

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO.**

**LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: APROXIMACION A LA
PARAFISCALIDAD**

**Trabajo Especial de Grado,
presentado como requisito parcial
para optar al grado de especialista en
Derecho Financiero.**

**Autor: Mónica Carolina Hernández
Bernal.**

**Asesor: Dra. Nelly Cuenca de
Ramírez.**

Caracas, abril de 2.002

INDICE GENERAL

	Pág.
RESUMEN	v
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO	
I. LOS RECURSOS TRIBUTARIOS	08
II. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES	12
A. Evolución histórica de la institución	12
B. Definición y características	21
C. Diferencias con el impuesto	25
D. Diferencias con la tasa	28
E. Especies de contribuciones especiales	28
III. LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES	30
A. Diferentes denominaciones	30
B. Definición	33
C. Juicio crítico a la parafiscalidad	39
D. Régimen legal en Venezuela	44
IV. REFERENCIA A ALGUNAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES EN VENEZUELA	47
A. El ahorro habitacional	47

B. Los tributos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)	57
CONCLUSIÓN	72
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	74

**UNIVERSIDAD CATOLICA “ANDRES BELLO”
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES: APROXIMACION A LA
PARAFISCALIDAD**

**Autor: Mónica Carolina Hernández
Bernal**

**Asesor: Dra. Nelly Cuenca de
Ramírez**

Año: 2002

RESUMEN

Este trabajo intentó analizar el fenómeno de la parafiscalidad en la legislación venezolana. Se partió primordialmente de métodos cualitativos, como el documental, por lo que constituyó una investigación analítica y de desarrollo conceptual, con apoyo en una amplia revisión bibliográfica y el uso de técnicas de análisis de contenido, análisis comparativo, construcción de sistemas de categorías, clasificación de casos, inducción y síntesis. Las fuentes fueron elegidas tomando en cuenta la experiencia, especialidad, publicaciones realizadas y cargos desempeñados. El instrumento utilizado fue la elaboración de una matriz de análisis de contenido con preguntas semiestructuradas, necesarias para registrar y analizar el contenido de la información suministrada por las fuentes documentales. Se obtuvo como resultado, que las contribuciones parafiscales constituyen un tributo, que es especie de las contribuciones especiales, y que como tal en su creación y aplicación se le debe aplicar el principio de la legalidad y los demás principios que rigen la materia especial tributaria.

Descriptores: Recursos tributarios, impuestos, tasas, contribuciones especiales, contribuciones parafiscales.

INTRODUCCIÓN

El origen de la presente investigación se encuentra en la importancia y el desarrollo desmesurado que han cobrado en los últimos tiempos, las contribuciones especiales con fines sociales y económicos, llamadas contribuciones parafiscales, cuyo auge ha sido concordante con las nuevas funciones que fue asumiendo el Estado, especialmente luego de la segunda guerra mundial, y que han surgido como consecuencia de las nuevas exigencias sociales.

La inclusión de las contribuciones parafiscales dentro de las denominadas contribuciones especiales no ha sido generalmente admitida, lo que deriva de la forma precipitada como se han desarrollado, especialmente, las contribuciones de seguridad social donde sólo se ha tomado en cuenta, fundamentalmente, la necesidad política del Estado de establecer medidas de protección a favor de las clases trabajadoras, a través de fórmulas viables desde el punto de vista económico-financiero y político, sin preocuparse mayormente de los aspectos formales, de manera que la realidad social desbordó los marcos de los respectivos ordenamientos jurídicos y de los esquemas doctrinarios existentes.

Es así como la mayoría de las legislaciones trataron de dar cabida a la teoría de la parafiscalidad, dentro de los tributos que clásicamente habían formado parte de su legislación tributaria, lo que derivó en amplias discusiones doctrinarias acerca de si se trataba de un tributo o no.

Las contribuciones parafiscales han sufrido cuestionamientos importantes por constituir recursos afectados a un fin establecido, lo que hace que sean sustraídas de la masa general de los recursos afectados a un fin establecido, lo que hace que sean sustraídas de la masa general de los recursos del presupuesto del Estado, constituyéndose en una excepción al principio de la unidad del tesoro, conforme al cual todos los ingresos deben ser enterados en la Caja del Tesoro, sin que se puedan afectar ingresos para cubrir gastos determinados, y por efecto de cuyo principio, se prohíbe tanto la compensación de ingresos con gastos como la afectación de recursos.

