derecho Público, Caracas, 1999, pág. 20 y ss.

la promoción de la igualdad, la previsión existencial, etc., que debe desarrollarlo el legislador para tornarse efectivos, así como la creación de mecanismos de implementación o tribunales administrativos para exigir el reclamo de dichos derechos; (iii) Ricardo Combellas, considera que el Estado Social de Derecho procura satisfacer necesidades vitales básicas de los individuos por medio de su brazo administrativo que permita el logro de una elevada calidad de vida “*convirtiendo a los derechos económicos y sociales en conquistas en permanente realización y perfeccionamiento*”; (iv) en el caso de España, el Estado Social de Derecho lo concibe su texto fundamental de 1978, en la predomina el compromiso del Estado y los poderes públicos en el alcance de un orden social más igualitario y una justa distribución de los recursos económicos de la hacienda pública para el logro de esos objetivos; (v) en el caso venezolano, el Estado Social de Derecho está enmarcado en la Constitución de 1999, en la que se establece que Venezuela es una sociedad democrática y un Estado de justicia en la que se consolide los valores de solidaridad, el bien común y aseguramiento de la igualdad, lo que permitirá la consolidación y permanencia de los derechos sociales, para todos los ciudadanos.

CAPÍTULO II: LA PARAFISCALIDAD EN EL DERECHO COMPARADO

2.1 La parafiscalidad en Colombia

En el ordenamiento jurídico colombiano hay un reconocimiento y establecimiento de las contribuciones parafiscales, especialmente en la carta política de 1991, no tan sólo para el Estado sino también de manera excepcional para los Departamentos y los Municipios incluyendo los Municipios metropolitanos de acuerdo como lo dictamine la ley, lo que implica que la parafiscalidad se ha venido desarrollando y extendiendo por las implicaciones de sus ventajas desde su implementación a comienzo del siglo pasado.

Observamos que en el año 1927 surge en Colombia la parafiscalidad en el orden legal como contribución con la entrada en vigor de la Ley 72, mediante la cual crea el gravamen para el sector cafetalero con las *“características de una contribución parafiscal y clasificado como impuesto porque en ese momento no existía aún la tipología en cuestión”*⁵⁹, así fueron surgiendo otros gravamen, tales como en el sector arrocero con la ley 101 de 1963, la de cacaotero mediante la ley 31 del año 1965, la de panelero en la ley 40 de 1990 y la del fique con la ley 9 de 1983, la cuota de fomento arrocero en la ley 101 de 1963, el fondo de fomento fiquero ley de 9 de 1983, todas con la finalidad de coadyuvar a cada uno de esos sectores económicos mediante el incentivo de esa contribución parafiscal.

No fue hasta el año 1991, cuando se aprueba la nueva Carta Política consagra dentro de sus normas las modalidades de contribución fiscal y parafiscal, esta última ha sido objeto de estudio por parte de la Corte Constitucional de Colombia a través de sus diferentes fallos, fijando

⁵⁹ Contraloría General de la República, *Informe Social 2010. La Política Pública y el Control Fiscal de la Parafiscalidad en los Sectores Laboral y de Seguridad Social Colombianos 2006-2010*, Imprenta Nacional, 2010, pág. 18. Véase: http://www.contraloriagen.gov.co/c/document_library/get_file?&folderId=18173395&name=DLFE-22811.pdf.

un concepto jurídico y estableciendo las características que lo envuelven, siendo ya un criterio pacífico y reiterado en las sentencias que se han proferido a los largo de estos veinte años.

De la experiencia colombiana se puede señalar que la contribución parafiscal se manifiesta en dos sentidos, el *primero* orientado a estimular el sector productivo mediante el establecimiento de un gravamen a los miembros de dicho sector por disposición de la ley, cuyos recursos son administrados y destinados a los beneficiarios de ese sector económico, lo constituye una característica de la parafiscalidad tal como lo apuntó la Sala Plena de la Corte Constitucional al indicar que “*son recursos extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector, con exclusión del resto de la sociedad*”⁶⁰, mientras que el *segundo* encaminado contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en lo atinente al sistema de seguridad social.

Así pues, con la entrada en vigencia de la Constitución Política de Colombia en el año 1991, se incorporó el vocablo “*contribución parafiscal*” y el cual sustituyó el de “*gravamen*”, como se venía utilizando en la ley, de manera que el texto fundamental recoge dos clases de contribuciones, la fiscal y parafiscal, esta última en pleno vigor con diversas especies de exacciones, por tanto, la parafiscalidad en este país según palabra del constituyente Alfonso Palacio Rudas considera que la “*parafiscalidad y lo novedoso del concepto, es decir, su carácter de imposición social y económica radica en la necesidad de hacer en ciertas funciones a los organismos a los cuales son confiadas esas funciones, a los miembros que poseen intereses comunes económicos, morales y espirituales, excluyendo otros miembros de la sociedad política general, para quienes el peso de la tributación tradicional sería insoportable*”⁶¹.

⁶⁰ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero, sentencia N° C-040 del año 1993. Véase: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-437-11.htm#_ftnref13.

⁶¹ Diario de debate, Gaceta 089 de fecha 4 de junio de 1991. Véase: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-437-11.htm#_ftnref13.

Por ello, el prenombrado constituyente, se refirió a la importancia de incluir en ese texto fundamental el tema de la parafiscalidad como una técnica en el régimen estatal para intervenir en el plano económico y social, esto con la finalidad de activarlo o ponerlo en marcha y hacerlo posible, mediante recursos de afectación fuera del presupuesto nacional, exigido con autoridad y por cuenta de entidades de la economía dirigida, organizaciones profesionales o de provisión social destinadas a defender y estimular los intereses de tales agrupaciones.

Agregó también ese constituyente en el marco de discusión de la carta fundamental que *“En Colombia están en pleno vigor exacciones parafiscales de las más variadas especies y más diversas formas sin que obedezcan a normas ni regulación genérica fundamental de ninguna clase”* y al ser incluida en la carta política adquiere su carácter de imposición social y económica, estimulando los sectores antes mencionados, exceptuado a otros miembros de la sociedad, los cuales no participan en esos intereses comunes en la imposición de esa carga parafiscal.

Ahora bien, de todo lo antes señalado de la experiencia parafiscal colombiana, se puede extraer que su origen se ubica en la ley del año 1927, estableciendo una contribución en el sector cafetalero con el objeto de incentivar ese grupo económico sin la intervención directa del Estado, luego surgieron otras prestaciones parafiscales pre-constitucional en otros sectores económicos, tales como el arrocero, el cacaotero, el del cereal, el del fique, el panalero, entre otros, esa situación constituyó un preocupación para los estudiosos en la materia, por la expansión de este tipo contribución la cual requería una legitimidad para hacerla exigible, por ello, nació la necesidad de concebirla en el texto fundamental de Colombia de 1991 y diferenciarla del las contribuciones fiscales tradicionales.

De ahí que en Colombia el ordenamiento jurídico admite las contribuciones: fiscales y parafiscales, las cuales han sido objeto de estudio por parte de la doctrina dominante, así como la Corte Constitucional de Colombia en los diferentes fallos que tratan dicho tema.

2.1.1 El Estado Social de Derecho en Colombia

Colombia con la puesta en vigor de la Constitución política en el año 1991, se erigió como un Estado Social de Derecho, según la redacción del artículo 1, basado en el principio de *“la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general”*, en lo concerniente a la seguridad social consagrado como derecho fundamental previsto en el artículo 44 *ejusdem*, debiendo el Estado según el artículo 46 de ese texto constitucional garantizar los *“servicios de la seguridad social integral”*, toda vez que, el artículo 48 *eiusdem* lo acredita como un *“derecho irrenunciable”* a todo habitante y considerado a su vez en un *“servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley”*, contando para ello con la participación de las entidades públicas y privadas para la prestación de ese servicio público.

Dicho servicio público requiere de recursos económicos para su prestación sustentándose en las contribuciones parafiscales, tal como lo determina el numeral 12 del artículo 150 del comentado texto fundamental y el artículo 338 *ejusdem*, que señalan lo siguiente:

“ARTICULO 150. *Corresponde al Congreso hacer las leyes.
Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:
(Omissis).*

12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

(Omissis).

ARTICULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

(Omissis)". (Subrayado agregado).

De la cita de las normas constitucionales precedente se puede colegir: (i) la consagración del principio de legalidad constitucional de las contribuciones parafiscales, para que el Estado pueda actuar sobre ese ámbito; (ii) esa contribución podrá establecerse de manera excepcional; (iii) corresponde al Congreso elaborar las leyes nacionales de la contribución parafiscal y fijar las condiciones por las cuales se regirá, (iv) previene una potestad parafiscal con arreglo a la ley, para que el Estado por medio del Congreso, los Departamentos a través de las asambleas departamentales y los Municipios por intermedio de los concejos distritales y municipales puedan dictar sus instrumentos normativos parafiscales y, (v) los instrumentos legales dictados por los órganos legislativos antes mencionados deben fijar los elementos que determinan la parafiscalidad, tales como los sujetos activo y pasivo, el hecho imponible, la base gravable y la tarifa de dicha contribución.

La solidaridad juega un papel importante en este tipo de contribuciones que ha sido calificado como solidaridad social, ya que consiste en la participación o intervención de los ciudadanos en la gestión de los servicios estatales y considerado como una "*expresión genuina de la democracia participativa, porque hace real uno de los fines esenciales*

del Estado que consiste en ‘facilitar la participación de todos en la decisiones que los afectan y en la vida económica, política, social, administrativa y cultural de la Nación’⁶²

En este contexto, es preciso traer a colación el fallo C-040 dictado por la Sala Plena de la Corte Constitucional, cuando se refirió a los artículos constitucionales antes indicados, mencionando lo que se transcribe a continuación:

“El artículo 150-12 señala que corresponde al Congreso establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. Cuando la Constitución dice ‘contribuciones fiscales’, se trata de ingresos corrientes del Estado, que son ciertamente recursos fiscales cuando se refiere a ‘contribuciones parafiscales’, que se trata de contribuciones propiamente tales que no hacen parte del presupuesto nacional, que cuentan con un régimen jurídico especial y que por lo tanto no puede entenderse como recursos fiscales del Estado. En artículos posteriores, veremos que el término ‘contribuciones’ debe entenderse, no como un concepto general que engloba las distintas categorías de gravámenes, sino como ‘contribuciones parafiscales’.”

(Omissis).

Este artículo demuestra que para el Constituyente el concepto ‘contribución’ no incluye impuesto y tasa. Por el contrario, en algunas normas de la Carta existe una clara diferencia conceptual entre impuesto y contribución. Cuando la Constitución habla de contribuciones fiscales, debe entenderse también impuestos. Según lo dicho atrás con respecto al artículo 150. Cuando en tal artículo se habla de contribuciones,

⁶² Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Antonio Barrera Carbonell, sentencia N° C-308 del año 1994.

cobija 'contribuciones parafiscales', por oposición a impuestos o contribuciones fiscales. De otra parte, el término 'tributos', tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación -tributarios y no tributarios-. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma⁶³. (Subrayado agregado).

Lo citado precedentemente menciona y explica que las contribuciones parafiscales: (i) no corresponden a categorías de gravámenes, sino a contribuciones parafiscales; (ii) cuenta con un régimen jurídico especial y no atañe a recursos fiscales del Estado; (iii) las contribuciones parafiscales no forman parte del presupuesto nacional; (iv) la norma suprema prevé en su articulado una diferenciación conceptual entre impuesto y contribución y, (v) forma parte de las contribuciones según el texto de la carta fundamental para diferenciarla de los impuestos o contribuciones fiscales propiamente dicho.

En el modelo venezolano tal como se explicará más adelante difiere del modelo colombiano, toda vez que la parafiscalidad ha sido implantado exclusivamente para el Estado, específicamente en lo que concierne a la seguridad social y en el orden económico, por la vigencia de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social⁶⁴ y la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola⁶⁵.

Mientras que en Colombia, la parafiscalidad ha sido objeto de un estudio profundo por parte de la doctrina y la jurisprudencia, en especial, por la Corte Constitucional en la que ha establecido criterios que se ha mantenido en el tiempo y no dudan sobre su relevancia dentro de su ordenamiento jurídico.

⁶³ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Ciro Angarita Barón, sentencia N° C-040 del año 1993. Véase: http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-437-11.htm#_ftnref13.

⁶⁴ Gaceta Oficial Ordinaria N° 39.912 del 30 de abril de 2012.

⁶⁵ Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.337 de fecha 3 de diciembre de 2001.

2.1.2 Concepto y naturaleza jurídica de la parafiscalidad

En el ordenamiento jurídico colombiano existe el Decreto Nro. 111 del año 1996, que esta referido al Estatuto Orgánico del Presupuesto⁶⁶ contempla el artículo 29 un concepto jurídico de la parafiscalidad, tal como se cita a continuación:

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.

(Omissis)”.

De la cita precedente se puede concluir que la parafiscalidad son: gravámenes de carácter obligatorio establecido en la ley que afecta “a un determinado y único grupo económico”, a la vez son los beneficiarios finales de dicho aporte; la ley dispondrá el manejo, administración, ejecución de los recursos, así como la administración de los rendimientos y excedentes financieros del ejercicio económico correspondiente.

Ahora bien, la doctrinaria colombiana Myriam Conto Posada en su obra “*Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico*”⁶⁷, comenta la naturaleza tributaria de la parafiscalidad en la que cita la posición del francés Maurice Duverger, tal como se transcribe a continuación:

⁶⁶ Decreto 111 de 1996, *El Estatuto Orgánico del Presupuesto*, publicado en el Diario Oficial 42.692 de 18 enero de 1996.

⁶⁷ Conto Posada, Myriam. *Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico. Naturaleza jurídica e impacto en el sector palmero colombiano*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2008, pág. 76.

“(Omissis) no solo insiste en su naturaleza tributaria sino que llega a afirmar que no hay distinción válida entre las ‘contribuciones parafiscales’ y los ‘impuestos’, motivo por el cual a su juicio, resulta viable designar esta modalidad de tributos con el nombre de ‘impuestos corporativos’. El profesor francés destaca que las contribuciones de esa naturaleza no pueden compararse con las ‘tasas administrativas’ debido a que, por una parte, el contribuyente no puede negarse al pago ni al beneficio que le reporta la actividad promovida con este medio financiero, y, por otra, la retribución obtenida no es proporcional a la erogación efectuada”⁶⁸. (Subrayado agregado).

De manera que, la diferencia de la contribución fiscal y parafiscal viene dado por el marco jurídico correspondiente, como en el caso de Colombia cuyo texto fundamental ha concebido la contribución “*fiscal*” y “*parafiscal*”, en la que puede sostenerse que: (i) hay reconocimiento constitucional de las exacciones; (ii) la “excepción” de la contribución como característica relevante y, (iii) vinculado a un sector o grupo económico o social, todo esto permite dar una postura jurídica diferente a la tradicional en cuanto a relacionarlo con el régimen de los tributos, tal como lo apuntó Gabriel Ruan Santos en cuanto a que “*las exacciones parafiscales, poco autores dudan hoy día de su naturaleza tributaria*”⁶⁹ y asimismo lo sostiene el francés Maurice Duverger cuando apunta que la parafiscalidad es de naturaleza tributaria.

⁶⁸ Conto Posada, Myriam, *Ob. Cit.* pág. 76.

⁶⁹ Ruan Santos, Gabriel, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo monográfico, Ediciones Liber, Caracas, 2008, pág. 23.

2.1.3 La parafiscalidad como expresión de la soberanía fiscal del Estado

La Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia en sentencia N° C-191, se pronunció respecto a la parafiscalidad como consecuencia de la soberanía fiscal del Estado, indicando que “(...) las contribuciones parafiscales que, conforme a reiterada jurisprudencia de esta Corporación, son de naturaleza esencialmente pública, pues son fruto de la soberanía fiscal del Estado (...)”⁷⁰. (Subrayado agregado).

Posteriormente, esa misma Sala en sentencia N° C-308, se pronunció que las contribuciones parafiscales no constituyen rentas nacionales, ni ingresan en el presupuesto general de la Nación, tal como se cita a continuación:

“En nuestro ordenamiento jurídico la figura de la parafiscalidad constituye un instrumento para la generación de ingresos públicos, caracterizado como una forma de gravamen que se maneja por fuera del presupuesto -aunque en ocasiones se registre en él- afecto a una destinación especial de carácter económico, gremial o de previsión social, en beneficio del propio grupo gravado, bajo la administración, según razones de conveniencia legal, de un organismo autónomo, oficial o privado. No es con todo, un ingreso de la Nación y ello explica porque no se incorpora al presupuesto nacional, pero no por eso deja de ser producto de la soberanía fiscal, de manera que sólo el Estado a través de los mecanismos constitucionalmente diseñados con tal fin (la ley, las ordenanzas y los acuerdos) puede imponer esta clase de contribuciones como ocurre también con los impuestos. Por su origen, como se deduce de lo expresado, las contribuciones parafiscales son de la misma estirpe de los impuestos o contribuciones fiscales, y su

⁷⁰ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero, sentencia N° C-191 del año 1996.

*diferencia reside entonces en el preconditionamiento de su destinación, en los beneficiarios potenciales y en la determinación de los sujetos gravados*⁷¹.

De la cita queremos enfatizar, los criterios asentados por esa Sala al indicar que la contribución parafiscal: (i) es producto de la soberanía fiscal del Estado y constituye un instrumento para la generación de ingresos públicos, mediante la forma de contribución y se administra fuera del presupuesto nacional; (ii) tiene una destinación especial que orbita en el carácter económico, gremial o de previsión social, en pro del grupo gravado y, (iii) como contribuciones son de la misma estirpe de los impuestos o contribuciones fiscales, pero se diferencia de estas últimas por el preconditionamiento de su destinación en los sujetos gravados que son los beneficiarios potenciales.

