

## ***Comentario Jurisprudencial***

### ***La nueva naturaleza jurídica del aporte del Banavih. (Comentario a la Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Expediente n° 11-1279)***

José Amando Mejía Betancourt\*

---

#### **Introducción**

Con la Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que le cambió la naturaleza jurídica al aporte del BANAVIH (Banco Nacional de Vivienda y Hábitat), se pretende crear en Venezuela una categoría de prestaciones obligatorias pecuniarias no tributarias.

La tendencia universal es que este tipo de prestaciones forzosas se han de llevar al Derecho Tributario, y se les ha dado una naturaleza jurídica tributaria, por razones constitucionales y políticas como consecuencia del Estado Social. En el derecho comparado se ha producido una transformación contemporánea, casi completa, de este tipo de prestaciones forzosas en contribuciones tributarias. Dada la seguridad y garantías que ofrece el Derecho Tributario como disciplina autónoma y como instrumento político colectivo de la convivencia social. Es el llamado problema tributario de la parafiscalidad social.

Sin embargo, hoy en día, sin fundamento válido y de manera insólita, se está produciendo en Venezuela una transformación a contra corriente de lo que ocurre en el derecho comparado. Pues la Jurisprudencia Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia está promoviendo una irresponsable regresión, ya que, contribuciones que eran tributarias ahora se consideran como prestaciones pecuniarias no tributarias.

La reciente Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11 de la Sala Constitucional del TSJ, que declara que las contribuciones parafiscales del BANAVIH no tienen naturaleza tributaria, y que constituyen contribuciones parafiscales no tributarias, creó en nuestro Derecho público, de manera pretoriana y sin justificación teórica ni política válida y, en contra de los principios constitucionales del Estado Social, la categoría jurídica de prestaciones pecuniarias no tributarias. Con lo cual, se produce un injustificable retroceso del Estado de Derecho que rompe y desgaja el Derecho Tributario innecesariamente, y hace surgir una actividad administrativa de coacción no tributaria, sometida, ahora, al Derecho Administrativo.

\* Abogado UCAB. Doctor en Derecho de la Universidad de París (II). Diploma Superior de la Universidad de París (II) en: Derecho Tributario; Derecho Administrativo; y Derecho Comercial. Profesor en la UNIMET, UCV y UCAT. Coordinador de la Maestría en Gerencia Tributaria de la Empresa. UNIMET.

Esta jurisprudencia ignora de manera abismal la historia del Derecho Tributario como disciplina jurídica autónoma, que surgió precisamente de la necesidad imperiosa de que una rama del Derecho Administrativo relacionada con las prestaciones obligatorias y pecuniarias de los particulares y la actividad administrativa de coacción, evolucionara, por imperativo del Estado Social constitucional que se desarrolla luego de la segunda guerra mundial, hacia un derecho administrativo específico y casi autónomo, que se constituye en el Derecho Tributario. Ignorando también, la modificación de los principios y la evolución que se ha producido del Derecho tributario liberal al Derecho tributario en el Estado Social. Que tiene una especificidad propia y muy acusada, y se erige en una especialización muy profunda del Derecho Administrativo que le da una gran autonomía, realismo e independencia teórica. Y que tiene además su fundamento, precisamente, en la necesidad de crear un Derecho especial para regular las prestaciones pecuniarias obligatorias de los particulares, que garantice los derechos individuales de los particulares y las obligaciones de solidaridad de éstos con el Estado y la sociedad política. Además, el Derecho Tributario, pasa a ser el instrumento técnico fundamental del Estado Social Impositivo y de la democracia tributaria, y el medio jurídico esencial para lograr la igualdad política y social y la redistribución económica que proclama la Constitución. El Derecho Tributario evoluciona a la par del Estado Social de Derecho, como un hecho crucial e históricamente fundamental de la sociedad política, y constituye una garantía fundamental de la democracia. Ignorar esta realidad demuestra el escaso conocimiento que se tiene del papel del Derecho Tributario en el Estado Social contemporáneo.