En cuenta de lo establecido en la mayoría de las legislaciones, incluyendo la venezolana y considerando la posición adoptada en el Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina y la importancia que revisten las denominadas contribuciones parafiscales, por su amplia utilización por la mayoría de los gobiernos, se afirmó en el presente trabajo, siguiendo la opinión de buena parte de la Doctrina, que las contribuciones

parafiscales deberían ser incluidas desde el punto de vista conceptual, dentro de las contribuciones especiales, sin desconocer la posibilidad teórica de constituir estas contribuciones una cuarta categoría de tributos.

Derivado de tales circunstancias, se condujo una investigación para determinar con claridad en cual de los tributos deben ser incluidas las contribuciones parafiscales y si las mismas deben recibir el mismo tratamiento que tienen en su creación y aplicación el resto de los tributos, con estricto apego al principio de la legalidad; lo que llevó a materializar una investigación para determinar la naturaleza jurídica de las contribuciones parafiscales, que a la vez constituye un aporte dirigido a dar claridad al problema, en función de preservar los derechos de los contribuyentes, procurar la seguridad jurídica y la actuación eficiente y eficaz de la Administración Tributaria, acreedora de dichas contribuciones.

Partiendo de los parámetros de la investigación trazados anteriormente, se delimitó la investigación a través del diseño de objetivos generales y específicos desarrollados en su trascurso; siendo su objetivo general determinar la naturaleza jurídica de las denominadas contribuciones parafiscales y consecuentemente, los principios que deban regular su creación y administración.

Como objetivos específicos de la investigación se estableció que son el comparar a las contribuciones parafiscales con las contribuciones especiales, los impuestos y las tasas, identificar el régimen legal aplicable a las contribuciones parafiscales en la Legislación tributaria venezolana y deducir los principios que regulan las contribuciones parafiscales en Venezuela.

Para cumplir con los objetivos trazados, el desarrollo de la investigación se dividió en cuatro (04) capítulos. En el primer capítulo se habló de los recursos tributarios. En el segundo capítulo, se desarrolló la especie tributaria de las contribuciones parafiscales, su evolución histórica, definición, características y diferencias que presenta con el impuesto, las tasas y contribuciones especiales.

En el capítulo tercero se trató todo lo relativo a las contribuciones parafiscales, las diferentes denominaciones, definición, juicio crítico a la parafiscalidad y su régimen legal en Venezuela. Finalmente en el cuarto capítulo se hace referencia a algunas contribuciones parafiscales en Venezuela, donde se habló del ahorro habitacional y de los tributos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE).

Los conceptos fundamentales más utilizados en la investigación desarrollada fueron, los de tasas, impuestos, contribuciones especiales y contribuciones parafiscales.

En el aspecto metodológico de la presente investigación, su diseño consistió en una investigación eminentemente aplicada de carácter monográfico, conforme establece el artículo número 51 del Reglamento General de los Estudios de Postgrado. De manera que, el trabajo se basó, en métodos cualitativos: de tipo documental y descriptivo.

El instrumento utilizado fue la elaboración de una matriz de análisis de contenido, con la realización de preguntas semi-estructuradas, compuesta por preguntas abiertas, para el establecimiento de unidades de análisis y categorías de análisis.

Para dar validez al instrumento utilizado, el mismo se sometió a la consideración de expertos en contenido, seleccionados por los estudios realizados, cargos ocupados, publicaciones y otras experiencias, quienes informados de los objetivos de la investigación y de los aspectos analizados, opinaron sobre la forma y el fondo del mismo, lo que permitió establecer su adecuación, representatividad y compatibilidad.

La recolección de la información se hizo tomando en cuenta los objetivos y las preguntas de la investigación, así como los aspectos estudiados, a través de las técnicas de lectura evaluativa, del resumen lógico y fichas de trabajo. Los datos fueron clasificados en conjuntos parciales subordinados de acuerdo a la relación de afinidad lógica existente entre ellos. El análisis de la información fue lógico, la inducción y la deducción se dieron de manera simultánea y combinada. En esta etapa, la información se sometió a un análisis interno y externo, para precisar la autenticidad y el contenido, en forma racional y subjetiva. Del análisis realizado surgieron conclusiones y recomendaciones, las cuales fueron evaluadas y perfeccionadas a través de un proceso de síntesis, la cual se entendió como la recomposición de las partes o elementos de un todo que el análisis había separado, para integrarlas en una unidad coherente y con sentido pleno, que condujo a conclusiones finales, racionalmente fundamentadas.