Ahora bien, en decisión N° C-152 proferida por la Sala a la que hemos hecho referencia a lo largo de este punto, indicó las características de la contribución parafiscal, destacando las siguientes:

“(Omissis).

1a. Son obligatorias, porque se exigen, como todos los impuestos y contribuciones, en ejercicio del poder coercitivo del Estado;

2a. Gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico;

3a. Se invierten exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico [sic] que las tributa;

⁷¹ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Antonio Barrera Carbonell, sentencia N° C-308 del año 1994.

4a. Son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector [sic] que los tributa;

5a. El manejo, la administración y la ejecución de los recursos parafiscales pueden hacerse por personas jurídicas de derecho privado (generalmente asociaciones gremiales), en virtud de contrato celebrado con la Nación, de conformidad con la ley que crea las contribuciones, o 'por los órganos que forman parte del presupuesto general de la Nación';

6a. El control fiscal de los recursos originados en las contribuciones parafiscales, para que se inviertan de conformidad con las normas que las crean, corresponde a la Contraloría General de la República;

7a. Las contribuciones parafiscales son excepcionales. Así lo consagra el numeral 12 del artículo 150 al facultar al Congreso para establecer 'excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley'...⁷². (Corchetes agregados).

Entonces, las contribuciones parafiscales se caracterizan: (i) son de carácter obligatoria como los impuestos y contribuciones en ejercicio del poder coercitivo del Estado; (ii) gravan a un determinado grupo, gremio o sector económico; (iii) benefician exclusivamente ese grupo, gremio o sector económico que los tributa; (iv) son recursos públicos que pertenecen al Estado; (v) el manejo, administración y ejecución de los recursos parafiscales pueden recaer en organismo autónomo oficial o privado, este último mediante contrato celebrado con la Nación según las disposiciones legales; (vi) los recursos son objeto de control fiscal y corresponde a la Contraloría General de la República velar por el cumplimiento de las normas que dictaminan su creación y, (vii) las

⁷² Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Jorge Arango Mejía, Sentencia N° C-152 del año 1994.

contribuciones parafiscales son excepcionales, tal como lo indica el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política de Colombia.

Es importante también indicar la finalidad específica de esos recursos, tal como lo sentó la sentencia N° C-449 del año 1992 de la Corte Constitucional de Colombia, la cual ha sido un criterio pacífico y reiterado en cuanto a la destinación de esos recursos, según la transcripción siguiente:

“La parafiscalidad es una técnica de la finanzas públicas que nace en Francia y se desarrolla luego en el mundo con diversos contenidos. Sin embargo en todos los casos la parafiscalidad tiene un común denominador: son recursos extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector, con exclusión del resto de la sociedad”⁷³.

En el fallo *supra* citado, el denominador común de las contribuciones parafiscales, consisten en extraer coercitivamente los recursos de un sector económico para invertirlos en el propio sector o grupo con exclusión del resto de la sociedad.

El esfuerzo que realiza el sector privado mediante la parafiscalidad permite aliviar los problemas que son comunes en los sectores involucrados y solo mediante su participación produce una institucionalidad sólida que garantiza recursos económicos que son destinados para cumplir fines específicos.

El tema de la contribución parafiscal en Colombia es abundante y generoso, ya que nos permite conocer y aprender el fenómeno de la soberanía fiscal esa materia, en cuanto a su naturaleza jurídica, la no

⁷³ Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero, Sentencia C-449 del año 1992.

incorporación de lo recaudado al presupuesto nacional, características, etc., lo importante, es que está considerado de la misma estirpe de los impuestos o contribuciones fiscales, conforme a la interpretación efectuada por la Corte Constitucional lo que disipa cualquier duda sobre esa institución, a diferencia de la postura asumida de nuestra Sala Constitucional del Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 28 de noviembre de 2011, que será comentada en líneas siguientes.

2.2 Parafiscalidad en España

2.2.1 El Estado Social en España

La Administración española en un principio en el ámbito social se manifestaba como la Administración prestadora y planificadora, situación que se transformó con la Constitución⁷⁴ de 1978, al convertirse en un Estado prestador y planificador.

La Constitución impone al Estado prestador en el ámbito de los derechos sociales, económicos y culturales una eficacia efectiva, sin embargo, los principios que rigen al Estado Social hacen que alcancen una superioridad que los propios derechos subjetivos privados que se encuentran tutelados por el derecho sustantivo.

El texto fundamental menciona que este se constituye en un Estado Social de Derecho, tal como lo advierte el artículo 1.1⁷⁵ y en virtud de ello conforme el artículo 41 *ejusdem*, “*Los poderes públicos mantendrán un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos*” y “*El Estado tiene competencia exclusiva*”, según lo previsto

⁷⁴ La Constitución de España de 1978, publicado en el Boletín Oficial del Estado Número 311.1, en fecha 29 de diciembre de 1978, siendo reformado el 28 de agosto de 1992, según publicación en el Boletín Oficial del Estado Número 207-1 y en fecha 27 de septiembre de 2001, de acuerdo al Boletín Oficial del Estado Número 233. Véase:

<http://www.tribunalconstitucional.es/es/constitucion/Paginas/Constitucion1.aspx>.

⁷⁵ “Art. 1

1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho (...)”

en el artículo 149 *eiusdem*, señalando el numeral 12 la legislación del “*régimen económico de la Seguridad Social*”, en el que predomine los principios de justicia e igualdad entre otros.

Para alcanzar el contenido de los principios de justicia e igualdad, como fin estatal. El Estado asume la intervención a través de la promoción de los medios favorable en el proceso social y económico que le permita una distribución equitativa de la renta regional y personal, para ello, deben impulsar un crecimiento económico sostenible, su razón se justifica a lo previsto en el numeral primero del artículo 131 de la Constitución que señala “*El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su justa distribución*”⁷⁶.

De manera que, en España se está en presencia de un Estado de avanzada y no de retroceso, ya que a través del Estado Social asume el deber de estimular e impulsar la actividad económica, con la finalidad de producir rentas o riquezas, para distribuir las y de esa manera aminorar las necesidades sociales, así como los factores sociales negativos tales como la pobreza y la desigualdad entre los conciudadanos; siendo estas coyunturas sociales elementos que no se podrían distribuir tomando en cuenta la finalidad del Estado Social, como tampoco de todos ante la escasez.

También podemos mencionar que, la realización de los fines del Estado Social español incumbe un proceso que da lugar una interacción del Estado, la sociedad, la familia y el individuo, esta interacción es conocida como solidaridad. Esta solidaridad como principio se desarrolla en el Estado y en la legislación en la que le confiere la administración de control o prestacionales, por tanto, el Estado Social en ese país, se

⁷⁶ Constitución de España, Véase: <http://www.dat.etsit.upm.es/~mmonjas/politica/ce.html>.

manifiesta como una *“atribución de funciones al Estado dirigidas a universalizar los derechos fundamentales del Estado de Derecho”*⁷⁷.

Ahora, el Estado Social en España es consecuencia de la evolución del Estado de Derecho y de las transformaciones de los Estados constitucionales modernos, situación que conlleva a reconocer nuevos derechos que se distinguen de los derechos tradicionales recogidos en las constituciones, este fenómeno tiene su origen a partir de 1880, en la que se pone en marcha y se gestiona los primeros programas sociales.

Se ha conocido como el *“Estado del Bienestar en España”*⁷⁸, que proviene de una respuesta histórica a la denominada *“cuestión social”* lo que conllevó al Estado moderno asumir las reivindicaciones del movimiento social, mediante *“la construcción de un sistema público de aseguramiento y prestaciones (el régimen público de seguridad social) caracteriza una fase esencial de construcción del Estado social”*⁷⁹.

Los elementos que integran la cláusula del Estado Social español, son *“1) la ayuda al individuo en la necesidad y la pobreza y la responsabilidad estatal como respecto a un mínimo existencial adecuado a la dignidad de la persona; 2) más igualdad mediante la superación de las diferencias sociales y el control sobre las relaciones de dependencia; 3) seguridad social frente a los riesgos y contingencia vitales; y 4) responsabilidad estatal de contribuir a la creación de una situación económica que permita la participación de todos en el bienestar”*⁸⁰

⁷⁷ Zacher, Hans F en su obra *Das Staatsrecht*, citado por Rodríguez de Santiago, José María. *La Administración del Estado Social*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2007. pág. 20.

⁷⁸ <http://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13057/2/TEMA%201%20RJB%202009%20%20Los%20poderes%20del%20Estado%20Constitucional.pdf>.

⁷⁹ Vaquer Caballería en su obra *La acción social*, citado por Rodríguez de Santiago, José María. *Ob. Cit.* pág. 25.

⁸⁰ Rodríguez de Santiago, José María, *Ob. Cit.* pág. 23.

De manera que el Estado, a través de la ley se constituye como un mecanismo de implementación, debe asegurar la perfecta y aproximación de las prestaciones que contempla el Estado Social de Derecho, una de ellas, la seguridad social que pregona ese texto fundamental, de modo que aquel debe velar por la participación solidaria entre los ciudadanos y el Estado, así como su desarrollo, para la consecución de ese derecho social.

2.2.2 Origen de la parafiscalidad

La parafiscalidad en España ha tenido un papel preponderante, los cuales se dictaron por medio de reglamentos, sin embargo, en el año 1958, se produce un giro substancial hacia la legalidad al dictarse un cuerpo normativo que concebía la intervención en el orden económico con una serie de disposiciones de muy diversa naturaleza que avanzaron considerablemente en la reconducción de la tasa y la utilización de parámetros propios de la técnica presupuestaria y fiscal.

Del ordenamiento jurídico de ese entonces, encontramos la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales dictada el 26 de diciembre de 1958, que por primera vez, un instrumento legal comenzó a erradicar la proliferación de contribuciones a través de actos sub-legales como los reglamentos encausándolo al principio de legalidad e integración presupuestaria de los tributos de las normas que dictaron posteriormente, tales como la Ley de Reforma del Sistema Tributario de fecha 11 de junio de 1964 y la fundamental Ley de Retribuciones de los Funcionarios de la Administración Civil del Estado del día 4 de mayo de 1965,

Con relación a lo anterior, la exposición de motivo de la Ley de Tasas y Precios de Públicos⁸¹, menciona la supresión de las manifestaciones parafiscales a manera de justificar dicho marco normativo

⁸¹ Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l8-1989.t2.html#a6.

y con el propósito de refundir, sistematizar y ordenar la presencia de esos tributos, para ello señala el mencionado texto que el *“sistema tributario no ha podido impedir, sin embargo, que la regulación de las tasas continúe ofreciendo una dispersión y complejidad que dificulta su conocimiento y aplicación, incidiendo, por tanto, en la seguridad jurídica de los administrados, ni tampoco que se arrastren todavía ciertas manifestaciones parafiscales”*.

Reconocen que la regulación de las tasas es preconstitucional, empero, con la entrada en vigor del texto fundamental de 1978 y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha referido siempre al principio de legalidad tributaria repercutiendo considerablemente en la ordenación del sistema tributario español, específicamente en el tema de la parafiscalidad.

De esa manera, al abordar la revisión de la legislación comentada permite insertarla al nuevo orden jurídico previsto en la Constitución española, a fines que las tasas *“puedan ocupar un lugar efectivo entre los ingresos no financieros de los entes públicos, absolutamente concentrados en estos momentos más que en la figura del tributo en general, en la del impuesto”*. Sólo a través de esa vía se logrará establecer *“una estructura más diferenciada de los ingresos públicos coactivos, que haga recaer sobre los beneficiarios directos de ciertos servicios y actividades públicos el coste de su prestación, en lugar de financiarlos con impuestos generales aplicables a todos los ciudadanos. (...) se espera mejorar no sólo la suficiencia del sistema en su conjunto sino los componentes de equidad y justicia del mismo, manteniendo al mismo tiempo el objetivo de contención de la presión fiscal individual presente en las leyes fiscales aprobadas en esta legislatura”*⁸².

⁸² Preámbulo de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l8-1989.html.

El artículo 6 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, se encuentra redactado de la siguiente manera:

“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

Ahora bien, parte de la doctrina tributaria española considera que la parafiscalidad es un concepto negativo, ello en razón a la proliferación de diferentes ingresos públicos a través de esa contribución para financiar entes autónomos, mediante procedimientos de recaudación en muchas ocasiones propios y no destinados a la cobertura general de los gastos del Estado, esto supone una transgresión patente al Estado de Derecho y a la concepción unitaria del sistema fiscal.

Cabe agregar como ejemplo la opinión señalada por Ferreiro Lapatza⁸³, en la que sostiene que mediante las exacciones *“Se crea un sistema parafiscal independiente del sistema fiscal ordinario. Un sistema que no responde en la medida deseable a principios de legalidad, capacidad y seguridad”*, de ahí el quebrantamiento al Estado de Derecho y la concepción unitaria del sistema fiscal.

2.2.3 Naturaleza jurídica de la parafiscalidad

Actualmente no cabe duda que la contribución parafiscal está catalogada como un auténtico tributo, no obstante, se reconoce que los

⁸³ Ferreiro Lapatza, José Juan.: *Curso de Derecho Financiero*. 12ª edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 2006, p.511.

organismos u entes distintos al Ministerio de Hacienda lo gestionan al margen del tributo típico y de la ordinaria gestión presupuestaria, ante esa situación consideramos importante mencionar que la derogada Ley General Tributaria⁸⁴ del 28 de diciembre de 1963 (Ley 230/1963), englobaba a la parafiscalidad como tributo.

En razón a lo antes indicado, es preciso citar lo señalado en el aparte 2 del artículo 26 de ese marco normativo derogado, lo siguiente:

“(Omissis).

2. *Participan de la naturaleza de los impuestos las denominadas exacciones parafiscales cuando se exijan sin especial consideración a servicios o actos de la Administración que beneficien o afecten al sujeto pasivo*⁸⁵. (Subrayado agregado).

De la cita precedente, se puede apreciar que de la redacción parcial de la norma jurídica, el legislador ordinario señaló que las exacciones parafiscales concurren en la naturaleza de los impuestos.

Dentro de la legislación nacional de ese país, consagraba a las exenciones parafiscales dentro del genero de “tributos”, esto se pudo observar en el derogado Decreto Legislativo 1091/1988, específicamente en el literal “a” del artículo 22 que “*Son derechos económicos de la Hacienda Pública y constituyen el haber de la misma: a. Los tributos, clasificados en impuestos, contribuciones especiales, tasas y exacciones parafiscales*”⁸⁶.

⁸⁴ <http://www.boe.es/boe/dias/1963/12/31/pdfs/A18248-18261.pdf>.

⁸⁵ Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r10-l230-1963.t2.html#c1.

⁸⁶ Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (derogado), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. (Vigente hasta el 1 de enero de 2005). Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r7-rdleg1091-1988.html.

Así pues, la vigente Ley General Tributaria⁸⁷ (Ley 58/2003), consagra en el aparte 1 del artículo 2 que *“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”*, de esa manera asegura la vigencia del Estado Social de Derecho que pregonaba el texto fundamental a través del tributo.

De manera pues, en España *“atribuye a las cotizaciones a la Seguridad Social la naturaleza de impuestos, concretamente, el carácter de impuestos sobre el trabajo, desde una perspectiva funcional de la presión tributaria”*⁸⁸, y tal como lo apuntó Gilberto Atencio Valladares siguiendo a la doctrina española las *“contribuciones o exacciones parafiscales, serán impuestos, tasas o contribuciones especiales, dependiendo de la esencia y naturaleza de las mismas”*, ello conlleva a la existencia de *“impuestos parafiscales, tasas parafiscales y contribuciones parafiscales”*⁸⁹.

2.2.4 Definición de parafiscalidad

Es indispensable realizar una comparación entre la doctrina y jurisprudencia española en cuanto a la definición de la parafiscalidad, así como las características de esa contribución.

En primer lugar, encontramos a Domingo Vicente-Arche que consideró que *“las exacciones parafiscales pueden tener naturaleza jurídica similar a la de la tasa o la del impuesto, pero lo esencial de la*

⁸⁷ Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l58-2003.t1.html#a2.

⁸⁸ Ministerio de Empleo y Seguridad Social, Secretaría de Estado de la Seguridad Social. *HACIA UN NUEVO MODELO DE FINANCIACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN ESPAÑA*, 2010, pág. 13.

⁸⁹ X Jornadas venezolanas de Derecho Tributario, *La Armonización de la Parafiscalidad en el Sistema Tributario Venezolano*, por Atencio Valladares, Gilberto en Tema II Armonización Tributaria, AVDT, Caracas, 2011, pág. 273.

*parafiscalidad es la de nacer y desarrollarse al margen del ordenamiento jurídico fiscal*⁹⁰.

Mientras que, Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, señaló que:

*“Los tributos parafiscales son detracciones coactivas de carácter económico, caracterizadas porque, pese a tener materialmente los rasgos del tributo, ni se han creado por Ley, ni se gestionan conforme a los procedimientos aplicables a la gestión de los tributos, ni su exacción está prevista en los Presupuestos Generales del Estado. Se trata, en suma, de tributos afectados a unas finalidades concretas y determinadas, caracterizados por la singularidad de su régimen jurídico, tanto en su nacimiento como en su desarrollo y destino final*⁹¹.

Ahora, para Miguel Angel Collado Yurrita, supone que *“Estos tributos parafiscales son un mecanismo de financiación cómodo que vence la resistencia de la colectividad a soportar más carga fiscal y que no está sometido a las limitaciones de los ingresos tributarios tradicionales, gestionándose por una administración distinta a la tributaria, dando lugar a un ingreso extrapresupuestario y destinándose a financiar, en todo o en parte, una actividad concreta*⁹².

Se observa de los autores citados precedentes, que la contribución parafiscal la consideran como un *“tributo”* de carácter económico y exigible, toda vez que posee materialmente los rasgos del tributo y responden a unas finalidades concretas y determinadas, bajo un régimen jurídico particular que prevé el nacimiento de la exacción, su progreso y destino final, pero aclaran que no son creados por ley ni se gestionan conforme al procedimiento establecido para los tributos.