Pero además, cosa sumamente grave, esta sentencia provoca la ausencia de garantías jurídicas específicas para el cumplimiento de las prestaciones forzosas no pecuniarias y un sin número de problemas que se suscitan al sacarlas del Derecho tributario.

#### **I. La nueva naturaleza jurídica del aporte del BANAVIH**

La Ley Orgánica de Vivienda y Hábitat creó una prestación forzosa, que luego de muchas discusiones, la jurisprudencia de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) estableció que se trataba de un tributo. Posteriormente la Sala Constitucional del TSJ en la Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, que estamos comentando, estableció que no tenía naturaleza tributaria y le cambia la naturaleza jurídica, para dejar establecido que se trata de una prestación pecuniaria forzosa no tributaria. En dicha Sentencia se establece que: Se "considera 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 las normas del derecho tributario".

Se pasa, entonces, de una relación jurídico tributaria, a una relación jurídico administrativa, que deja de estar garantizada por el Derecho tributario y se somete, dicha prestación forzosa, al Derecho administrativo. Se saca, pues, esta contribución del Derecho Tributario.

Con lo cual, se crea en nuestro derecho público, una nueva contribución pecuniaria, cuya naturaleza jurídica es, ahora, la de una "contribución pecuniaria administrativa", conforme a lo establecido en la Constitución en los artículos 133, 86 y 82, que se constituye, ahora, como una prestación forzosa no tributaria; se crea, además, una capacidad contributiva no tributaria, según el artículo 86 de la Constitución. Y, por lo tanto, no se le aplican los principios constitucionales del Sistema Tributario previstos en los artículos 316 y 317 de la Constitución.

La actividad de coacción de la Administración, para la recaudación de estos ingresos públicos, y la relación jurídica que surge de este tipo de contribuciones pecuniarias no tributarias, no tienen reglas ni un régimen jurídico específico. La Ley Orgánica de Hacienda Pública (LOHPN) que fue irregularmente derogada recientemente, (Ley derogatoria parcial de la LOHPN. GO. n° 39.238 de 10-08-09), no se sabe si le es aplicable.

Lo que si no tiene duda es que los dineros recaudados con esta contribución constituyen ingresos públicos, y son dineros públicos sometidos al Derecho administrativo financiero. Se les aplica la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado. (GO, N° 39.893 de 28-03-12), que establece: Art. 2: "Captación de ingresos públicos y en su aplicación para el cumplimiento de los fines del Estado"; y, Art. 3: "los sistemas tributarios y de administración de bienes, regulados por Leyes especiales, conforman la administración financiera del Estado".

## **II. Los fundamentos de la modificación de la naturaleza tributaria del aporte del BANAVIH**

La sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, se plantea cuatro problemas: 1) en relación a la base imponible, que ahora la debemos llamar base de cálculo de la contribución, el paso del concepto del salario normal al salario integral. 2) La prescripción de las obligaciones tributarias, ahora de las contribuciones pecuniarias administrativas; en particular la prescripción de la obligación de enterar lo retenido. 3) El procedimiento de fiscalización aplicado por el BANAVIH. Y, 4) La declaración en la exposición de motivos de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social (LOSSS), que estos aportes no tienen naturaleza tributaria. (Ley dictada por el Ejecutivo)

La solución jurisprudencial frente a estos problemas fue declarar la naturaleza no tributaria de este tipo de prestaciones pecuniarias forzosas, y que, por lo tanto, no se les aplica el Código Orgánico Tributario (COT). De esta manera, pretenden resolver los problemas planteados.

En nuestra opinión, no era necesaria semejante voltereta, pues la solución a los problemas planteados se puede obtener de otra manera: 1) En relación a la base de imposición: Aplicar el concepto de salario integral a partir de la última reforma del 2008 de la Ley Orgánica del BANAVIH. 2) En relación a la prescripción: Desaplicar el COT y aplicar la prescripción decenal prevista en el Código Civil y en la LOHPN. 3) En relación al procedimiento de fiscalización: Aplicar el COT. 4) En relación a la exposición de motivos de la LOSSS, seguir aplicando el criterio establecido por la Sala Político Administrativa del TSJ.