Para el logro de los objetivos trazados, la investigación debió cumplir el desarrollo de varias fases. La primera representada por la realización de una investigación documental sobre los aspectos teóricos del problema, la cual se realizó mediante la consulta de diferentes autores e investigaciones, a fin de conformar un adecuado marco de referencia que permitió precisar, delimitar y establecer los objetivos del problema en cuestión, así como para

identificar los aspectos analizados. Todo lo anterior facilitó la recolección de la información necesaria para explicar la situación actual.

Luego se procedió a la elaboración del Instrumento, con el cual se precisaron los aspectos contenidos en la matriz de análisis de contenido elaborada, a través de las consultas realizadas a los expertos en el área. Inicialmente se elaboró la versión preliminar del instrumento, se procedió a la revisión del mismo por los expertos y se concluyó con la versión final del instrumento, para su aplicación, el procedimiento de los datos, el análisis de los resultados y la redacción final.

Para el desarrollo de la presente investigación se contó con las facilidades necesarias para la obtención de la información y documentación requerida, que aseguraron la culminación del trabajo planteado, en el entendido de que el soporte económico de la investigación desarrollada, estuvo a cargo del investigador.

La investigación estuvo circunscrita a los aspectos generales que delimitan y definen a las contribuciones especiales y específicamente a las contribuciones parafiscales, dirigida a determinar la naturaleza jurídica de las contribuciones parafiscales, considerándolas como un tributo, a las cuales se

les deben aplicar los principios de creación y administración de los tributos establecidos en la Legislación tributaria.

CAPITULO I

LOS RECURSOS TRIBUTARIOS

El concepto de recurso público ha sufrido una profunda transformación en los últimos tiempos, derivado de que el concepto de las funciones estatales se ha ido ampliando, admitiéndose hoy en día, que el Estado debe intervenir en la economía nacional a fin de asegurar el bienestar social y el desarrollo económico.

Para el especialista en Derecho, **Jarach, D.** (1993), constituyen recursos del Estado los procedimientos mediante los cuales el mismo logra el poder de compra necesario para efectuar las erogaciones propias de su actividad financiera.

Mientras que el autor, **Villegas, H.** (1992), siguiendo a Valdés, C. , señala que los recursos públicos son los ingresos en la tesorería del Estado, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica.

Las concepciones financieras modernas consideran que el recurso no puede limitarse a asegurar la cobertura de los gastos indispensables de

administración, sino que es uno de los medios de que se vale el Estado para llevar a cabo su intervención en la vida general de la nación, sin dejar de admitir la finalidad principal de cubrir los gastos públicos, pero entendiendo que además de esa función, los recursos por sí mismos, pueden ser instrumentos para que el Estado desarrolle su política intervencionista en la economía nacional.

Como bien lo señala **Fonrouge, G.** (1993), la clasificación de los recursos ha preocupado siempre a los autores, que los han clasificado desde distintos puntos de vista, lo que explica la diversidad de criterios. **Valdés, C.**, citado por **Villegas, H.** (1992), afirma por su parte, que cada autor tiene su propia clasificación en armonía con sus conceptos sobre la actividad financiera y las disciplinas que las estudian.

Buena parte de los autores, optan por realizar una clasificación de los recursos, haciendo un análisis particularizado de los distintos recursos, ubicándolos en grupos homogéneos, tomando en cuenta sus características más destacables, tanto como para encuadrar a varios de ellos en una misma categoría, como para diferenciarlos de los restantes, sin desconocer con ello las clasificaciones tradicionales realizadas de los recursos, como la que los divide en recursos originarios y derivados y la que los clasifica en ordinarios y extraordinarios.

Siguiendo la orientación señalada y el criterio del autor **Villegas, H.** (1992), los recursos públicos se pueden distribuir de la siguiente manera: 1) recursos patrimoniales propiamente dichos o de dominio; 2) recursos de las empresas estatales; 3) recursos gratuitos; 4) recursos tributarios; 5) recursos derivados de sanciones patrimoniales; 6) recursos monetarios; 7) recursos de crédito público. No obstante esta clasificación, sólo serán tratados, a los fines establecidos en la presente investigación, los denominados Recursos Tributarios.

La mayor parte de los ingresos con los cuales los países no colectivistas, cubren sus erogaciones, provienen de las detracciones coactivas de riqueza denominadas tributos.

Para el autor **Jarach, D.** (1993), los recursos tributarios son:

“Aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos, individuos y entidades, en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan.

Característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta, a su vez, fuente de obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas”.

Para **Villegas, H.** (1992), interesa en materia de los recursos tributarios, los principios distributivos de la carga de los tributos entre los

componentes de la comunidad, como el principio de la capacidad contributiva, de la contraprestación, beneficio, indemnización, expropiación, gratitud y onerosidad, a fin de que los mismos respondan a las exigencias de razonabilidad y justicia, de manera que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual se establezca la cuantía de los pagos impositivos.