⁹⁰ Vicente-Arche Domingo F., *Notas de derecho financiero a la Ley de tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 29, (1959), 377-414, pág. 380.

⁹¹ Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, S.A., Madrid, 1990, pág.151.

⁹² Collado Yurrita, Miguel Angel, *Derecho Financiero y Tributario*, (AAVV), Atelier, Barcelona, 2009 pág. 254.

Así las cosas, la derogada Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de fecha 26 de diciembre de 1958, señalaba en el artículo 1.2, lo concerniente a la parafiscalidad como "*los derechos, cánones, honorarios y demás percepciones exigibles por la Administración (...) que no figuren en los Presupuestos Generales del Estado (...) y que se impongan para cubrir necesidades económica, sanitarias, profesionales o de otro orden*".

La preocupación reinante en esa época, fue la de someter las exacciones parafiscales al principio de legalidad, situación que se manifestó con la Ley 58/2003 que fue comentada anteriormente y de esa manera lograron ajustarla y unificarla a los procedimientos normales de recaudación y gestión de los ingresos tributarios, dejando atrás su establecimiento por norma de rango sub-legal.

De manera que la inquietud que manifestaban los estudiosos de materia para ese momento, fue disipado con lo indicado en el párrafo anterior.

2.2.5 Características de la parafiscalidad

La Ley General de la Seguridad Social⁹³, menciona en su parte 1 del artículo 18 que "*La Tesorería General de la Seguridad Social, como caja única del sistema de la Seguridad Social, llevará a efecto la gestión recaudatoria de los recursos de ésta, tanto voluntaria como ejecutiva, bajo la dirección, vigilancia y tutela del Estado*", mientras que el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, el párrafo 1 del artículo 2 indica que "*La gestión de la recaudación de los recursos del Sistema de*

⁹³ Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Véase: <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1994-14960>.

*la Seguridad Social objeto de este Reglamento es de competencia exclusiva de la Tesorería General de la Seguridad Social...*⁹⁴.

Los aportes provenientes de la seguridad social son administrados por la Tesorería General del Sistema de la Seguridad Social como caja única, la cual está bajo la dirección, vigilancia y tutela del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

Lo anterior, nos permite apoyarnos en el doctrinario Gabriel Ruan Santos en su obra *“El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales”*, citando a Mateo Rodríguez, en la que señaló las características propias de las exacciones parafiscales en España, particularmente las siguientes: *“ 1) la gestión extraña a los órganos propios de la administración financiera, 2) no ingresa al Tesoro. 3) es de carácter extrapresupuesto respecto del presupuesto del Estado, 4) la afectación del producto a la financiación de finalidades concretas, en ruptura con el principio de unidad de cajas”*⁹⁵.

Tales prestaciones, según las características que hemos mencionado, se encuentran administrada bajo un organismo denominado Tesorería General quien se encarga de invertirlo de acuerdo a lo previsto en la ley y en el reglamento que lo rige, y es únicamente para el sector de la seguridad social, cuyo beneficiarios son las personas que aportan a dicho sistema, por lo que esos recursos se encuentran separado, es decir, no forman parte del presupuesto del Estado.

En la actualidad, para considerar las exacciones parafiscales como tributo, deben estar sometidos a los principios de legalidad, capacidad contributiva y seguridad jurídica.

⁹⁴ Real Decreto 1415/2004, de 11 de junio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación de la Seguridad Social, véase http://www.seg-social.es/Internet_1/Normativa/095204?ssSourceNodeId=1139&C1=1001&C2=2006.

⁹⁵ Ruan Santos, Gabriel. *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, trabajo monográfico, Ediciones Liber, Caracas, 2008, páginas 30 y 31.

CAPITULO III LA PARAFISCALIDAD EN VENEZUELA Y EL DERECHO A LA VIVIENDA

3.1 La constitucionalidad de la seguridad social en Venezuela y el derecho a la vivienda

Los diferentes textos constitucionales que han estado vigente en nuestro país, especialmente el de 1811⁹⁶, 1819⁹⁷, 1821⁹⁸, 1830⁹⁹, 1858¹⁰⁰, 1874¹⁰¹, 1901¹⁰², 1909¹⁰³, 1931¹⁰⁴ y 1945¹⁰⁵, tan sólo consagraban derechos personales, a diferencia de las Constituciones de los años 1947¹⁰⁶, 1953¹⁰⁷, 1961¹⁰⁸ y 1999¹⁰⁹, que dedican un Capítulo para destacar los “*derechos sociales*” que se distinguen de los derechos propios o inmanentes a todo individuo por ser considerados universales, por tanto, estos últimos procuran promover y establecer derechos sociales que toda sociedad demanda en los tiempos actuales, para contar con medios económicos de sustento, según la situación en la que se encuentren frente al Estado.

En ese sentido, la Constitución de 1947, en su Capítulo IV, intitulado “*De la Salud y de la Seguridad Social*”, reseña el primer aparte del artículo 52, lo que citamos a continuación:

“Artículo 52. *Los habitantes de la República tienen el derecho de vivir protegidos contra los riesgos de carácter social que puedan afectarlos y contra la necesidad que de ellos se derive.*

⁹⁶ Constitución de 1811. “SECCION SEGUNDA. Derechos del hombre en sociedad”.

⁹⁷ Constitución de 1819. “SECCION 2.a Deberes del Ciudadano”.

⁹⁸ Constitución de 1821. “SECCION SEGUNDA. De los colombianos”.

⁹⁹ Constitución de 1830. “TITULO 5.º. De los derechos políticos los Venezolanos”.

¹⁰⁰ Constitución de 1858. “TITULO V. DE LOS DERECHOS INDIVIDUALES”.

¹⁰¹ Constitución de 1874. “TITULO III. GARANTIAS DE LOS VENEZOLANOS”.

¹⁰² Constitución de 1901. “SECCION II. Derechos de los venezolanos”.

¹⁰³ Constitución de 1909. “SECCIÓN 2.ª De los derechos de los venezolanos”.

¹⁰⁴ Constitución de 1931. “TITULO SEGUNDO. - De los venezolanos y sus deberes y derechos”.

¹⁰⁵ Constitución de 1945. “TITULO II - De los venezolanos y sus deberes y derechos”.

¹⁰⁶ Constitución de 1947. “CAPITULO IV- De la Salud y de la Seguridad Social”.

¹⁰⁷ Constitución de 1953. “TITULO III - DE LOS DEBERES Y DERECHOS INDIVIDUALES Y SOCIALES”.

¹⁰⁸ Constitución Nacional de 1961. “CAPITULO IV - Derechos sociales”.

¹⁰⁹ Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999. “Capítulo V -De los Derechos Sociales y de las Familias”.

El Estado establecerá en forma progresiva, un sistema amplio y eficiente de Seguridad Social y fomentará la construcción de viviendas baratas destinadas a las clases económicamente débiles”.

Con relación a la norma de la Constitución de 1947, a diferencia de los textos fundamentales anteriores, planteó la creación del sistema de seguridad social para los habitantes, como un modo de estar sintonía con los cambios que se estaban sucediendo en las cartas magnas de las demás naciones, respecto a la materia de derechos sociales que comenzó a desarrollarse y evolucionar a comienzo del siglo pasado.

Derogada la Constitución de 1947, se concibe en el texto fundamental de 1953, el “*Título III. De los deberes y derechos individuales y sociales”*, pero esos derechos sociales no fueron desarrollados dentro articulado de ese Título, sin embargo en la Sección Segunda que está referida “*De la Competencia del Poder Nacional*”, fue contemplado la materia de seguridad social para ser legislada, tal como se cita a continuación:

*“Artículo 60° Es de la competencia del Poder Nacional lo relativo a:
(Omissis).*

25. Trabajo, previsión y seguridad sociales.

(Omissis)”.

De la cita se observa, que esa carta magna concibió un marco normativo para la seguridad social, sin alegarse de la idea propuesta en la Constitución de 1947, en la que nuevamente garantizó la progresividad, eficiencia y la amplitud del Sistema de Seguridad Social.

Ahora, el artículo 94 de la Constitución Nacional de 1961, previno en el Capítulo IV, intitulado “*Derechos Sociales*”, lo siguiente:

“Artículo 94º En forma progresiva se desarrollará un sistema de seguridad social tendiente a proteger a todos los habitantes de la República contra infortunios del trabajo, enfermedad, invalidez, vejez, muerte, desempleo y cualesquiera otros riesgos que puedan ser objeto de previsión social, así como contra las cargas derivadas de la vida familiar.

Quienes carezcan de medios económicos y no estén en condiciones de procurárselos tendrán derecho a la asistencia social mientras sean incorporados al sistema de seguridad social”.

Tomando en consideración el texto del artículo constitucional antes transcrito, se concluye la existencia de derechos sociales dirigidos a proteger a los habitantes de la República, principalmente los derivados por el infortunios del trabajo, enfermedad, invalidez, vejez, muerte, desempleo y cualesquiera otros riesgos que puedan ser objeto de previsión social, como también la protección de aquellas personas que sin contar con medios económicos tendrían derecho a la asistencia social hasta tanto sean incorporados al sistema de seguridad social.

Dentro de esos derechos sociales, el artículo 73 *ejusdem* contempló el derecho constitucional de “*facilitar a cada familia la adquisición de vivienda cómoda e higiénica*”, dispositivo constitucional que fue desarrollado en la derogada Ley del Instituto Nacional de la Vivienda (INAVI)¹¹⁰, cuyo artículo 2 indicaba que “*El Instituto tendrá por principal objeto atender al problema habitacional de la población que el*

¹¹⁰ Ley del Instituto Nacional Autónomo de la Vivienda (INAVI), publicada en la Gaceta Oficial Extraordinario Nro. 1746 de fecha 23 de mayo de 1975.

Ejecutivo Nacional califique como sujeto de protección especial en la dotación de vivienda”.

Debemos acotar en consideración a lo anterior, que el Estado asumió la prestación social de forma exclusiva, sin la participación de los ciudadanos, es decir, ese marco normativo no contempló el aporte de fondos para financiar la política social de vivienda, por lo que el Estado ejerció el monopolio de esa materia cuyos recursos económicos dependían del presupuesto nacional, situación que cambió en parte con la Ley de Política Habitacional de fecha 14 de Septiembre de 1989, en la que se acuñó la solidaridad que debe reinar entre el Estado conjuntamente con las familias para la consecución del derecho social a la vivienda, a través del sostenimiento económico del Sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, se contempla en su artículo 86, lo que se transcribe a continuación:

*“**Artículo 86.** Toda persona tiene derecho a la seguridad social como servicio público de carácter no lucrativo, que garantice la salud y asegure protección en contingencias de maternidad, paternidad, enfermedad, invalidez, enfermedades catastróficas, discapacidad, necesidades especiales, riesgos laborales, pérdida de empleo, desempleo, vejez, viudedad, orfandad, vivienda, cargas derivadas de la vida familiar y cualquier otra circunstancia de previsión social. (...) El sistema de seguridad social será regulado por una ley orgánica especial”.*

De la anterior cita, podemos colegir que: (i) toda persona tiene el derecho a la seguridad social como servicio público de carácter no lucrativo; (ii) asegure el derecho a una vivienda, para caso que estamos

estudiando y, (iii) el sistema de seguridad social será regulado por una ley orgánica especial.

Las Constituciones de 1947, 1961 y la vigente de 1999 a diferencia de 1953, consagran en su haber normativo el derecho social a la vivienda, por tanto, cobra una vital importancia en el texto fundamental en vigor al consagrar en el artículo 82, el derecho social a la vivienda, según el tenor siguiente:

“Artículo 82. Toda persona tiene derecho a una vivienda adecuada, segura, cómoda, higiénicas, con servicios básicos esenciales que incluyan un hábitat que humanice las relaciones familiares, vecinales y comunitarias. La satisfacción progresiva de este derecho es obligación compartida entre los ciudadanos y ciudadanas y el Estado en todos sus ámbitos”.

La transcripción precedente, destaca que el Estado debe garantizar una vivienda a toda persona, ello constituye un avance inédito en la evolución constitucional en la materia de seguridad social a la vivienda, toda vez que abarca a todo ciudadano como también a la familia en ese derecho social.

Igualmente, la Constitución de 1999 contempla un sistema social progresivo, en el que ciudadano y el Estado comparten una obligación para garantizar ese derecho a toda persona, a través de la solidaridad, siendo que es un sistema que incluyen a todos por igual, dado que la ausencia de capacidad contributiva no es motivo para la exclusión de la protección de las personas.

Por ello consideramos que la actual carta magna constituye un avance en lo que se refiere al derecho social a la vivienda, dado el contenido normativo antes citado, manifiesta una intervención del Estado en esa materia bajo un marco normativo que establezca las

circunstancias por las cuales ha de regirse para concretar ese derecho social, a la vez, involucran a los ciudadanos conforme al principio de solidaridad para que conjuntamente con el Estado haga posible el sostenimiento financiero del Sistema de Seguridad Social.

3.2 La contribución parafiscal en el marco del texto fundamental

Para el tema que nos ocupa, los textos fundamentales que han estado vigentes en Venezuela, no han previsto la figura jurídica de la parafiscalidad dentro de su articulado, a diferencia de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, que concibe dicho vocablo¹¹¹ en el artículo 307, e introduce con efecto tributario la contribución parafiscal en el sistema económico, según el texto que citamos a continuación:

*“**Artículo 307.** El régimen latifundista es contrario al interés social. La ley dispondrá lo conducente en materia tributaria para gravar las tierras ociosas y establecerá las medidas necesarias para su transformación en unidades económicas productivas, rescatando igualmente las tierras de vocación agrícola (...).*

*Excepcionalmente se crearán **contribuciones parafiscales** con el fin de facilitar fondos para financiamiento, investigación, asistencia técnica, transferencia tecnológica y otras actividades que promuevan la productividad y la competitividad del sector agrícola. La ley regulará lo conducente a esta materia”,*
(Destacado agregado).

Se puede observar de la cita, que el constituyente ha concebido excepcionalmente la contribución parafiscal en el sistema socio

¹¹¹ La Real Academia Española lo define como “palabra”, véase: <http://lema.rae.es/drae/?val=vocablo>, en nuestro caso referido a la parafiscalidad con un efecto jurídico dentro del ordenamiento jurídico para referirse a las contribuciones de esa naturaleza.

económico, contenido en el texto fundamental, específicamente para el “*Régimen Socio Económico y de la Función del Estado en la Economía*”, y tal como lo indica el artículo 3 de la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola¹¹², tiene como objeto facilitar el financiamiento “*de programas y proyectos de investigación, asistencia técnica, transferencia de tecnología y demás actividades que propicien el crecimiento, modernización y consolidación del sector agrícola*”, con la finalidad de “*promover la productividad y competitividad del sector*”.

De modo pues, que en el marco constitucional venezolano se concibe una norma que reconoce la contribución parafiscal, es decir, introduce dicho vocablo en nuestro texto fundamental que permite: (i) establecer excepcionalmente un tributo de tipo parafiscal en el sector agrícola con el fin de promover ese sector, mediante el establecimiento de una gama de actividades, según lo dispuesto en la ley que regula esa materia en particular y, (ii) realizar una comparación con otros ordenamientos jurídicos, específicamente, el colombiano, dado que en el caso venezolano, destaca la soberanía tributaria que surge del Estado Social, la solidaridad que debe predominar en el sector agrícola y de la contribución que se obtenga será destinada para ese sector en particular, para el financiamiento de las materias que regula dicho marco normativo que inciden directamente en ese sector en particular.

En líneas anteriores señalamos que en Colombia está muy extendido este tipo de contribuciones, excepcionalmente, según lo dispuesto en el artículo 150 numeral 12 y el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia 1991¹¹³, precisamente para el sector agrícola y caracterizado por: (i) la imposición de una contribución excepcional a ese sector en particular; (ii) es producto de la soberanía tributaria del Estado Social de Derecho; (iii) beneficia directamente al sector agrícola ya que

¹¹² Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola, publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 37.337 de fecha 3 de diciembre de 2001.

¹¹³ Véase: http://www.procuraduria.gov.co/portal/media/file/html/Constitucion_Politica.html.

los fondos permiten proporcionar *“financiamiento, investigación, asistencia técnica, transferencia tecnológica y otras actividades que promuevan la productividad y la competitividad del sector agrícola”*.

En nuestro caso, la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola, prevé en el artículo 4 las bases de aplicación (*estado natural, grado transformado o medidas de cálculos*); artículo 5 la unidad de calculo (alícuota); artículo 6, contribuyentes (*sujetos obligados o pasivos “los productores del rubro de que se trate, la agroindustria y las empresas que actúan con fines de intermediación o de transformación”*); artículo 7, recaudadores (*sujeto activo “las bolsas de productos agrícolas legalmente establecidas, las empresas administradoras de silos, los almacenes generales de depósito, la agroindustria, las empresas adquirientes del producto respectivo y los demás que señalen las leyes”*) y el artículo 8, oportunidad de recaudación y lapso para enterar los recursos, todo ello constituyen los elementos que condicionan la contribución excepcional de parafiscalidad en esa área en particular.

El establecimiento de este tipo de contribuciones excepcionales para el sector agrícola, nos permite afirmar que el Estado está actuando conforme a su soberanía tributaria que le ha sido encargada por la carta fundamental, es decir, establecer y obtener los recursos necesarios para cumplir con el régimen socioeconómico, el cual se sustenta sobre los principios *“de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad”*, según lo que prescribe el artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Lo anterior pone de manifiesto la intervención del Estado en ese sector, para promover la productividad y la competitividad agrícola.

El texto fundamental así como contempla las contribuciones parafiscales para sector agrícola, igualmente se conciben para el sistema de seguridad social, ello en razón de salvaguardar y garantizar por una

parte intereses económicos que repercuten la productividad agroalimentaria nacional y por otra, la satisfacción de derechos sociales que prevé el texto fundamental, en la que destacan para ambos la solidaridad.