Adicionalmente, esta Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, plantea un gravísimo cambio de criterio en relación a los procedimientos administrativos especiales y a la "prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido", como causal de nulidad absoluta prevista en la LOPA Art. 19 n° 4, haciendo desaparecer el concepto de procedimiento especial del derecho administrativo formal.

En relación a sus fundamentos técnicos, la Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, establece que el aporte es propiedad de los aportantes, lo cual es un error. Ya hemos dicho que los aportes constituyen ingresos públicos y que se trata de un dinero público. El aportante lo que tiene es un derecho de crédito contra el Estado por el monto del aporte, lo que constituye un derecho público subjetivo del aportante; y aquí la Sentencia sigue cometiendo el mismo error que la Exposición de Motivos de la LOSSS, cuando afirma en relación a los aportes: "a una masa de dinero distribuidas en cuentas individuales y que son propiedad exclusiva de cada uno de los aportantes". En efecto, como hemos dicho, estos dineros están afectados a un servicio público y sometido a un régimen jurídico de derecho público. Si el dinero se distribuye en cuentas individuales, esto no significa que existe una propiedad del aportante sobre ellos, sino que se crea un simple mecanismo de registro y control, lo que es tan solo un concepto contable. El hecho que, por otra parte, se proclame su disponibilidad, vía cesión y transmisión hereditaria, tampoco influye en su naturaleza como dineros públicos. Y si han sido previstos como un ahorro, eso no altera su naturaleza de dineros públicos debido a que son producto de una prestación forzosa.

En relación a sus fundamentos teóricos, la Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, proclama que el sistema tributario tiene diferencias con el sistema de seguridad social. A lo cual se le puede oponer una objeción conceptual, ya que, no es posible hacer semejante comparación. En efecto, el sistema tributario es concebido para el financiamiento de las actividades del Estado, mientras que el sistema de seguridad social lo es para la prestación del servicio público de la seguridad social; y, el sistema tributario es entonces el sistema de financiamiento del sistema de la seguridad social. Por otra parte, la Sentencia también afirma que el sistema tributario no es compatible con el Estado Social, a lo cual, se le puede hacer la grave objeción teórica de que, precisamente, el sistema tributario es el principal instrumento del el Estado Social de Derecho, por lo que, constitucionalmente el sistema tributario está al servicio del Estado Social.

### **III. Las consecuencias de la nueva naturaleza jurídica del aporte del BANAVIH**

La nueva naturaleza jurídica del aporte del BANAVIH acarrea un conjunto de consecuencias jurídicas materiales, formales y jurisdiccionales, así como en los aspectos prácticos de la relación jurídico administrativa entre el aportante y el BANAVIH.

#### **Jurídico materiales**

Por lo que respecta a las consecuencias jurídico materiales podemos indicar que a dicha relación no se le aplica el Derecho Tributario, y por lo tanto no se

somete al Código Orgánico Tributario. No existen "normas de relación", ni "normas de acción" específicas que sean aplicables<sup>1</sup>. No se aplica el derecho tributario material (sustantivo). No hay autonomía interpretativa.

La relación jurídico administrativa queda así desprotegida y el ciudadano "contribuidor" (para diferenciarlo del contribuyente) no tiene ningún estatuto especial. (Teoría de la obligación tributaria). No hay pues un Derecho sustantivo especial aplicable a dicha relación. La distinción entre el patrono y los trabajadores como ciudadanos aportantes (contribuidores) queda diferenciada: el patrón como contribuidor aporta una prestación forzosa de manera definitiva, mientras que el trabajador como contribuidor también aporta una prestación forzosa pero, con la diferencia, que de ella surge un derecho subjetivo a su favor de recuperar el aporte hecho.