El concepto de tributo abarca muchas figuras, algunas muy controvertidas, otras aceptadas generalmente, pero no sin objeciones y reservas. Así, siguiendo la clasificación de **Villegas, H.** (1992) se reconoce como tributo a: a) la tasa; b) la contribución especial; c) el impuesto; d) los recursos llamados parafiscales; e) las regalías del sector público; f) los empréstitos forzosos. A esta clasificación debe agregarse, la exclusividad de la ley como fuente de la obligación tributaria.

CAPITULO II

LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

A. Evolución histórica de la institución

Históricamente los recursos originarios o patrimoniales tuvieron primordial importancia en el Estado absoluto anterior a la revolución francesa y como prosecución de las finazas de la época feudal.

En la época del feudalismo, el señor feudal era el titular de un dominio eminente sobre todas las tierras y los bienes de su jurisdicción y con derecho a los frutos de las actividades de sus súbditos. Luego, las monarquías absolutas heredaron el régimen feudal, transformando las Finanzas Públicas en un enjambre de derechos sobre cada actividad, que conservaban la contraprestación simbólica de concesiones del soberano al súbdito, pero en realidad, eran preludio de los tributos que caracterizaban el régimen, pero en realidad, eran preludio de los tributos que caracterizaban el régimen de recursos de la época posterior a la revolución francesa.

La época de los estados constitucionales surgidos bajo la influencia del pensamiento político del siglo XVII, marca el eclipse de los recursos originarios o patrimoniales y el ascenso de los tributarios.

De esta forma en los Estados modernos constitucionales y especialmente, en la economía fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, frutos del poder del imperio del Estado, los que constituyen la mayor parte de los recursos que ingresan a los Estados.

Los tributos, que en su caracterización general constituyen las prestaciones de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, han sido objeto de indistintas clasificaciones, pero en la mas aceptada por la doctrina y el derecho positivo, los tributos se dividen en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Estas categorías no son más que especies de un mismo género y la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No sólo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esa clasificación en algunos países, sino además, los tributos tienen peculiaridades individualizantes.

En el impuesto, la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la construcción especial existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. Estas características de los tributos, han llevado al profesor brasileño, **Geraldo, A.**, citado por **Villegas, H.** (1992), a proponer una clasificación de los tributos, dividiéndolos en vinculados, donde la obligación depende de una actuación estatal referida al obligado; y tributos no vinculados, donde el hecho generador está totalmente desvinculado de cualquier tipo de actuación estatal.

En torno a la evolución histórica de la especie tributaria de las contribuciones especiales, la doctrina en su etapa inicial, se ocupó fundamentalmente de la contribución de mejoras, poniendo énfasis en la ventaja económica particular obtenida como fundamento esencial del tributo, tendencia mantenida en el derecho italiano posterior. En cambio, en el derecho alemán prevaleció el elemento reparto del costo de la obra sobre el beneficio, estableciendo, para la determinación de este, criterios flexibles y aun presuntos, como la cercanía de la obra, llegando a extenderse el concepto de contribución especial, en el siglo XIX a otras situaciones similares.

Es así como en la evolución de la doctrina y legislación de algunos países, como la italiana, el concepto de contribución de mejoras, limitado a la realización de obras públicas, se fue ampliando a otras actividades y transformando en un impuesto al mayor valor y en otras figuras atípicas, como el actual “contributo di urbanizzazione”.

Giannini, F., citado por **Valdés, C.** (1996), al dar el concepto de tributo especial, lo distingue del impuesto con fundamento en el elemento ventaja, pero da a este un alcance más amplio que corresponde no sólo a la ventaja particular, obtenida directamente como consecuencia de la realización de una obra, sino también la utilización diferencial del servicio estatal que provoca un mayor gasto al ente productor. El elemento ventaja, así concebido tiene el carácter de adicional a los elementos propios de los tributos y sirve para diferenciarlo de los impuestos. Desde el punto de vista jurídico reviste la calidad de esencial pues el débito no surge si falta la ventaja o si el gasto no es necesario y su cuantía es proporcionalizada a la ventaja o al gasto. En cambio, no incluye el destino y costo del servicio como elemento esencial y como límite de las prestaciones del contribuyente, al estudiar el derecho positivo italiano, este elemento aparece con esas características.

Para **Forte**, citado por **Valdés, C.** (1996), la teoría del tributo especial se debe construir sobre las bases amplias, poniendo el énfasis en las ventajas particulares recibidas por el contribuyente, las que en virtud del principio de equivalencia, justifica una tributación especial, de manera que el tributo especial, está destinado a absorber parcialmente esas ventajas producidas por ciertos servicios públicos.