Es claro que el principio de solidaridad en el ámbito social se diferencia del deber de coadyuvar a los gastos públicos que prevé el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, dichas diferencias son las siguientes:

- (i) Los tributos corresponden a una gestión fiscal y estará a cargo de una administración tributaria nacional, tal como está concebida en el párrafo final del artículo 317 *eiusdem*; mientras que las contribuciones parafiscales será administrada “*con fines sociales bajo la rectoría del Estado*”, mediante un “*sistema de seguridad social [que] será regulado por una ley orgánica especial*”, según lo prescribe el artículo 86 *eiusdem*.
- (ii) En el sistema tributario el artículo 317 constitucional señala que las cargas públicas se miden tomando en consideración la capacidad económica del contribuyente, en tanto que, el sistema de seguridad social la contribución “*no será motivo para excluir a las personas de su protección*”, y así lo indica el artículo 86 estudiado.
- (iii) En el sistema tributario rige el principio de unidad del tesoro a diferencia del sistema de seguridad social que rompe con ese principio.
- (iv) El sistema tributario atiende a la protección a la elevación de la calidad de vida de la población y en el sistema de seguridad social, los recursos percibidos benefician al grupo o sector que contribuyen y,

- (v) Con la contribución parafiscal el individuo tiene garantizada “*jurídicamente una participación en las prestaciones de procura existencial [que] no puede realizar convenientemente su existencia*”, es decir, proveérselo por sí solo a sus propias expensas, por ello, la justificación de la intervención del Estado en el ámbito social.

Podríamos afirmar que siguiendo la posición de la doctrina española, estas contribuciones parafiscales no pretenden financiar entes autónomos o grupos de personas, sino financiar un modelo de sistema prestacional que siga las pautas que propone nuestra Constitución de 1999, las cuales deben estar contempladas y desarrolladas en la Ley Orgánica de Contribuciones Parafiscales para el Sector Agrícola y en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, esta última será abordada y comentada en líneas siguientes.

En la actualidad no cabe duda que la parafiscalidad al consagrarse en el orden constitucional desvanece la resistencia en el establecimiento de este tipo de gravamen, de esa manera, se impulsa en el orden legal y permite al Estado asumir la carga de intervenir por medio de la solidaridad en el plano de la seguridad social, para asegurar la efectividad de los derechos sociales y alcanzar todo lo necesario para la existencia del individuo, ya que las necesidades que dio origen la instrumentación de la contribución parafiscal se mantienen en el tiempo, lo que justificaría aún más el Estado Social de Derecho.

El reconocimiento de la parafiscalidad en nuestro caso, ha sido muy conservador, ya que ha sido reconocido en el sector de la seguridad social de salud (SSO) y en el ámbito educacional (INCES), abriendo la posibilidad, como en este caso, en el tema de la vivienda y siguiendo el cauce de la generalidad del tributo que prevé el artículo 133 de la

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, específicamente como sub-especie de las contribuciones, por ser esta de tipo parafiscal.

Empero, mencionaremos más adelante como la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, mediante un criterio judicial confuso de revisión constitucional, desconoce categóricamente este tipo de contribución parafiscal que cuenta con el respaldo de la Constitución y los principios que rigen la materia tributaria, los cuales fueron desplazados para encausarlos en el territorio de lo desconocido.

3.3 El sistema nacional de seguridad social de la vivienda y hábitat

La concepción del sistema de seguridad social conforme a nuestro ordenamiento jurídico, se concibió en la primera Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social Integral¹¹⁴ del año 1997 y que fue objeto de reforma en el año 2001¹¹⁵, nuevamente reformado en el año 2002¹¹⁶ y posteriormente modificado en el 2008¹¹⁷, esta última manteniendo un sistema nacional de seguridad social (tal como sus predecesoras), y garantizar a los trabajadores y usuarios la protección económica y social necesarias para enfrentar las contingencias propias de cada individuo.

Ahora, la actual Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social¹¹⁸ del 2012, concibe normas dirigidas a establecer y regular la rectoría, organización, funcionamiento y financiamiento de dicho sistema, la gestión de los distintos Regímenes Prestacionales y la forma de hacer efectivo el derecho a la seguridad social para todos los ciudadanos, a fin de garantizar una satisfacción progresiva de ese derecho social e impulsar y mantener una mejor calidad de vida.

¹¹⁴ Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social Integral, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.199 de fecha 30 de diciembre de 1997.

¹¹⁵ Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.568 de fecha 31 de diciembre de 2001.

¹¹⁶ Gaceta Ordinaria N° 37.600 de fecha 30 de diciembre de 2002.

¹¹⁷ Gaceta Extraordinaria N° 5.891 del 31 de julio de 2008.

¹¹⁸ Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 6243, con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 39.912 del 30 de abril de 2012.

El ámbito de aplicación conforme lo establece el artículo 4 de la Ley Orgánica *in comento* recae a todos los venezolanos residentes en el territorio de la República y a los extranjeros residenciados legalmente en el, independientemente de su capacidad contributiva, condición social, actividad laboral, medio de desenvolvimiento, salarios, ingresos y renta, toda vez que, el derecho a la seguridad social es considerado como derecho humano fundamental irrenunciable y que debe estar garantizado por el Estado.

Las contingencias amparadas en el Sistema de Seguridad Social, son aquellas vinculadas al derecho constitucional a la salud y las prestaciones por maternidad, paternidad, enfermedades y accidentes cualquiera sea su origen, magnitud y duración; discapacidad, necesidades especiales, pérdida involuntaria del empleo, desempleo, vejez, viudedad, orfandad, vivienda y hábitat, recreación, cargas derivadas de la vida familiar y cualquier otra circunstancia susceptible de previsión social que determine la ley.

Las leyes especiales que le corresponde dictar el órgano legislativo nacional conforme a la competencia que le apunta el texto fundamental, deben regular los distintos Regímenes Prestacional que integran el Sistema de Seguridad Social, debiendo contemplar cada instrumento legal, las condiciones bajo las cuales se otorgará protección especial a las personas discapacitadas, indígenas, las amas de casa que carezcan de protección económica personal, familiar o social en general y cualquier otra categoría de personas que por su situación particular así lo amerite.

El Sistema de Seguridad Social acreditado en la Ley Orgánica del 2012, desarrolla en sus normas el derecho social a la vivienda y tiene por objeto garantizar prestaciones frente a contingencias que orbitan en:

- a) Subsidios para la vivienda y el hábitat de las personas de bajos recursos, así como una parte de las cotizaciones al Régimen Prestacional de Pensiones y Otras Asignaciones Económicas son destinadas para atender los caso de los trabajadores no dependientes de bajos ingresos.

- b) Atención a las necesidades de vivienda y hábitat mediante créditos, incentivos y otras modalidades.

El “*Sistema de Seguridad Social*”, según el artículo 5 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, lo define como “*el componente del Sistema de Seguridad Social que agrupa uno o más regímenes prestacionales*”, este último como “*el conjunto de normas que regulan las prestaciones con las cuales se atenderán las contingencias, carácter, cuantía, duración y requisitos de acceso; las instituciones que las otorgará y gestionarán así como su financiamiento y funcionamiento”, según reza el artículo 7 *eiusdem*, dentro del cual destaca el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, conforme lo dispuesto en el artículo 98 *eiusdem* al señalar que se “*crea el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, el cual tendrá carácter intersectorial y descentralizado para garantizar el derecho a la vivienda y hábitat dignos, y estará orientado a la satisfacción progresiva del derecho humano a la vivienda (...) y crear las condiciones para garantizar los derechos contemplados sobre esta materia en la Constitución de la República*”.*

Las normas constitucionales *ut supra* mencionadas están relacionadas con el derecho a la seguridad social a la vivienda y guardan una estrecha conexión con el Estado Social de Derecho que consagra el artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, por tanto, la ley constituye el desarrollo y reconocimiento de un sistema público universal de protección y prestacional, como fase indispensable para la construcción del Estado Social de Derecho, concretamente en el

aporte prestacional a la vivienda y hábitat como parte integral a la seguridad social que reconoce nuestro texto fundamental.

3.4 Carácter social de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat

El artículo 3 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat esta redactado de la siguiente manera:

“La naturaleza social de el presente Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley está basada en su carácter estratégico y de servicio público no lucrativo de acuerdo a los principios constitucionales de justicia social, igualdad, equidad, solidaridad, progresividad, transparencia, sostenibilidad y participación, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral, la consolidación de la familia, la comunidad”.

De lo anterior, se puede apreciar de la norma de la ley comentada, es de naturaleza social, es decir, ha sido enmarcado dentro del Sistema de Seguridad Social que corresponde a la ejecución y desarrollo de las normas constitucionales 82 y 86 antes referidas, sobre la base de los principios justicia social, igualdad, equidad, solidaridad, progresividad, transparencia, sostenibilidad y participación, con la finalidad de garantizar el derecho social al acceso a la vivienda, precisamente contenido en el artículo 2 *ejusdem*.

Los principios que enuncian la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, deben imperar en cada uno de los distintos Regímenes Prestacionales que ha dictar el órgano legislativo nacional, para afectar la esfera jurídica de los particulares que se encuentre bajo el supuesto de hecho regulado, a los fines de cumplir con el mandato constitucional de la seguridad social.

Así, las leyes especiales que se han dictado para el desarrollo de los distintos Regímenes Prestacionales, ponen de manifiesto que no estamos ante un Estado neutral en los asuntos sociales, sino por el contrario, un Estado prestador que anhela universalizar esos derechos sociales y no se considere letra muerta, sin ningún tipo de valor programático.

La intervención legislativa por vía ordinaria juega un rol importante en el Estado Social, de acuerdo a la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela posee competencia para desarrollar las materias correspondiente a los derechos sociales en los textos legales, siendo en definitiva las aspiraciones sociales anheladas por todos los ciudadanos.

Todas esas consideraciones, nos llevan afirmar el carácter social que detenta la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, dado que sus normas desarrollan la organización, administración, funcionamiento y financiamiento del cual se nutre para dar cumplimiento al mandato constitucional al derecho social a la vivienda, de ahí, una nueva relación entre el Estado y la persona que se regirá por las pautas previstas en los artículos 82 y 86 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

Esa nueva relación es indispensable, en razón a que los ciudadanos no pueden prescindir del Estado, por el contrario se vale de este, de ahí la importancia de la teoría formulada por Forsthoff de la procura existencial "*como el conjunto de medidas o dispositivos que se adoptan para la satisfacción de las necesidades de apropiación*"¹¹⁹, sean satisfechas, en este caso que el individuo considere aprovechar la prestación al derecho social a una vivienda.

¹¹⁹ Magaldi, Nuria. *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social*, Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho Nº 48, Universidad Externado de Colombia, 2007, págs. 85 y 86.

3.5 Del aporte obligatorio al fondo de ahorro de vivienda y hábitat y la posición de la jurisprudencia

Conforme a lo indicado en el Capítulo I de este trabajo, se hizo referencia al Estado Social de Derecho, particularmente en la promoción de la igualdad de todos los ciudadanos, esto permite garantizar la aproximación del derecho social al acceso a la vivienda, reconocido en el artículo 82 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y que se encuentra enmarcado dentro de un Sistema de Seguridad Social universal que estipula el artículo 86 *ejusdem*, en la que se manifiesta y se concreta los postulados que envuelve el Estado Social de Derecho.

El texto fundamental en su artículo 82, estipula la participación del Estado y a su vez, la solidaridad que debe reinar entre aquel y toda persona, por ello se observa que la intervención del Estado es vital en el orden de la seguridad social, mediante el aporte de fondos públicos representado en este caso por recursos fiscales y los remanentes netos de capital, mientras que la participación de los ciudadanos se expresa por medio de los aportes parafiscales que efectúa los patronos, trabajadores y usuarios a la seguridad social. La suma de todos esos recursos representa el denominado fondo que va a permitir el financiamiento del Sistema de Seguridad Social, conformados por los distintos Regímenes Prestacionales.

Debemos agregar que dichos recursos económicos están bajo la rectoría del Estado y no pueden ser destinados para otros fines, tal como lo apunta el artículo 86 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y administrado bajo una regla de severidad del gasto por disposición del artículo 33 de la nueva Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social.

Ahora, el Estado a través de la Ley Orgánica Seguridad Social mencionada crea la Tesorería de Seguridad Social, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 37 y tiene por finalidad *“la recaudación, distribución e inversión de los recursos financieros del Sistema de Seguridad Social”*, mientras que el artículo 51 *ejusdem* indica que el *“Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH) tendrá a su cargo las funciones de administración, recaudación, distribución e inversión de los recursos que provengan de cualquier fuente”* y será el único *“administrador”* de los aportes al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

En el caso del aporte al ahorro de vivienda y hábitat se perfila una *“obligación”*, es decir, una *“conducta o actividad determinada, cuya ejecución se le impone a una persona por encima y en contra de su voluntad. Por lo tanto está caracterizada por la noción de coercibilidad”*¹²⁰, de ahí que para el patrono y los trabajadores corresponde una obligación forzosa que proviene de la solidaridad que hemos hecho mención anteriormente para el financiamiento del Sistema de Seguridad Social.

Esa relación jurídica de carácter tributario, ha sido definida por Dino Jarach como la *“una relación cuyo objeto es la prestación de una suma de dinero, es decir, una obligación de dar, con la misma estructura de vínculo jurídico entre sujetos que tienen las relaciones jurídicas del derecho privado”*¹²¹, por lo que la *“obligación no ha nacido de la voluntad de los sujetos, sino por imposición de la ley”*¹²²

La relación tributaria a que hemos hecho referencia, está estrechamente relacionada con el principio de legalidad que prevé el artículo 317 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela,

¹²⁰ Maduro Luyando, Eloy. *Curso de Obligaciones, Derecho Civil III*, Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Texto, 1999, páginas. 23 y 24.

¹²¹ Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1980, pág.119 y 120.

¹²² Varona Alabern, Juan Enrique. *EXTRAFISCALIDAD Y DÓGMATICA TRIBUTARIA*. Marcial Pons, España, 2009, pág. 15.

como pilar fundamental que debe acatar y respetar el Estado para poder exigir del patrimonio de los administrados con arreglo a la ley, ciertas cantidades de dinero que son destinadas para satisfacer necesidades colectivas, que para nuestro caso, se destinan para el financiamiento de los Regimenes que están previsto como derechos sociales que ampara el texto fundamental.

Lo mismo sucede con lo dispuesto en el artículo 307 *ejusdem*, al concebir contribuciones parafiscales¹²³ en el orden económico, lo que permite al Estado exigir coactivamente esas cantidades de dinero de tipo parafiscal a determinados sujetos, para el financiamiento del sector económico en determinadas áreas de interés nacional.

El aporte obligatorio al fondo de ahorro de vivienda y hábitat viene dado en virtud a lo previsto en la ley, específicamente lo mencionado en el artículo 102 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, cuando apunta que “*los aporte parafiscales (...) a cargo del empleador o empleadora y los trabajadores y trabajadoras con dependencia y demás afiliados*”, concatenado con lo previsto en el artículo 28 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, al indicar “*los aportes monetarios efectuados por las trabajadoras o los trabajadores bajo dependencia y sus patronas o patronos*”, de ahí el vínculo obligacional con el Estado que se vale de un Sistema de Seguridad Social para exigir dicho aporte bajo una relación jurídico-tributaria.

Esa relación jurídico-tributario en el orden parafiscal que emerge a raíz de la solidaridad constitucional que pregona el artículo 82 que hemos hecho referencia en párrafos precedentemente, se vincula al tema de seguridad social y compone la base para que el Estado intervenga y

¹²³ En las contribuciones de tipo parafiscal destaca la obligación bilateral, por un lado el aporte obligatorio de los ciudadanos de contribuir con la seguridad social y por otro, el Estado se obliga a efectuar las prestaciones dinerarias que contempla la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, a diferencia de los impuestos que los rige la unilateralidad en cuanto a aportar para el sostenimiento de los gastos públicos, sin ningún tipo de contraprestación.

establezca prestaciones económicas que permita la creación de un modelo o régimen prestacional de sostenibilidad mediante aportes parafiscales.

La intervención del Estado en esa materia, se justifica dado que: (i) la persona *per se* no posee la capacidad de satisfacer ciertas necesidades sin la actuación del Estado, por ello, la creación, evolución del estado moderno por la constante lucha, han establecido y reconocido en el texto fundamental derecho sociales, los cuales requieren ser desarrollar para el bienestar de los ciudadanos y, (ii) se valen del Estado para que éste en su fuerza propia asista en esas necesidades, mediante el establecimiento de contribuciones a los particulares y de manera solidaria aporten al Sistema de Seguridad Social, tal como lo indica nuestra carta magna.

Ahora, el Estado no actúa bajo una relación entre particulares y menos interviene la voluntad de una de las partes, toda vez que, éste asume su rol que dictamina la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esto es, el principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 317 que está referido al establecimiento de tributos *-nullum tributum sine lege-*, en el orden de la seguridad social, tal como lo previene el artículo 86 *ejusdem*, al mencionar que *“El Estado tiene la obligación de asegurar la efectividad de este derecho, creando un sistema de seguridad social universal, integral, de financiamiento solidario, eficiente y participativo de contribuciones directas o indirectas”*.

De todo lo que hemos comentado, observamos que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia del 28 de noviembre de 2011, señaló que *“los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda han sido previstos como un ahorro”*¹²⁴.

¹²⁴ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), sentencia Nro. 1771, de fecha 28 de noviembre de 2011.

La justificación de tal argumento, se encuentra expresado en dicho fallo cuando indicó que los “*aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda (...) no tiene como finalidad la de financiar algún ente público (...). Por lo que se encuentra una primera diferencia con la concepción de parafiscalidad*”.

Consideramos que la Sala partió de una premisa errada y contradictoria, ya que la argumentación es desacertada, el artículo 86 del texto fundamental, es claro en señalar que el Sistema de Seguridad Social se sustenta mediante el financiamiento solidario y de contribuciones directas o indirectas, la cual no escapa el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, ya que éste forma parte del mencionado Sistema.