En todo caso es aplicable el principio de la legalidad por tratarse de una contribución pecuniaria pero, al no ser una contribución tributaria, no se aplica el COT en materia de la Teoría de la Obligación Tributaria: ni el concepto del hecho imponible; ni de su extinción; ni en materia sancionatoria por su incumplimiento; y no hay un régimen especial del sujeto pasivo, ni del domicilio.

### **Jurídico formales**

En relación a las consecuencias jurídico formales no se aplica el COT en materia de Administración y actividad tributaria. (Facultades, atribuciones, funciones y deberes de la Administración Tributaria). Y en particular, no se aplica el COT en materia de procedimientos administrativos. (Procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones. Procedimiento de verificación. Procedimiento de fiscalización y determinación. Procedimiento de repetición de pago. Procedimiento de recuperación de tributos. Procedimiento de declaratoria de incobrabilidad. Procedimiento de intimación de derechos pendientes. Procedimiento de consultas.) Igualmente no se aplica el COT en materia de Actos Administrativos y de Recursos Administrativos.

En esta materia se aplica el de Derecho Administrativo formal. El régimen jurídico general es el establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, "LOPA", para la regulación de la actividad administrativa. Y el régimen jurídico especial es el establecido en la Ley Orgánica de Vivienda y Hábitat y en la Ley Orgánica del Sistema de la Seguridad Social, en cuanto sean aplicables: en relación a las facultades de la Administración del BANAVIH,

<sup>1</sup> Clasificación de las normas de Derecho Administrativo. Del conjunto de normas que constituyen el Derecho Administrativo podemos distinguir dos clases distintas: "unas que han sido dictadas precisamente para garantizar, frente a la actividad administrativa, situaciones jurídicas individuales; otras, que no han sido dictadas con esta finalidad, sino fundamentalmente para garantizar una utilidad pública". las primeras se llaman "normas de relación", y las segundas, se llaman "normas de acción".

Las normas de relación: Se dictan a propósito de la relación jurídica administrativa; son normas dictadas para la tutela de intereses individuales, para garantizar utilidades sustanciales a ciertos particulares.

Las Normas de acción: "Se refieren a la organización, al contenido y al procedimiento que ha de presidir la acción administrativa, imponen, por tanto, una conducta obligatoria a la Administración, pero tal obligación no se corresponde con el Derecho subjetivo de que sean titulares determinados particulares".

en particular en relación a la liquidación de estos ingresos, y a la actividad administrativa en relación a los mismos.

En relación a la recaudación de la prestación pecuniaria, se aplica la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado. Y, eventualmente, la LOHPN si se despejan las dudas sobre su irregular derogación como señalamos antes.

En materia de Revisión de los Actos Administrativos: la revisión de oficio y los recursos administrativos, el régimen jurídico aplicable es el establecido en la "LOPA". Y el régimen sancionatorio es el establecido en la Ley Orgánica de Vivienda y Hábitat .

No existe, pues, un régimen especial de garantías del ciudadano frente a la Administración como ocurre con la prestación tributaria, particularmente de garantías procedimentales.

### **Jurisdiccionales**

Las consecuencias jurisdiccionales son las siguientes: La jurisdicción competente es la contencioso administrativa. No se aplica el COT en materia jurisdiccional. Se aplica la Ley Orgánica de la jurisdicción Contencioso Administrativa, ya que, la jurisdicción contencioso tributaria es exclusiva y excluyente. (COT Art. 330). Además no se aplica la jurisprudencia tributaria. No son, por tanto, aplicables los procesos previstos en el COT: Recurso Contencioso Tributario. Juicio ejecutivo. Medidas cautelares. Amparo Tributario. Transacción judicial. Arbitraje tributario.

El régimen jurisdiccional es el establecido en la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa. Y, en materia de Juicio ejecutivo el procedimiento de Ejecución de Créditos fiscales previsto en el Código de Procedimiento Civil en el artículo 653.