Esa misma Sala, reconoció en el fallo número 301 de fecha 27 de febrero de 2007¹²⁵, con ocasión a la interpretación constitucional con carácter vinculante del artículo 31 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que los aportes por concepto de Seguridad Social, tales como: Seguro Social, Política Habitacional e INCE, constituían contribuciones parafiscales y de carácter obligatorio.

A pesar de lo anterior, sobrevenidamente en la sentencia del 28 de noviembre de 2012, la Sala Constitucional cambió de criterio y rechazó que no se trata de una contribución parafiscal bajo el argumento que no tiene por objeto financiar algún ente público.

Es evidente que la Sala sobre ese particular modificó su interpretación, ello en razón a que no tomo en consideración el contenido del artículo 86 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, tal como se cito precedentemente, aunado que los artículos

¹²⁵ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: acción de nulidad en contra los artículos 67, 68, 69, 72, 74 y 79 del Decreto nº 307 con Rango y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial nº 5.390 Extraordinario, de 22 de octubre de 1999. Véase: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Febrero/301-270207-01-2862.htm>.

101 y 102 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social del 2012, indican categóricamente “*financiamiento*” para el sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat, *Verbi gratia*, mediante los aportes “*parafiscales*”, por tanto, el legislador nacional, de ningún modo se ha referido al financiamiento de un ente público, por contrario, ha precisado que dichos fondos de financiamientos “*serán administrados por el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat*”, tal como lo indica la parte final del artículo 101 en referencia.

Las normas que desarrollan ese derecho social, previstas en la Ley Orgánica y ley especial, mencionan contundentemente que los aportes persiguen el financiamiento del sistema prestacional de vivienda y hábitat, y no una situación distinta como financiar algún ente público, tal como lo apuntó erradamente la sentencia que dictó la Sala Constitucional.

Además, la relación jurídica del Estado con los ciudadanos que hemos indicado a lo largo de este trabajo, nace precisamente de la solidaridad para asegurar la efectividad del derecho social y no el establecimiento de contribuciones obligatorias para constituir un ahorro obligatorio, como la Sala lo recalcó en la sentencia comentada.

Una característica que predomina en las contribuciones parafiscales y viene dada porque rompe con el principio de unidad de caja, siendo que “*Todos los ingresos públicos, así como los gastos del Ente, se han de canalizar exclusivamente a través de un órgano específico, el llamado Tesoro Público*”¹²⁶, en nuestro caso los recursos parafiscales no forman parte del presupuesto nacional, ya que su destino son para cumplir fines públicos sociales específicos, en beneficio de las personas que lo aportan.

¹²⁶ Arnal Suria, Salvador y Otros. *Manual de Presupuesto y Contabilidad de las Corporaciones Locales*, Nueva Imprenta, S.A., 2007, pág. 53. Véase: http://books.google.co.ve/books?id=RNyYV5rJsU0C&pg=PA53&dq=unidad+de+caja&hl=es-419&sa=X&ei=KQ-ZUZL_K4eQ9QToolC4BQ&ved=0CCwQ6AEwAA#v=onepage&q=unidad%20de%20caja&f=false.

De manera que, en nuestra opinión el aporte de ahorro obligatorio como se ha sido denominado, constituye una contribución parafiscal en los términos que lo consagra la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y va dirigida al financiamiento del Sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat.

La calificación de “ahorro” no le suprime su condición de prestación parafiscal, dado lo coercitivo de su aporte al Sistema de Seguridad Social, una vez realizado la contribución obligatoria, se genera un crédito de tipo parafiscal para el afiliado o contribuyente, en este caso, el trabajador puede destinar esos recursos económicos en la forma que prescribe la ley. Ese derecho de crédito, es lo que sentencia denomina “ahorro”.

Consideramos igualmente, que se puede verificar las características de acuerdo a la doctrina extranjera que hemos señalado precedentemente por el comportamiento de dicha prestación, esto es: i) favorecen los intereses económicos o sociales, este último, el derecho social a la vivienda; ii) la administración de los recursos percibidos recae a un ente del Estado, en este caso al BANAVIH; iii) es de carácter obligatorio para los sujetos pasivos que indique dicha ley y, iv) lo recaudado por ese concepto se administra de acuerdo a las reglas que rija el Sistema de Seguridad Social, sin dejar por fuera el principio de legalidad previsto en el artículo 141 de nuestra carta magna en cuanto que la Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y se rige por los principios eficacia, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad de los recursos económicos captados que son utilizados para financiar el Sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat.

3.6 Financiamiento del sistema de seguridad social

El artículo 104 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social alude el financiamiento del Sistema de Seguridad Social, de acuerdo a la siguiente transcripción:

“Los recursos para el financiamiento del Sistema de Seguridad Social estarán constituidos por:

- 1. Las cotizaciones de los afiliados y afiliadas.*
- 2. Los aportes fiscales del Estado a la seguridad social.*
- 3. Los remanentes netos de capital, destinados a la salud y la seguridad social, que se acumularán a los fines de su distribución y contribución en estos servicios, en las condiciones y modalidades que establezcan las leyes de los respectivos regímenes prestacionales.*

(...).

- 8. Cualquier otro ingreso o fuente de financiamiento.*

Los recursos financieros se distribuirán directamente entre los fondos que integren los regímenes prestacionales de acuerdo a las condiciones y límites de las aportaciones correspondientes y en la forma que las respectivas leyes de los regímenes prestacionales indiquen”¹²⁷.

El legislador nacional ha previsto en la cita *supra*, diversos mecanismos de financiamiento para el Sistema de Seguridad Social, en la que destacan: los aportes fiscales, los remanentes netos de capital, los aportes parafiscales representados por las cotizaciones de los afiliados, así como otros aportes o recursos financieros que no entran dentro de la clasificación de fiscales y parafiscales.

El contenido del artículo 107 Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, precisa que *“Cada Régimen Prestacional del Sistema*

¹²⁷ Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012.

de Seguridad Social, según corresponda, creará uno o varios fondos de recursos para su financiamiento”. Se observa entonces, que el legislador hace énfasis en que cada Régimen Prestacional contará con fondos económicos para su financiamiento.

Esos fondos que hace mención el artículo precedente, se ve reflejado en el artículo 21 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, cuando señala que:

“Los recursos financieros del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat serán depositados y administrados en los siguientes Fondos:

- 1. Fondo de Aportes del Sector Público.*
- 2. Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda.*
- 3. Fondo de Ahorro Voluntario para la Vivienda.*
- 4. Fondo de Garantía.*
- 5. Fondo de Contingencia.*
- 6. Cualquier otro que determine el Ministerio del Poder Popular con competencia en materia de vivienda y hábitat¹²⁸,*
(Subrayado agregado).

Lo anterior apunta los distintos recursos económicos que recibe y debe administrar el Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat, a través del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat, tal como lo indica el artículo 22 *ejusdem*.

En nuestro caso, los aportes que señalan los numerales 2 y 3 del artículo citado *supra*, corresponden aportes parafiscales, los cuales han sido adoptados en el Sistema de Seguridad Social venezolano para permitir e incorporar al ciudadano para coadyuvar en el financiamiento de

¹²⁸ Decreto con Rango, Valor y fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.945 del 15 de junio de 2012.

la seguridad social, específicamente en el derecho social al acceso a la vivienda.

En razón a lo anterior, en el numeral 1 del artículo 29 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat¹²⁹, contempla el “*ahorro obligatorio*”, lo cual no es acorde con lo dispuesto en el artículo 35¹³⁰ de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, esa situación genera una contradicción jurídica, ya que la letra de la ley especial se apartó de lo dispuesto en la Ley Orgánica comentada, en cuanto el establecimiento de “*ahorro obligatorio*”, en vez de aportes “*parafiscales*”, siendo que estos fondos pertenece al Sistema de Seguridad Social, el “*ahorro obligatorio*” se presenta como una ruptura en el desarrollo del orden legislativo en esa materia.

Consideramos que la omisión producida se deriva al arrastre de un sistema de “*ahorro obligatorio*” antes de la Constitución de 1999, el cual no fue adaptado a lo prescrito en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, esto es, aporte parafiscal, dado que lo concebido en la mencionada Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, resulta manifiestamente ilegal o contrario al derecho, toda vez que, la intención del legislador fue establecer “*aportes parafiscales*” y no “*ahorro obligatorio*”, aunque este último proviene de los aportes del patrono, trabajador y usuario -*sujetos pasivos*-, pero aún así no deja de presentar discrepancia en la redacción legislativa.

Ahora bien, cabe la pregunta ¿porque fue considerado en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social la cotización obligatoria hoy

¹²⁹ Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicada en la Gaceta Oficial N° 39.945 de fecha 15 de junio de 2012.

¹³⁰ Artículo 35 Creación de la Tesorería del Sistema de Seguridad Social. Se crea la Tesorería del Sistema de Seguridad Social como instituto autónomo, con personalidad jurídica y patrimonio propio, distinto e independiente del Fisco Nacional, el cual se denominará Tesorería de Seguridad Social, adscrito al órgano rector del Sistema de Seguridad Social a los solos efectos de la tutela administrativa.

La Tesorería de Seguridad Social, como ente de recaudación, inversión y distribución de los recursos fiscales y parafiscales de la seguridad social, está exenta de todo impuesto, tasa, arancel o contribución nacional. Asimismo, goza de inmunidad fiscal con respecto a los tributos que establezcan los estados, los distritos metropolitanos y los municipios.

concebido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, como “*Ahorro obligatorio para la vivienda*”? , pues bien la respuesta no sería otra que dicho Sistema así como la noción de “*ahorro obligatorio*” es preconstitucional, por ello, que la noción de “*ahorro obligatorio*” ha sido interpretado como un concepto distinto al Tributo que nace de las normas constitucionales que hemos hecho referencia anteriormente.

El arrastre del Régimen de “*ahorro obligatorio*”, tuvo su origen con la publicación en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 4.124 de la Ley de Política Habitacional en fecha 14 de Septiembre de 1989, dicha ley ha experimentado ocho reformas¹³¹, hasta llegar a la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat¹³² del 15 de junio de 2012, inserto dentro de un Sistema de Seguridad Social que comprende el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat en el cual se establece el ahorro obligatorio de vivienda.

En ese sentido, el aporte parafiscal que pregonan la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, constituye una manifestación de la soberanía tributaria que emana del Estado Social, esto permite establecer ese tipo de prestaciones, ahora bien existe la duda, si el “*ahorro obligatorio*”, es producto de dicha soberanía tributaria para considerarlo propiamente una contribución parafiscal, la razón de esa inquietud resulta disipada por las leyes comentadas.

¹³¹ Las reformas que ha experimentado dicho sistema de vivienda, se pueden observar en: (1) la Reforma Parcial de la Ley de Política Habitacional de fecha 29 de Marzo de 1990. G.O. Extraordinaria N° 4.174; (2) el Decreto-Ley N° 3.270, mediante el cual se dicta la Ley de Política Habitacional, de fecha 15 de Diciembre de 1993, G.O. Extraordinaria N° 4.659; (3) el Decreto con Rango y Fuerza de Ley N° 2.992, que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, de fecha 5 de Noviembre de 1998. G.O. N° 36.575; (4) el Decreto N° 397, con Rango y Fuerza de Ley de Reforma del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, de fecha 22 de Octubre de 1999. G.O. Extraordinaria N° 5.392; (5) la Ley de Reforma del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, de fecha 30 de Octubre de 2000. G.O. N° 37.066; (6) la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, de fecha 9 de Mayo de 2005. G.O. N° 38.182; (7) el Decreto N° 5.750 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.867 de fecha 28 de Diciembre de 2007 y (8) el Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.889 de fecha 31 de julio de 2008.

¹³² Gaceta Oficial Ordinaria N° 39.945 del día 15 de junio de 2012.

Otra situación que incide directamente en la jurisprudencia constitucional, lo constituye el contenido de la exposición de motivos de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, cuando expone que el ahorro habitacional se aleja del concepto de parafiscalidad, en razón que es eminentemente social y económico, y no para financiar al ente público que señale la ley, por tanto, justifica que el Estado interviene creando los mecanismos para que a través del ahorro individual de cada aportante o afiliado, acceda a una vivienda digna.

Asimismo, indica el fallo de la Sala Constitucional que someter el ahorro habitacional dentro de los supuestos de la parafiscalidad y al régimen tributario, representa una desnaturalización de esa prestación, ya que el aporte efectuado por los sujetos pasivos que indica la ley, son propiedad exclusiva de estos, entiéndase trabajador y usuario voluntario, estos pueden ejercer un derecho de disposición sobre esas cantidades de dinero, tales como, utilizarlo para la liberación de crédito, cesión de derechos o transmitirlos a sus herederos y, culmina señalando que las cotizaciones del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat constituye un “*ahorro*”, creado por el Estado a través de la ley, y calificarlo de carácter obligatorio para realizar el fin establecido en la Carta Marga, que no es otro, que cumplir con el derecho social a la vivienda.

De lo anterior consideramos, que la exposición de motivos del referido Decreto presenta contradicciones fundamentales en lo conceptual, ya que la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela describe la “*obligación compartida entre los ciudadanos y ciudadanas y el Estado*”, para la consecución del derecho social a la vivienda. Asimismo, el artículo 82 del texto fundamental, no menciona que el Estado incentivará el ahorro habitacional sino establecer políticas sociales para garantizar el derecho constitucional social, como lo es, el acceso a una vivienda digna.

Igualmente consideramos, que el “*ahorro obligatorio*” es de incidencia parafiscal, dado que la estructura del Estado se abastece de otros recursos financieros distintos a los recursos públicos, ya que estos últimos serían insuficientes para responder la actividad de la administración en el campo social.

Esa situación conllevó a establecer un mecanismo de financiamiento con recursos privados que provienen de los administrados, mediante la extracción de una prestación pecuniaria de carácter obligatorio, permanente, que estimule la solidaridad de los sujetos que lo contribuyen y el acompañamiento estatal, para que este pueda llevar a cabo el desarrollo del Estado en pro de los ciudadanos, todo esto enmarcado en el texto fundamental.

El Estado es una ficción que nace de la voluntad de los ciudadanos y se manifiesta por medio de la Constitución, dentro de su diseño se recoge un sistema tributario que concibe los principios y normas por el cual se va a regir el Estado, esto permite el esquema de los tributos en el orden legal, siendo indispensable prevenir los elementos objetivos y subjetivos que componen la tributación.

3.7 Del ahorro como aporte obligatorio

La Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat dispone de normas que regulan lo concerniente al régimen jurídico de los aportes, que comprende el “*ahorro obligatorio*” que proviene de los patronos y trabajadores y el “*aporte voluntario*” como acceso general a los beneficios del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat, considerados como sujetos de atención especial, tal como lo menciona el artículo 55 *ejusdem*.

En cuanto a los aportes de los patronos y trabajadores que ordena el artículo 30 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat,

son de carácter obligatorio y forman parte de un denominado “*fondo de Ahorro obligatorio para la Vivienda*”, lo que constituye uno de los denominados fondos de financiamiento del Sistema Prestacional que hemos hecho referencia tantas veces.

El Estado impositivo que contempla el artículo 133 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela está orientado a establecer tributos, en los que destacan las contribuciones fiscales y parafiscales, este último cobra una vital importancia para la consecución de los fines sociales y económicos, tal como consiente los artículos 82, 86 y 307 *ejusdem*.

La doctrina patria considera el aporte de “*ahorro obligatorio*” como una contribución parafiscal, sin embargo, la ley especial que establece dicho ahorro, se aparta de la letra que previene la Ley Orgánica cuando ordena crear un aporte de tipo parafiscal.

Kelsen ha señalado que “*una norma sólo es válida en la medida en que ha sido creada de la manera determinada por otra norma*”¹³³, ello en razón al sentido de subordinación de la ley especial respecto a la Ley Orgánica y tal como hemos venido comentando la letra de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat se apartó de lo que dispone la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social.

El calificativo de “*ahorro obligatorio*” revela su naturaleza tributaria y su contenido representa la soberanía tributaria que hemos venido mencionando como un modo de intervención en el ámbito social. Sin embargo, al detenernos en la denominación de la figura que se le ha dado, pareciera tratarse de otro tipo imposición de carácter obligatorio que no obedece en su conjunto al tributo, específicamente en las contribuciones parafiscales, esto ha conllevado a generar una polémica

¹³³ Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1977, pág. 147.

en cuanto a su naturaleza jurídica, dado que el contexto jurídico que lo contempla se contradice, al menos en el calificativo que ha mantenido y en la propiedad de los fondos.

Debemos observar más allá de la simple “*calificación*” y aférranos seriamente al principio de legalidad tributaria, analizar su comportamiento, así como los elementos cuantitativo y cualitativo que se encuentran involucrados, los efectos jurídicos y beneficios para los administrados, sus consecuencias jurídicas e importancia en el ámbito del derecho social a la vivienda, todo esto nos conducirá al ámbito de los tributos, representado por una contribución parafiscal.

Consideramos que puede presentarse un problema con el calificativo de “*ahorro*”, esto en razón que podría confundirse con la figura jurídica de “*ahorro*” prevista en la Ley de Instituciones del Sector Bancario¹³⁴, como instrumento de la intermediación financiera de captación de recursos económicos, que nace del contrato celebrado entre los particulares y las instituciones financieras, no es impuesta de forma obligatoria, ya que predomina el libre consentimiento de la persona para la apertura de este tipo de cuenta.

La cuenta de ahorro como contrato puede ser movilizada (depósitos y retiros) libremente por las personas y la disposición del saldo a favor del cuentahabiente es inmediata, salvo las limitaciones previstas en la ley y las cláusulas del contrato de ahorro (girando sobre fondos no disponibles, montos no disponibles o sobregiros) y susceptible de percibir intereses de acuerdo a la tasa pasiva que fije el Banco Central de Venezuela, mientras que el “*ahorro obligatorio*” en la cuenta individual que ordena abrir a nombre del trabajador, no percibe ningún tipo de frutos.

¹³⁴ Ley de Instituciones del Sector Bancario, publicada en la Gaceta Oficial Ordinaria N° 39.627 del 2 de marzo de 2011.

Ahora bien, nos topamos con un ahorro en dos tipos de escenario, uno regulado por la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, y otro reglado por la Ley de Instituciones del Sector Bancario, que para nuestro trabajo, el primero de ellos, ha sido impuesto de manera obligatoria, pero desconociendo su naturaleza tributaria en la sentencia comentada.

Entonces, podría pensarse que el “*ahorro obligatorio*” constituye una obligación forzosa lesiva a los derechos de los ciudadanos, es decir, no amparada bajo el principio de legalidad tributaria y excluida dentro de la generalidad de tributos, en razón al criterio de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

Nuestra opinión discrepa del criterio sentado por la Sala, ya que consideramos que el Estado interventor debe apegarse no tan solo a lo que disponga la ley sino también al texto constitucional, para evitar el establecimiento de obligaciones forzosas que se perfilen en un sacrificio a los derechos de los ciudadanos en cuanto a la imposición de cargas onerosas adicionales, sin ningún tipo de justificación o aval jurídico y menos que no encuadren en las contribuciones fiscales o parafiscales consagradas en la cláusula general del texto fundamental, en cuanto al deber de coadyuvar en el sostenimiento de las cargas públicas, específicamente al sostenimiento del Sistema de Seguridad Social.

El sostenimiento del Sistema en el ámbito de los derechos sociales, es posible mediante prestaciones reales que afecta el derecho de propiedad, el cual se encuentra garantizado en el artículo 115 de la actual Constitución y sometido a contribuciones, precisamente la prevenida en el artículo 133 *ejusdem*, de manera que las contribuciones a la seguridad social es por esta vía y no otra.

En ese orden, debemos mencionar que el denominado “*ahorro obligatorio*” como contribución parafiscal tiene en nuestra opinión naturaleza tributaria, en razón a que: (i) la imposición obligatoria del aporte es con fines sociales; (ii) los sujetos que lo aportan, entiéndase, trabajadores y usuarios se benefician por medio de ese aporte y acceden a las políticas de tipo social que se han fijado en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y, (iii) las contribuciones que componen el fondo de “*ahorro obligatorio*” no forman parte del patrimonio del órgano que lo administra, tal como se desprende de la redacción del artículo 21, cuando señala que “*Ningunos de los fondos a que se refiere el presente Decreto (...) integrará el patrimonio del Banco Nacional de Vivienda y Hábitat*”.

Ahora, la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat regula el “*ahorro voluntario*” realizado por los usuarios que deseen adherirse a dicho Régimen, este aporte no reviste un carácter coercitivo, ya que depende de la voluntad o el consentimiento de la persona que va contribuir en el sistema de financiamiento para acceder a los beneficios que ofrece Régimen Prestacional a la Vivienda y Hábitat.

Comprendemos la intención del legislador de crear un sistema flexible como sucede con el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, pero el problema orbita que el “*aporte voluntario*”, no responde a la coercibilidad que caracteriza la materia tributaria, por tanto, esta situación se perfila como una distorsión en el ámbito de la parafiscalidad, dado que los mecanismos de control legal que dispone la Administración Pública para exigir los aportes correspondientes al Sistema, no alcanzan a estas personas cuando ha dejado de enterarlo de forma caprichosa, esto impide la imposición de las sanciones administrativas correspondiente, para el cumplimiento cabal al Sistema.

En el “*aporte voluntario*” que hemos hecho referencia, predomina la voluntad de la parte de querer o no adherirse al Sistema y en caso que

decida lo primero, podría a su solo arbitrio dejar de aportar el monto correspondiente, una vez beneficiado con el Sistema, quebrantando la consolidación de ese derecho social a la vivienda.

En este contexto, somos de la opinión que el diseño de los aportes en el Sistema de Seguridad Social a la vivienda crea desigualdades de carga de imposición, para uno obligatorios -patronos y trabajadores- y para otros no obligatorio -usuarios-.

Cabe añadir, que la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat establece su carácter obligatorio so pena que el ente administrador acreedor de esos fondos y en ejercicio de su competencia, pueda imponer las sanciones correspondiente de tipo administrativa al patrono, por transgredir lo previsto en esa ley *-de naturaleza social-*, lo que comporta una potestad de policía en ámbito del Régimen Prestacional comentado.

Consideramos igualmente que se materializa la solidaridad que pregona el texto fundamental, en el derecho social al acceso a la vivienda, toda vez que, la suma de todos los aportes que percibe y administra¹³⁵ el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), son destinados para atender las necesidades de toda persona o familia, lo que afianza una de las características de la parafiscalidad, ya que el trabajador y usuario que lo contribuye, se benefician del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat.

Indicado lo anterior es importante hacer mención otros tópicos de la posición de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, en la sentencia que se comenta en líneas siguientes.

¹³⁵ El primer aparte del artículo 9 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat señala que el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat le corresponde “*la administración exclusiva de los recursos de los Fondos*” que indica el artículo 20 *eiusdem* y también le compete según lo dispuesto en el numeral 15 del artículo 12 *eiusdem* “*Supervisar, evaluar, fiscalizar y controlar la recaudación y distribución de los recursos de los Fondos...*” que menciona ésta ley.

3.8 Sentencia del 28 de noviembre de 2011, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia

Antes de entrar a estudiar la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia del 28 de noviembre de 2001, en el caso Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH)¹³⁶ que consistió en un recurso de revisión contra un criterio pacífico y reiterado concerniente a los aportes parafiscales del fondo de ahorro habitacional previsto en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, emanado de la Sala Político Administrativa de ese alto Tribunal en sentencia N° 1202 del 25 de noviembre del 2010, en el que señalaba que:

“(...) el aporte exigido con carácter obligatorio a patronos y trabajadores en aplicación de la Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, consiste en un importe de dinero, impuesto por una Ley, de carácter obligatorio y exigido por un ente público, cuya finalidad es de interés colectivo.

Adicional a ello, se observa que lo recaudado entra a formar parte del patrimonio del Consejo Nacional de la Vivienda en procura de un fin social habitacional, en concordancia con los artículos 3, 31, 35 y 36 [Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional]. Por ende, debe considerarse que tales aportes son de naturaleza tributaria, y más concretamente forman parte de las llamadas contribuciones parafiscales, cuya estructura permite crear determinadas participaciones dinerarias con la finalidad de lograr un objetivo que beneficie a un grupo de personas, en este caso programas habitacionales especiales para los aportantes.

De lo antes expresado, aprecia esta Sala que el aporte exigido por la Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política

¹³⁶ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), sentencia N° 1771 de fecha 28 de noviembre de 2011. Véase: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/Noviembre/1771-281111-2011-11-1279.html>.

*Habitacional tiene carácter tributario, perteneciendo a una de las especies de dicho género, denominada contribuciones especiales*¹³⁷. (Subrayado y corchetes agregados).

De lo anterior concluimos que: (i) es un importe de dinero producto de la alícuota impuesta por la ley, de carácter obligatorio, exigido por un ente público con la finalidad de cubrir un interés colectivo; (ii) lo recaudado no forma parte del patrimonio del Consejo Nacional de la Vivienda, ello en razón a lo previsto en la Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional y, (iii) tales aportes son de naturaleza tributaria y considerados una de las especies de dicho género, denominadas contribuciones parafiscales que benefician al grupo de personas para que accedan a los programas del Sistema Nacional de Vivienda y Hábitat.

Ahora, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión del recurso de revisión contra la sentencia de la Sala Político Administrativa, analizó sí *“los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda se encuentran regidos o no por las normas del sistema tributario”*, para ello hizo referencia a las normas constitucionales, así como también a la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, las cuales hemos comentado y analizado en párrafos *ut supra*.

La Sala en la sentencia del 28 de noviembre de 2011, argumentó que los aportes no son contribuciones parafiscales, dado que *“los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, como parte del régimen prestacional de vivienda y hábitat (...), no se adecuan al concepto de parafiscalidad (...)”*.

¹³⁷ Sentencia N° 1202 del 25 de noviembre del 2010, caso: Banco del Caribe, C.A., que ratifica el criterio reiterado en sentencia N° 00796 del 08 de junio de 2011 caso Conindustrial, sentencia N° 00441 del 6 de abril de 2011 caso Banco Federal, C.A., sentencia N° 00516 del 27 de abril de 2011, caso Schlumberger Venezuela S.A., y sentencia N° 01928 del 27 de julio de 2006, caso Inversiones Mukaren C.A.

Consideramos que la Sala Constitucional en el análisis no hace mención a un concepto jurídico de la parafiscalidad y menos construye al menos uno, para conocer las razones que justifican tal argumento, sin embargo, los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda no se alejan del concepto de parafiscalidad, dado que la doctrina especializada que hemos hecho referencia en el Capítulo I de este trabajo, se han referido a que dichas contribuciones, como exacciones o tributos de carácter obligatorio y su recaudación por ese concepto, se administran y benefician al grupo o sector que lo contribuyen.

Nuevamente insistimos que esa prestación pecuniaria se encuentra vinculado con el Estado Social de Derecho por constituir una contribución parafiscal, es decir, una manifestación del “*Estado fiscal o impositivo*” y unido con los “*principios del Estado de Derecho y de Estado social*”, hace posible la intervención del Estado impositivo para garantizar la permanencia y el desarrollo del Estado Social, mediante el establecimiento de obligaciones parafiscales, tal como fue apuntado por Juan Manuel Barquero Estevan cuando citó a Ernst Forsthoff en su obra “*La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*”¹³⁸.

- El ahorro como contribución parafiscal no tributario

Como se ha explicado en este trabajo, el tributo es un instrumento fundamental del Estado Social, para la captación de recursos económicos cuyo fin es la de financiar el Sistema de Seguridad Social y de esa manera responder a las necesidades que impone el marco constitucional sobre materia y satisfacer el derecho social de los ciudadanos.

Sin embargo, la Sala Constitucional consideró que los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda “*no se rigen bajo el sistema*

¹³⁸ Barquero Estevan, Juan Manuel. *La Función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002.

tributario”, la justificación de tal argumento lo hace en razón a que dicha prestación no se adecua al concepto de parafiscalidad.

Consideramos que el aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda no escapa del ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario, toda vez que, el mismo se manifiesta y se perfila en una contribución de tipo fiscal dentro de la categoría de la exacción parafiscal que se deriva de la seguridad social, como consecuencia de la solidaridad que se desprende de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, al señalar el financiamiento solidario mediante aportes económicos.

El Código Orgánico Tributario, prevé en el artículo 1 (ámbito de aplicación) que “*Las disposiciones de este Código Orgánico Tributario son aplicables a los tributos nacionales...*”, tales tributos, se indican en el artículo 12 *ejusdem*, al expresar que “*Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasa, las contribuciones (...), de seguridad social*”¹³⁹.

Dentro del modelo de Estado que señala la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela prevé el establecimiento del régimen tributario, tal como muestra el numeral 6 del artículo 187 y dentro de un sistema tributario conforme a los artículos 316 y 317 de ese texto fundamental, de manera que el Código Orgánico Tributario como parte del Derecho Tributario, pasa a regular todo lo concerniente a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), que puedan establecer la ley para los entes territoriales y no territoriales.

Entonces, ese cuerpo normativo pasa a constituirse en el instrumento normativo “*técnico fundamental del Estado Social Impositivo*”, y es “*el medio jurídico esencial para lograr la igualdad política y social y*

¹³⁹ Código Orgánico Tributario, publicado en la Gaceta Oficial Nro. 37.305 en fecha 17 de octubre de 2001.

*de redistribución económica que proclama la Constitución (...) constituye una garantía fundamental de la democracia*¹⁴⁰ tributaria.

Además constituye el marco jurídico *“aplicable a la relación jurídica que surge del tributo... se ha desarrollado para proteger primordialmente [la] relación de los contribuyentes con el Estado...[para] lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes”*¹⁴¹.

Ahora, la Sala Constitucional en la sentencia comentada, amputó el sometimiento de este tipo de contribución del Código Orgánico Tributario, siendo este el marco jurídico de seguridad jurídica para el administrado y de principio de legalidad de someter a la Administración Pública a lo que prescribe la ley y el derecho, tal como lo anota el artículo 141 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

El argumento utilizado por la Sala Constitucional no contribuye a esclarecer el panorama jurídico del aporte al Ahorro Obligatorio de Vivienda, sino bien, oscurece la realidad de esa prestación pecuniaria, ya que el texto fundamental impone al Estado crear un Sistema de Seguridad Social, el cual se encuentra desarrollado en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y dentro de ese conjunto de normas prevé la organización y ejecución del Régimen Prestacional a la Vivienda, siendo esto el fundamento que debe prescribir la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, en cuanto a los artículos de la Constitución y los aspectos legales que prevé la Ley Orgánica, aun así se ignoraron en la ley especial, lo que conlleva un divorcio del bloque de normas que dispone la materia de seguridad social.

¹⁴⁰ Mejía Betancourt, José Amando. *La Crisis del Derecho Tributario: El caso del BANAVIH*. Revista de Derecho Público, Editorial Jurídica venezolana, N° 130, Caracas, 2012.

¹⁴¹ LA ACTIVIDAD E INACTIVIDAD ADMINISTRATIVA Y LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA. Mejía Betancourt, José Amando. *LA ACTIVIDAD E INACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SOMETIDA AL CONTROL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO*, Colección Estudios Jurídicos N° 96, Caracas, 2012, páginas 519 y 520.

También, mencionó la Sala Constitucional en el fallo comentado que el aporte al Ahorro Obligatorio de Vivienda “*choca con principios fundamentales del Estado social que propugna la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*”, aunque de la motiva de la sentencia comentada no se desprende el análisis a tales principios, sino hace una mención general y en esa trascendente sentencia era importante examinar, dado que la mencionada Sala, es la máxima intérprete de la Constitución de acuerdo a la redacción del artículo 335 *ejusdem*.

Ahora, los principios fundamentales del Estado Social que prescribe el artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y que obvió analizar la Sala Constitucional, son: la justicia, la igualdad, la solidaridad y la ética, dentro de esto se destaca el principio de la solidaridad que hace referencia los artículos 82 y 86 *ejusdem* contenidos en Capítulo V, referido a los “*derechos sociales y de las familias*”.

No hay dudas sobre este particular, ya que la Sala Constitucional en la sentencia comentada reconoció al menos esa situación, cuando indicó que “(...) *el Estado tiene la obligación de conformar un sistema de seguridad social mediante el financiamiento solidario, unitario, eficiente y participativo (...)*”, sin embargo, luego señala que el ahorro obligatorio habitacional choca con dichos principios, por lo que resulta contradictorio los argumentos mencionados en dicho fallo.

- El aporte obligatorio del patrono

El patrono como sujeto pasivo en la contribución parafiscal del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, presenta una peculiaridad separándolo del beneficio directo que procuran los trabajadores de dicho Sistema, sin embargo, los patronos no obtienen ningún tipo de beneficio de los señalado en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat,

esa situación rompe con una de las características de la parafiscalidad, en cuanto a que la contribución deriva un provecho para el sujeto que lo aporta.

La contribución de tipo parafiscal para los patronos, presenta una distorsión, ya que cuesta calificarlo como prestación de tipo parafiscal, sino otro tipo de contribución al Sistema que viene dada por la prestación coactiva que le imponga la ley, de acuerdo a la alícuota que le corresponda, además de otras responsabilidades como agente de retención y de efectuar la oportuna entrega de esos recursos por disposición del marco jurídico.

Ahora, la Sala Constitucional indicó que el patrono que no realice la retención del Aporte del Ahorro Obligatorio y su consignación en el término que establece la ley que rige dicha materia, estaría afectando el *“sistema de seguridad social, al Estado social de derecho y de justicia y a los trabajadores, es de una gravedad medular, siendo que en el primero de los casos implicaría desconocer la propiedad de los trabajadores sobre los aportes al sistema habitacional, y podríamos estar bajo algún supuesto de hecho relacionado con el delito de apropiación indebida calificada previsto en el artículo 470 del Código Penal Venezolano, ya que cabría la duda de los destinos sufridos por esos recursos”*.

El patrono que no entere los aportes en la oportunidad legal con ocasión a la retención que menciona el artículo 31 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, mal puede catalogarse como apropiación indebida tipificada en el artículo 470 del Código Penal venezolano, toda vez que, no estamos ante una relación entre particulares, sino una relación entre el Estado y los administrados, tal apropiación de los recursos económicos que pertenecen al Sistema Prestacional de Vivienda devienen consecuencia administrativas en el orden de sanciones pecuniarias por transgredir el orden legal previsto en

la prenombrada ley, sin perjuicios de las previstas en el Título III, referido a los ilícitos tributarios previsto en el Código Orgánico Tributario.

En todo caso, se estaría ocasionando un daño a dicho sistema por la falta de entrega de los recursos económicos en la oportunidad que fije la ley y no a la supuesta “*propiedad*” del trabajador, ya que el patrono le corresponde asumir la triple responsabilidad dada por la ley, en este caso, como agente de retención de la alícuota del trabajador, contribuyente y entrega de esos recursos.

- El aporte al ahorro obligatorio y el derecho de propiedad

Por antonomasia, la función del aporte al Ahorro Obligatorio a la Vivienda, es la de financiar de manera solidaria al Sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat, de ahí la importancia de apegarse a la letra del constituyente y del legislador ordinario en los artículos que desarrolla el tema del aporte, los cuales hemos hecho referencia anteriormente.

Ahora, la Sala Constitucional argumentó en su sentencia que “*Otro elemento importante a considerar (...), es el carácter especial que le da a este sistema la distribución de la masa de dinero en cuentas individuales, cuya propiedad no es del ente público que se encarga de su administración de forma reglada, si no que es de cada uno de los trabajadores beneficiarios del sistema*”.