### **Aspectos prácticos Jurídico formales**

Algunos de los aspectos prácticos y específicos de esta decisión que afectan concretamente a los "contribuidores" y a las empresas como sujetos pasivos de esta prestación pecuniaria forzosa, ahora, no tributaria, son los siguientes:

1. Si el patrono hace la retención al trabajador de su "aporte", y no lo entera al "Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda" (FAOV), se considera como un delito de apropiación indebida, previsto en el artículo 470 del Código Penal Venezolano.

2. Se declara la imprescriptibilidad de los aportes al "Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda" (FAOV). De tal manera, que cualquier deuda que se tenga por este concepto no prescribe.

3. La potestad fiscalizadora del BANAVIH, del cumplimiento de esta prestación pecuniaria forzosa no tributaria, se regirá por los procedimientos establecidos en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, y en la LOPA.

4. La base de cálculo de la prestación pecuniaria forzosa del BANAVIH, será el "salario integral", según lo previsto en la Ley del Régimen Prestacional

de Vivienda y Hábitat. Es de entenderse, como consecuencia del carácter no tributario del "aporte" al BANAVIH, que no se aplica el "salario normal" como base de cálculo del monto de la prestación forzosa, establecido en la legislación laboral.

5. En materia sancionatoria se aplica lo establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

6. Este criterio de la Sala Constitucional contraría y cambia toda la jurisprudencia reiterada que hasta la fecha venía aplicando la Sala Político Administrativa del mismo TSJ. Lo que significa una nueva confrontación entre ambas Salas del máximo tribunal, en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

7. La Jurisdicción Contencioso Tributaria no será competente para conocer las pretensiones relacionadas con el BANAVIH.

Esta es una nueva sentencia inconstitucional dictada por la Sala Constitucional del TSJ, de obligatoria aplicación hasta tanto no se produzca una reforma legal o se dicte una nueva sentencia, que corrija la perturbación del orden legal y constitucional tributario que ella va a producir. Las consecuencias negativas de esta decisión son enormes, en términos inseguridad jurídica para las empresas y los trabajadores, por igual, como sujetos pasivos sometidos forzosamente a la prestación pecuniaria del BANAVIH.

### **Conclusiones**

La historia comparada de la parafiscalidad social ha seguido el camino inverso al que se quiere implantar aquí, y se han reconducido este tipo de prestaciones hacia su naturaleza tributaria. En esta Sentencia n° 1771 de fecha 28-11-11, se ignora el papel del Derecho Tributario como un Derecho de garantía de este tipo de relación jurídico pública. Y se desconoce además, sin fundamento alguno, que el otorgamiento de la naturaleza tributaria a este tipo de contribuciones es una consecuencia del Estado Social y de la Democracia tributaria.

No existe un régimen jurídico uniforme para esta categoría de parafiscalidad no tributaria. Se dejan las prestaciones pecuniarias (cotizaciones) de la seguridad social para ser reguladas por el derecho administrativo. Y cada una de ellas va a crear un régimen jurídico especial lo que es una idea contraria a la de la codificación.

Frente a esta grave situación, se puede pensar en dictar una ley general tributaria para las contribuciones de la seguridad social, (Un Código Orgánico Tributario para la Seguridad Social), que corrija la situación y ponga orden en este desarreglo conceptual y jurídico. También se puede considerar la necesidad de reformar el COT que tiene treinta años y adaptarlo a las exigencias crecientes de la seguridad social.

Finalmente en mi opinión, desde el punto de vista constitucional, las prestaciones forzosas pecuniarias son necesariamente tributos. En el derecho venezolano no cabe la posibilidad de que existan contribuciones pecuniarias no tributarias. Cualquier contribución pecuniaria forzosa, y las contribuciones parafiscales, tienen en nuestro derecho constitucional la naturaleza de tributos. Esta decisión, en mi opinión, aun dictada por la Sala Constitucional, curiosamente, viola la Constitución.