En este punto, lo relevante para la prenombrada Sala, es que los aportes al “*ahorro obligatorio*” existe un derecho de propiedad y recae en los trabajadores, a pesar de esto, esa masa de trabajadores no es capaz de ejercer un derecho ni mucho menos contraer otras obligaciones con esos recursos distintas a las previstas en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, por eso, el dominio de esos recursos se le atribuido al Banco de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), esto supone que la propiedad

que invoca la Sala queda entredicha, ya que el derecho de propiedad comporta facultades inmediata, tales como el “*uso, goce y disposición*” de la cosa y que están acreditados en el artículo 115 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y el artículo 545 del Código Civil.

Para situarnos en el contexto de la sentencia comentada, haremos mención a los presupuestos que señala el Código Civil que han sido objeto de estudio por parte de la doctrina nacional y constatar la propiedad de esos aportes, tal como lo señaló la Sala.

El primero de ello, corresponde al “*uso*”, este se refiere al *ius utendi*, es decir, el “*derecho de usar la cosa, el poder de obtener de ella los provechos que derivan de tenerla a disposición*”¹⁴²; respecto al “*goce*” como el *ius fruendi*, que significa exclusivo, esto es, que el propietario impide a los demás el goce de la cosa y, la “*disposición*” que se describe como el *ius abutendi*, o sea el derecho de abusar, tanto material como jurídica de la cosa.

El trabajador como beneficiario del Sistema Prestacional de Vivienda y Hábitat, tal lo dictamina el artículo 99 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, tiene derecho a “*acceder a las políticas, planes programas, proyectos y acciones que el Estado desarrolle en materia de vivienda*”, por ende, está obligado a financiar al Sistema Prestacional mediante el aporte solidario, esto no conlleva a un derecho de propiedad como lo prescribe nuestra carta magna, en tal caso, estaríamos ante la presencia de unos beneficios accesorios del aporte al Ahorro Obligatorio a la Vivienda que previene la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, permitiendo de esa manera al beneficiario aprovechar dichos aportes, bajo unas modalidades que requieren la verificación de unos determinados requisitos que no son de manera inmediata sino mediata.

¹⁴² Código Civil de Venezuela, “Artículos 545 al 553, Derecho Civil”, Instituto de Derecho Privado de la Universidad Central de Venezuela, Venezuela, 1994, pág. 35.

La propiedad como indicamos anteriormente, conlleva al uso, goce y disposición de la cosa, es decir, facultades de efecto inmediato, mientras que el aporte de Ahorro Obligatorio a la Vivienda garantiza el acceso “a las políticas, planes programas, proyectos y acciones que el Estado desarrolle en materia de vivienda”, como efecto jurídico primario a saber: (i) estar inscrito en dicho sistema; (ii) contribuir de manera permanente y (iii) acceder al conjunto de planes y financiamiento que dispone dicho sistema.

Lo cierto de toda esa interpretación ambigua, el derecho de propiedad y el aporte al Ahorro Obligatorio a la Vivienda se oponen entre sí, por tanto, la sentencia carece de todo razonamiento jurídico sobre este punto y más en la interpretación en el orden constitucional, cuando las normas que hacen referencia a la seguridad social, en este caso al financiamiento solidario del Sistema Prestacional a la Vivienda y Hábitat.

- La gestión del Aporte (del crédito fiscal)

En otro orden, una de las características que enfatiza la doctrina especializada citada para este trabajo, es que beneficia exclusivamente al sujeto que señale la ley, por tanto, una vez determinado el monto y enterado como aportes parafiscales al ente autorizado procede a administrarlo bajo los parámetros indicados en la ley, encontrando que dicho Sistema de Seguridad Social ha previsto en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat abrir una cuenta individual, tal como lo reseña el artículo 30 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, ello con la finalidad de realizar los respectivos abonos que se reciban a futuro a favor del titular, pero esa situación no debe confundirse con la naturaleza que envuelve el aporte parafiscal, ya que esto es ajeno a las demás consideraciones que prevea el Sistema.

Insistimos que la obligación exigida primeramente constituye la parafiscalidad del sistema y una vez recibida esa masa de recursos económicos recaen consecuencias accesorias que previene el marco normativo que regula dicho Sistema, en este caso, que cada trabajador posee una cuenta individual en la cual se administran los recursos por ese concepto y representa un crédito tributario de tipo parafiscal a su favor.

Ahora bien, la masa de dinero administrado tiene una doble acepción: (i) son cantidades de dinero que van a financiar el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y, (ii) constituye un crédito parafiscal a favor del aportante, administrado bajo la figura de cuenta individual, lo que se traduce en un doble beneficio desde un punto jurídico, por un lado, ya que el titular se beneficia de los planes que traza la seguridad social a la vivienda previsto en la ley, y por otro lado, posee un crédito tributario con el ente rector del Régimen Prestacional a la Vivienda, lo que permite al trabajador utilizar ese crédito parafiscal, en la forma y condiciones que dicte la ley.

Ese beneficio a que hemos hecho referencia, consiste en emplear esos aporte para: (i) *“pago total o parcial de adquisición, construcción, ampliación, sustitución, restitución y mejora para la reparación o remodelación de vivienda principal, refinanciamiento o pago de créditos hipotecarios o cualquier otra actividad relacionada con el objeto”* de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat; (ii) retirar o continuar cotizando al Régimen Prestacional de Vivienda o en su defecto para extinguir una obligación que se derive de un *“contrato de financiamiento otorgado con recursos de los Fondos a que se refiere”*, la ley comentada; (iii) en caso de fallecimiento del trabajador o del usuario, el saldo de esos créditos parafiscales formarán parte del haber hereditario tal como lo regula el numeral 1 del artículo 18 de la Ley de Impuesto sobre

Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos¹⁴³, y, (iv) el saldo del crédito parafiscal podrá cederlo total o parcial a parientes de línea recta en los términos y condiciones que establezca la ley.

En suma, esos beneficios accesorios para el aportante que hemos hecho referencia precedentemente, han sido recogidos en el artículo 32 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, mientras que para el usuario se encuentra previsto en el artículo 38 *ejusdem*.

No en vano, tenemos que reiterar que esos beneficios no están disponibles de manera directa o inmediata para el aportante, por el contrario se encuentran condicionado a determinados requisitos que contempla la ley antes mencionada, tales como: (i) el pago total o parcial de las obligaciones contraídas con el Régimen Prestacional a la Vivienda y, (ii) la obtención de un derecho social como la jubilación o pensión de vejez, invalidez o discapacidad; la excepción a lo antes mencionado, es que el titular de la cuenta manifieste su voluntad de seguir cotizando al fondo que conforma dicho Régimen Prestacional, en el caso que pase de trabajador a usuario.

Entonces, el contribuyente-beneficiario compone una característica esencial de la parafiscalidad y pone de relieve que el sujeto pasivo aportante de la contribución parafiscal, deriva beneficios que solo favorece a éste excluyendo a cualquier otro, bajo ciertos parámetros legales concebidos en Sistema de Seguridad Social y que se encuentra contenido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Las consecuencias jurídicas secundarias previstas en la ley especial que regula la materia de la Seguridad Social a la Vivienda y Hábitat constituye el punto medular que ha debido abordar la Sala Constitucional, esto es, referirse en primer lugar a la naturaleza jurídica

¹⁴³ Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5391 de fecha 22 de octubre de 1999.

del aporte o contribución parafiscal al Sistema Prestacional a la Vivienda Y Hábitat, y por último, sobre el ahorro obligatorio a la vivienda, para lograr una interpretación más acorde con la letra de los artículos de la Constitución, tantas veces mencionados, lo cual no fue realizado en su oportunidad, sin embargo, dejamos nuestra posición al respecto.

3.9 Impacto de la Sentencia de la Sala Constitucional

Consideramos que, en relación a la sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, no dudamos que encuentre su rechazo por parte de la doctrina especializada, ya que hasta ahora no contribuye a consolidar el tema de la parafiscalidad que desarrolla nuestro ordenamiento jurídico y menos aún en la interpretación de los artículos 82 y 86 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, referido a la seguridad social, específicamente en la solidaridad del Estado y los ciudadanos en la obligación compartida que consagra nuestra carta magna y que se traducen en un contenido parafiscal o contribuciones especiales.

El impacto de esa sentencia hasta ahora lo catalogamos negativo, dado que no aporta nada al tema de la parafiscalidad en el orden social a la vivienda, la razón es que la Sala Constitucional indicó que el *“tema a decidir radica en definir si los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda se encuentran regidos o no por normas del sistema tributario y, por tanto, al instituto de la prescripción establecido en el artículo 55 del Código Orgánico Tributario”*, mientras en dicha decisión puntualizó que *“los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, como parte del régimen prestacional de vivienda y hábitat y del sistema de seguridad social, no se adecuan al concepto de parafiscalidad y por tanto no se rigen bajo el sistema tributario”*.

Los efectos negativos pueden considerarse varios, entre ellos, destacamos los siguientes:

- 1) Que el “*Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, no se puede clasificarse dentro de las contribuciones fiscales y menos parafiscales, ya que “*choca con [los] principios fundamentales del Estado social*”, sin embargo, mencionó que son “*prestaciones obligatorias*” con un fin social y más adelante advierte que son “*propiedad de los trabajadores (...) los aportes al sistema habitacional*”, esto último es contrario con el fin social, dado que los intereses particulares no puede estar por encima de los intereses generales.
- 2) Estamos ante una obligación forzosa que rompe con el tema tributario ya que así lo ha mencionado la Sala, esa situación abre la posibilidad de establecer obligaciones a futuro en otro orden, bajo una justificación desacertada, pero en el caso del “*Ahorro Obligatorio de Vivienda*” constituye a una prestación que se ajusta a la obligación compartida que pregonan el texto fundamental, se manifiesta desde el plano tributario y se vale para establecer los elementos objetivos y subjetivos.
- 3) La Sala, da preeminencia a la figura del “*Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, obviando la disposición constitucional de “*obligación compartida*”, como manifestación del Estado Social de Derecho, en cuanto a la intervención en el orden social y económico. El Ahorro solo constituye consecuencias accesorias del Régimen Prestacional que lo desarrolla.
- 4) La Sala justifica su criterio en razón a la exposición de motivo de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, cuando señala que “*Someter el ahorro habitacional dentro de los supuestos de la parafiscalidad y por ende al régimen tributario común, representaría una desnaturalización de este aporte*”, siendo que la “*exposición motivo*”, no “*posee carácter*

normativo”, de acuerdo al criterio fijado en sentencia de fecha 6 de febrero de 2001, caso Corporación de Turismo de Venezuela (CORPOTURISMO)¹⁴⁴.

- 5) Además en el fallo comentado menciona: *“Sin embargo, quedará de parte del legislador establecer en qué casos las recaudaciones hechas en el marco del sistema de seguridad social tendrán o no el carácter de tributos a los efectos de que sea aplicable la normativa tributaria, ello con fundamento en el artículo 12 del Código Orgánico Tributario que señala que los tributos recaudados en el marco del sistema de seguridad social, se regirán por esta norma de carácter tributaria”*, en este caso, consideramos que el constitucionalista plasmó en la carta magna la *“obligación compartida”* entre el Estado y los ciudadanos, para asegurar la efectividad del derecho social a la vivienda, mediante el *“financiamiento solidario”*, representado en este caso por contribuciones parafiscales, por tanto, la calificación viene dada por la carta magna.
- 6) La sentencia ilustrada menciona que *“a la luz de la concepción del estado social de derecho y de justicia, en el que el interés superior es el del trabajador; no puede llevarnos a otra conclusión que a declarar la imprescriptibilidad de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda”*. Consideramos que no se trata del interés superior del trabajador, sino la obligación que deriva del propio texto constitucional enmarcado en el Capítulo de los Derechos Sociales, al ser concebido de esa manera, la contribución de tipo social debe resultar imprescriptible.

¹⁴⁴ Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Corporación de Turismo de Venezuela (CORPOTURISMO), sentencia n° 93 de fecha 6 de febrero de 2001. Véase: <http://www.tsj.gov.ve/decisiones/scon/febrero/93-060201-00-1529%20.htm>.

3.10 Elementos objetivos y subjetivos de la parafiscalidad presente en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat

En párrafos anteriores, indicamos que el Código Orgánico Tributario es el instrumento técnico y jurídico fundamental del Estado impositivo, a través de sus normas permite orientar el establecimiento de tributos apegados con el sistema tributario que advierte la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

No podemos dudar que a través de ese orden normativo, se diseñó la estructura que determina la prestación parafiscal concebida en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, ya que de una lectura de los artículos involucrados se aprecia el desarrollo de los elementos objetivo y subjetivo esenciales de la contribución en el orden social.

El elemento objetivo que no es otro que el hecho imponible, el cual constituye el presupuesto necesario para tipificar el tributo, que en este caso vale igual para la contribución parafiscal.

Pues bien, observamos que en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, la relación de trabajo constituye el hecho imponible como elemento objetivo cuya base imponible lo compone el salario que percibe ese trabajador, en el caso de los sujetos que deseen incorporarse de manera voluntaria al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, corresponderá al ingreso que este declare percibir, como base para determinar la contribución parafiscal.

En dicho instrumento normativo se observa otro elemento objetivo, representado en este caso por la alícuota que se aplica a la base de cálculo que no es otro que el salario del trabajador o ingresos del usuario, que debe determinar el patrono y enterar en el lapso que fija esa ley, esto es, “*dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes*”, tal como lo

indica la redacción final del artículo 32 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, so pena de aplicar las sanciones correspondientes por infracción de esa norma jurídica en particular.

El legislador nacional ha previsto también, que la alícuota del ahorro obligatorio no podrá ser menor del tres por ciento (3%) y así lo menciona la parte final del numeral 5 del artículo 30 *eiusdem*, el cual se distribuye de la siguiente manera: el trabajador un tercio porcentual (1/3%) del salario que perciba, mientras que el patrono le corresponde dos tercios porcentuales (2/3%) sobre el salario del trabajador, todo ello equivale al tres por ciento (3%).

De manera, que estamos en presencia de un elemento objetivo de naturaleza cuantitativa como lo es la alícuota que permite determinar la contribución parafiscal en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, una vez enterado, se procede a administrarlo bajo un denominado Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda o Fondo de Ahorro Voluntario para la Vivienda, para el caso de los usuarios.

Por último, el Régimen Prestacional a la Vivienda y Hábitat contempla el elemento subjetivo, representado por los sujetos activo y pasivo, el primero de ellos, recae en el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat (BANAVIH), como ente receptor de los recursos, tal como lo dispone el artículo 21 *eiusdem*, mientras que los sujetos pasivos lo constituyen los trabajadores, empleadores¹⁴⁵ y afiliados, según lo indicado en los artículos 30 y 36 *eiusdem*.

Cabe agregar, que dicha ley, contempla un régimen sancionatorio por incumplimiento a lo dispuesto en ese marco normativo, que solo es

¹⁴⁵ En el caso de los empleadores se presenta un situación atípica respecto a la contribución parafiscal que debe aportar al sistema, constituye una carga sin ningún tipo de prestación o beneficio, es decir, no es beneficiario directo ni indirecto del régimen prestacional a la vivienda, a diferencia como sucede con los trabajadores y afiliados que se favorecen de los programas sociales a la vivienda, tan solo se identifica con la característica de la parafiscalidad en cuanto al aporte que está obligado por ley a realizar, exceptuando a las demás, por lo que su aporte se asemeja como un impuesto, es decir, una relación unilateral para contribuir con el sostenimiento del sistema prestacional, nada más.

aplicado a los patronos cuando estos dejen de enterar en el plazo que indica ese instrumento legal, los recursos retenidos a los trabajadores.

Del estudio de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, observamos que: (i) el aporte patronal efectuado al sistema no se convierte jurídicamente beneficiario directo e indirecto del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y (ii) recae sobre él las sanciones administrativas en caso que infrinja la ley.

Esa situación rompe con el esquema histórico y tradicional, en lo que concierne a una de las características de la parafiscalidad, que no es otro, que beneficiar a las personas que realizar este tipo de aporte, por lo que merece una especial atención para un próximo trabajo en el que se contemple, también el caso de los aportantes voluntarios o ahorristas voluntarios, cuyo elemento coercitivo y aplicación de sanciones administrativas quedan eximidas de cualquier responsabilidad.

Conclusiones

La parafiscalidad en Francia fue adoptada como una medida de intervención del Estado en el orden económico y acogido provisionalmente para apalea los efectos de la postguerra, con los recursos captados del sector privado se invirtieron a favor de los sujetos que realizaban los aportes, logrando incentivar y activar el aparato productivo, de esa experiencia positiva permitió su reconocimiento en el ordenamiento jurídico, logrando evolucionar en los aspectos que lo involucran y que hoy conocemos como institución.

Con la instauración del Estado Social y Estado de Derecho, hoy fusionado en Estado Social de Derecho, permitió al Estado incursionar o intervenir mediante su soberanía tributaria en el orden económico y social, de esa manera estableció y exigió contribuciones de este tipo a determinados sujetos, esto permitió crear, diseñar implementar un Sistema de Seguridad Social, sostenido por el financiamiento de capital privado para favorecer a estos y excluir al general, lo que se tradujo en un beneficio para los sujetos.

La Constitución de España de 1978, no consagró en sus normas la parafiscalidad, sin embargo, fue consideraron como un verdadero tributo en la categoría de impuesto de carácter económico y exigible, esto por poseer los rasgos del tributo que respondían a finalidades concretas y determinadas, creando un régimen jurídico particular y siempre enmarcado en el principio de legalidad tributaria; en Colombia la Carta Política de 1991, consagró dentro de sus normas las contribuciones fiscales y parafiscales, quedando legitimada en el ordenamiento jurídico, esto permitió extender su potestad de manera excepcional a los Departamentos y Municipios, mientras que en el caso venezolano la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, consagró en el artículo 307 la contribución parafiscal para sector económico, únicamente

para el Estado, esto no fue óbice para establecer este tipo de contribuciones en el orden social, según lo previsto en los artículos 82 y 86 *ejusdem*.

El tributo constituye un instrumento fundamental del Estado Social, le permite recaudar recursos económicos para financiar un Sistema de Seguridad Social y de esa manera responder a las necesidades que impone el marco constitucional sobre materia y satisfacer el derecho social de los ciudadanos.

El Estado Social es fundamental para el individuo, a través de aquel le permite incentivar la actuación del ciudadano y del Estado de manera solidaria, en procura existencial del individuo, dado que este no puede proveerse por sí solo la conveniencia de su existencia, superando así el Estado neutral en los asuntos sociales.

El Estado Social de Derecho contempla la soberanía tributaria mediante las contribuciones fiscales y parafiscales, esta última con una marcada incidencia fiscal en la denominada contribución de “*ahorro obligatorio para la vivienda*” que previene la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, es una contribución coactiva destinada para financiar el sistema que consagra dicho Régimen Prestacional, lo que en definitiva permitirá la materialización del derecho constitucional a la vivienda, mediante los planes y políticas que se diseñen en ese marco normativo.

La doctrina patria no han dudado en afirmar sobre la naturaleza tributaria de la contribución parafiscal en el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, nuestra postura va en la misma línea por ello fue relevante realizar un análisis a los artículos 2 (referido al Estado Social de Derecho), 3 (fines del Estado), 82 (derecho a la vivienda), 86 (derecho a la seguridad social), 133 (deber a contribuir), 141 (principio de la

Administración), 307 (contribuciones parafiscales) y 317 (legalidad tributaria) de la actual Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, ya que conforman el entramado jurídico que permite la existencia de la contribución parafiscalidad en nuestro ordenamiento jurídico y exigir la correspondiente contribución sin que la misma se constituya en una obligación forzosa sin justificación legal.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela contempla en su artículo 133, el deber de coadyuvar en los gastos públicos, mediante el pago de tributos, dentro de este encontramos la especie de contribuciones de la cual se deriva o están comprendidas las contribuciones parafiscales que sirve de canal para que el Estado interventor exija a los ciudadanos una prestación forzosa pecuniaria para contribuir con los derechos sociales o económicos, por tanto, son de naturaleza tributaria.

A través de la intervención del Estado en el orden económico, social y cultural, puede ejercer su soberanía tributaria para canalizar recursos privados para financiar actividades que conciernen en esos ámbitos, por tanto, tales recursos son administrados bajo la modalidad que dictamine la ley y no pueden ser destinado para otros fines distintos, esto representa una característica excepcional a los principios de legalidad presupuestaria y de unidad de caja.

El *“aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda”*, según la sentencia del fecha 28 de noviembre de 2011, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, no tiene como propósito financiar a un organismo sino a un sistema denominado Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, enmarcado dentro de un Sistema de Seguridad Social previsto en el artículo 86 de nuestra carta magna y desarrollada en la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, por tanto, lo previsto en la Ley del Régimen de Vivienda y Hábitat resulta contrario a lo indicado en la

Constitución de 1999 y a la mencionada Ley Orgánica, previsiones que no estimó la Sala, por tanto, hay un divorcio del bloque de normas que dispone la materia de seguridad social.

La contribución parafiscal ha sido denominada como “*aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, se concreta mediante el hecho jurídico de la relación patrono-empleado y de la adhesión voluntaria al sistema, una vez determinado el aporte social se debe enterar los recursos económicos recaudados al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, para ser administrados por el BANAVIH, en definitiva constituye el aporte de tipo parafiscal que hace referencia la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social del 2012

El “*aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, está previsto en la Ley del Régimen de Vivienda y Hábitat, establece una serie de regulaciones jurídicas secundarias bajo estipulaciones sometidas y condicionadas a determinados requisitos a favor de los trabajadores o usuarios, pero lo importante en este caso, es la exigencia del aporte como hecho jurídico que demanda la carta magna y la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, lo demás son consecuencias accesorias en beneficio de las personas que lo contribuyen, salvo el patrono que ha quedado en el limbo, dado que no se beneficia de dicho régimen.

La Sala Constitucional en un fallo dictado con ocasión a un recurso de revisión de sentencia, desconoció el carácter tributario que detenta la contribución parafiscal en el Régimen Prestacional de Vivienda, aunado a la ausencia de interpretación de las normas constitucionales que se encuentra involucradas para establecer este tipo de prestación. Existe una errada interpretación a los principios que rigen el Estado Social de Derecho previsto en el artículo 2 de la carta magna, en el que destaca la “*solidaridad*”, pero en la sentencia del 28 de noviembre de 2011, tan solo hizo una mera mención.

La Sala dio preeminencia y valor jurídico a la exposición de motivos de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, para justificar que no se trata de una contribución de tipo parafiscal, obviando el criterio sentado en la sentencia del 6 de febrero de 2001, en el caso “*Corporación de Turismo de Venezuela*”, en la que indicó que la exposición de motivos no “posee carácter normativo”.

En cuanto a la propiedad del “*aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, consideramos que se trata de un crédito parafiscal a favor del titular del beneficio, sin embargo la Sala lo abordó desde el punto de vista del derecho de propiedad, su utilización recae para: (i) “*el pago total o parcial de adquisición, construcción, ampliación, sustitución, restitución y mejora para la reparación o remodelación de vivienda principal, refinanciamiento o pago de créditos hipotecarios o cualquier otra actividad relacionada con el objeto*” de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat; (ii) retirar o continuar cotizando al Régimen Prestacional de Vivienda o en su defecto para extinguir una obligación que se derive de una “*contrato de financiamiento otorgado con recursos de los Fondos a que se refiere*”, la ley comentada; (iii) en caso de fallecimiento del trabajador o del usuario, el saldo de esos créditos parafiscales formarán parte del haber hereditario que señala el numeral 1 del artículo 18 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y demás Ramos Conexos, y, (iv) el saldo del crédito parafiscal podrá cederlo total o parcial en parientes de línea recta en los términos y condiciones que establezca la ley.

La Sala Constitucional afirmó que no se trataba de una contribución de tipo parafiscal, siembra la duda que no es un tributo, entonces ¿qué es?, no lo podemos considerar como un ahorro que le pertenece a los trabajadores, tal como lo indicó en la sentencia de la Sala, la posición de

la doctrina ha sido patente en considerarlo como un tributo, por lo que, no dudamos que el criterio sentado sufra una modificación a futuro.

Ese aporte no escapa del ámbito de aplicación del Código Orgánico Tributario, la prestación se manifiesta como un tributo dentro de la clasificación contribución “*parafiscal*” que se deriva de la seguridad social, por tanto, sometido a los dispuesto en el artículo 12 *ejusdem*, “*Están sometido al imperio de este Código (...) las contribuciones de seguridad social*”, además, por tratarse de un aporte a la seguridad social, consideramos que no debe aplicarse la figura de la prescripción, ya que se estaría atentando contra el sistema del Régimen Prestacional a la Vivienda, en el sentido que los derechos constitucionales sociales no deberían prescriben.

Mal puede catalogarse como apropiación indebida tipificada en el artículo 470 del Código Penal venezolano, a los “*aporte al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda*”, no estamos ante una relación entre particulares, sino una relación entre el Estado y los ciudadanos, la apropiación de los recursos económicos que pertenecen al Sistema Prestacional de Vivienda devienen consecuencia administrativas en el orden de sanciones pecuniarias cuando se transgreden la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, salvo las consecuencia previstas en el Título III, referido a los ilícitos tributarios previsto en el Código Orgánico Tributario, dada la naturaleza tributaria en el orden social.

La Sala Constitucional cuestionó la naturaleza tributaria de la parafiscalidad en orden social, esa situación deja la posibilidad que se establezcan obligaciones forzosas a futuro apartándose del principio de legalidad tributaria, estas puedan entrar dentro de la clasificación de los tributos y regidas por la materia tributaria, sostener lo contrario, podría lesionar la esfera jurídica de los administrados, ya que es a todas luces

contrario al Estado Social que pregona el texto fundamental, no estaríamos ante un Estado interventor sino un Estado arbitrario.

El aporte parafiscal de vivienda y hábitat al ser considerado como un tributo antes del 28 de noviembre de 2011, el trabajador contaba con la seguridad jurídica de acudir a los Tribunales Superiores Tributarios exigir al patrono el pago de retenciones al sistema del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, por concepto del aporte del “*ahorro obligatorio*”, ahora el panorama se muestra actualmente distinto, ya que deja a la deriva al trabajador por no contar con un órgano jurisdiccional natural, para entablar su reclamo y esto en razón a la sentencia de esa fecha.

Por último, no dudamos que la Sala Constitucional revierta el criterio sentado el 28 de noviembre de 2011, dado lo contradictorio de su análisis que no es cónsono con la finalidad que persigue la seguridad social en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y más con el Estado Social de Derecho.

Bibliografía

1. Aguirre Martínez, Eduardo. *Seguridad Integral en la Organización*. Primera Edición, Editorial Trillas, 1986.
2. Anuario de Derecho Público, Año 3 Centro de Estudios de Derecho Público de la Universidad Monteávila, FUNEDA, Caracas, 2011.
3. Barquero E., Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, Madrid, 2002.
4. Bravo, J., Revista de Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Tipología de las prestaciones pecuniarias obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*, N° 49, Bogotá, 1999.
5. Brewer-Carías, Allan R. *Derecho Administrativo, Principios del Derecho Público, Administración Pública y Derecho administrativo, Personalidad Jurídica en el Derecho Administrativo*, Tomo I, Universidad Externado de Colombia y Universidad Central de Venezuela, 2005.
6. Brewer-Carías, Allan R. debate constituyente *Nuestra propuesta en relación con el régimen constitucional del sistema económico*, (aporte a la Asamblea Nacional Constituyente), Tomo III "18 de octubre - 30 noviembre de 1999", Fundación de Derecho Público, Caracas, 1999.
7. Collado Yurrita, Miguel Angel, *Derecho Financiero y Tributario*, (AAVV), Atelier, Barcelona, 2009.
8. Código Civil Venezolano, Gaceta N° 2.990 Extraordinaria del 26 de Julio de 1982.
9. Combellas, Ricardo. *Estado de Derecho, Crisis y Renovación*, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1990.
10. Combellas, Ricardo. en el Libro-Homenaje a Manuel García Pelayo, Tomo I, Universidad Central de Venezuela, *Crisis y*

Reformulación de los Principios Jurídico-Político del Estado de Derecho en el Estado Social, Caracas, 1980.

11. Constitución de Venezuela de 1947.
12. Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela de 1999.
13. Constitución Nacional de 1961, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 662 de fecha 23 de enero de 1961.
14. Conto Posada, Myriam. *Financiamiento de los agricultores al desarrollo tecnológico. Naturaleza jurídica e impacto en el sector palmero colombiano*, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2008.
15. Contraloría General de la República, Informe Social 2010. *La Política Pública y el Control Fiscal de la Parafiscalidad en los Sectores Laboral y de Seguridad Social Colombianos 2006-2010*, Imprenta Nacional, 2010.
16. Corte Constitucional de la República de Colombia, Magistrado Ponente Ciro Angarita Baron, Sentencia N° C-040 de 1993.
17. Corte Constitucional de la República de Colombia, Magistrado Ponente Fabio Morón Díaz, Sentencia N° C-545 de 1994.
18. Corte Suprema de Justicia de la Nación República de Argentina, *La Importancia de la Comparación Jurídica para la Evolución del Derecho Público en Europa*, por Karl-Peter Sommermann, Buenos Aires, 2005.
19. Cuadernos Tributarios Revista N° 22, *EL PRINCIPIO INFORMADOR EN LA TASA: EL BENEFICIO, EL COSTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA*, por Villanueva Gutiérrez, Walker. Perú, 1998.
20. Decreto 111 de 1996, *El Estatuto Orgánico del Presupuesto*, publicado en el Diario Oficial 42.692 de enero 18 de 1996.
21. Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicado en la Gaceta Oficial N° 39.197 de fecha 10 de junio de 2009.

22. Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicado en la Gaceta Oficial Extraordinaria, N° 5889 de fecha 31 de julio de 2008.
23. Duverger, Maurice. *Hacienda pública*. Enrique Begarí Perpiña (trad.) Barcelona, Editorial Bosh, 1980.
24. Duverger, Maurice. *Instituciones Financieras*, Bosch, Barcelona, 1960.
25. *El Derecho Administrativo en los albores del siglo XXI*, Colección Texto de Jurisprudencia Conmemorativa de los 10 años de la Maestría en Derecho Administrativo, Editor Manuel Alberto Restrepo Facultad de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2007.
26. Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de Derecho Financiero*. 12ª Edición. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., 2006.
27. Gaceta Constitucional Número 89, Bogotá D.E., de fecha 4 de junio de 1991. Véase también: http://www.elabedul.net/Documentos/Temas/Asamblea_Constituvente/Gaceta_089.pdf.
28. García de la Mora, Leonardo y otro, *Derecho Financiero y Tributario*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 1999.
29. Garrido Falla, Fernando y otros, *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Editorial TECNOS, España, 2005.
30. Jacques Rouseeau, Jean, *El Contrato Social*, Editorial EDAF, S.L., Madrid, 2009.
31. Jarach, Dino. *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones CIMA, Buenos Aires, 1980.
32. Kelsen, Hans. *Teoría Pura del Derecho*, Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1977.
33. La Actividad e Inactividad Administrativa y la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Colección Estudios Jurídicos N° 96, Caracas, 2012.

34. Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.
Véase:
http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/l81989.t2.html#a6
35. Ley de Impuesto sobre Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos Conexos, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5391 de fecha 22 de octubre de 1999.
36. Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social Integral, Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.199 de fecha 30 de diciembre de 1997.
37. Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.891 de fecha 31 de julio de 2008.
38. Maduro Luyando, Eloy. *Curso de Obligaciones, Derecho Civil III*, Universidad Católica Andrés Bello, Editorial Texto, 1999.
39. Magaldi, Nuria, *Procura existencial, Estado de Derecho y Estado Social*, Serie de Teoría Jurídica y Filosófica del Derecho N° 48, Universidad Externado de Colombia, 2007.
40. Manual de Estilo, El Nacional, Editorial CEC, C.A., Caracas, 2001.
41. Martín Queralt, J. y Lozano Serrano, C.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos, S.A., Madrid, 1990.
42. Méndez, A. *Comentarios al Proyecto de Ley del Sistema de Seguridad Social: una visión general. Ámbito Jurídico*. Año III. N° 51. Caracas., 2001.
43. Montaña Plata, Alberto. *El concepto de servicio público en el derecho administrativo*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2005.
44. Plazas Vega, Mauricio. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Editorial Tennis, Bogotá, 2000.
45. Querol, Francis. *La parafiscalité*, CNRS Editions, 1977,

46. Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre.
Véase: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Derogadas/r7-rdleg1091-1988.html.
47. Revista de Derecho Público, Editorial Jurídica venezolana, N° 130, Caracas, 2012.
48. Revista de Derecho Tributario N° 119, Julio-Agosto- Septiembre 2008, LEGIS, Caracas, 2008.
49. Revista de Estudios Políticos (Nueva Época), Meil Landwerlin, Gerardo. *El Estado Social de Derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones para dos posiciones políticas*. N° 42 (Noviembre-Diciembre), 1984.
50. Rodríguez de Santiago, José María. *La Administración del Estado Social*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2007.
51. Romero-Muci, Humberto. *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: El caso de las Contribuciones previstas en las Leyes Orgánicas de Ciencia, Tecnología e Innovación y contra el Tráfico Ilícito y el Consumo de Sustancias Estupefacientes y Psicotrópicas*. Véase: http://www.avdt.org.ve/act_eventos/avdt_eventprox_cont03.html
52. Rodríguez de Santiago, José María. *La Administración del Estado Social*, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2007.
53. Rousseau, Jean Jacques. *El contrato social*, Editorial EDAF, S.L., Madrid, 2009.
54. Ruan Santos, Gabriel, *El Impacto Institucional de las Exacciones Parafiscales*, Trabajo monográfico, Ediciones Liber, Caracas, 2008.
55. Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 85 del 24 de enero de 2002, caso: “Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (ASODEVIPRILARA)”.

56. Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, Sentencia N° 1771 de fecha 28 de noviembre de 2011, caso: “*solicitud de revisión de la sentencia ‘Inversiones Mukaren C.A.’*”
57. Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero, sentencia N° C-040 del año 1993.
58. Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Ciro Angarita Barón, sentencia N° C-040 del año 1993.
59. Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Alejandro Martínez Caballero, sentencia N° C-191 del año 1996.
60. Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Antonio Barrera Carbonell, sentencia N° C-308 del año 1994.
61. Sala Plena de la Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Jorge Arango Mejía, Sentencia N° C-152 del año 1994.
62. Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, caso: Festejo Mar, C.A., sentencia N° 1007, de fecha 18 de septiembre de 2008.
63. Sánchez Pantaleón, Nelly Zuleima, *Técnicas y Metodología de la Investigación Jurídica*, LIVROSCA, Caracas, 2007.
64. Sommermann, Karl Peter, *EL Papel de la Ley Alemana de la Justicia Administrativa para la realización del Estado de Derecho*, en la Ley de Justicia Administrativa Alemana, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2009.
65. Tarnoi, Ladislao. El Nuevo Ideal Nacional de Venezuela *Vida y Obra de Marcos Pérez Jiménez*, Madrid, 1954.
66. Tratado de Tributación, *Derecho Tributario Volumen I*, Tomo I, Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo, DEPALMA, Buenos Aires, 2003.

67. Vicente-Arche Domingo F., *Notas de derecho financiero a la Ley de tasas y exacciones parafiscales de 26 de diciembre de 1958*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 29/1959.
68. VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, *Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales*, AVDT, Caracas, 2006.
69. X Jornadas venezolanas de Derecho Tributario 2011, Tema II *Armonización Tributaria*, AVDT, Caracas, 2011.