Para este autor lo que es decisivo en este tipo de tributo es que la prestación sea equivalente al servicio, de esta manera el campo del tributo especial se extiende enormemente y alcanza, no sólo a todas las utilidades derivadas de bienes o servicios producidos por una actividad económica del ente público, del cual su ejemplo típico es la contribución de mejoras, sino también otros tributos especiales, que deben pagarse de acuerdo con la utilidad derivada de la protección legislativa, administrativa o política otorgada a los entes privados, que quedan en una situación privilegiada.

Dentro de la misma evolución de este tributo, encontramos la posición de **Tagorra**, citado por **Valdés, C.** (1996), quien reconoce como contribución especial, al cual llama impuesto especial, con una impronta propia que la distingue del impuesto y de la tasa, a las contribuciones de carácter “consociativo”, con base territorial y a las de carácter corporativo, es decir, aquellas cuyo grupo gravado, constituye una corporación, quien ubica como

elemento esencial de este tributo, que el servicio público produzca ventajas diferenciales y que el producto del tributo esté directamente destinado a satisfacer las necesidades del propio grupo, lo que establece una verdadera relación de cambio entre los componentes del grupo y la autoridad que aplica el impuesto.

La verdadera expansión del concepto de contribución puede ubicarse en la doctrina alemana al incluir las prestaciones a favor de los servicios de asistencia social.

Fleiner, citado por **Valdés, C.** (1996), sostiene esta expansión argumentando que las contribuciones especiales, tercera categoría tributaria, reconocen como fundamento general los beneficios especiales que ciertos institutos y empresas públicas proporcionan a un número limitado de ciudadanos, beneficios económicos que rebasan la medida de lo común y que la ley las impone para cubrir total o parcialmente los gastos de la instalación de que se trata. Entre estos beneficios, cita a personas a las cuales la ley, por motivo de política social, atribuye un interés particular en la institución, citando como ejemplo las contribuciones de los patronos a las cajas de ahorro por enfermedades de los obreros y las cuotas de los afiliados en el seguro de invalidez y pensiones de empleados.

Esta tendencia ha continuado en buena parte de las legislaciones, como la alemana, donde se da por sentado que los fundamentos de las contribuciones especiales no se manifiesta en absoluto solamente en un incremento de los valores patrimoniales, pues por el contrario, resulta claramente de la historia de las contribuciones de mejoras, que estas han servido muchas veces para la prevención y reparación de daños y como ejemplos de estos casos, se suelen citar a los seguros sociales en cuyo funcionamiento están interesados no solamente los trabajadores, sino también los patronos.

Así, el tributo constituido por la contribución especial se caracteriza por la existencia de un beneficio derivado de la prestación de servicios especiales por parte del Estado, de actividades realizadas por éste o de la construcción de una obra pública, que benefician a una sola persona o a grupos sociales determinados.

De esta forma, el beneficio, es el criterio de justicia distributiva particular de este tipo de tributo, al entrañar una ventaja económica reconducible a un aumento de riqueza y por consiguiente de capacidad contributiva. Beneficio, que sólo tiene eficacia en el momento de la redacción de la norma que prevé el tributo, por cuanto en tal oportunidad el legislador conjetura sobre la ventaja a producir al futuro obligado; de manera que el

beneficio opera como realidad verificada jurídicamente pero no facticamente, al ser irrelevante que el obligado obtenga o no, en el caso concreto, el beneficio, pero sí es indispensable que el hecho que se tomó como productor del beneficio, sea realmente idóneo para originarlo, ya que de lo contrario el hecho imponible será de imposible configuración y el tributo sería inválido.

Los países latinoamericanos han aceptado la clasificación tripartita, estableciendo un criterio amplio que alcanza a la seguridad social.

En la legislación Argentina solo se prevé los beneficios de la seguridad social con carácter integral e irrenunciable, a cargo de entidades autónomas, administradas por los interesados, con una vaga referencia a los aportes.

La Constitución de Brasil de 1988, quebrando su larga tradición en la materia, prevé la existencia de contribución de mejoras "*decorrente*" de obras públicas, sin establecer sus características a diferencia de las contribuciones anteriores y de las tasas en la actual Constitución, regulándose en título aparte minuciosamente la seguridad social, financiada por recursos estatales y por contribuciones sociales a cargo de los empleadores y de los trabajadores, a las que la doctrina adjudica naturaleza tributaria, constituyendo así una cuarta categoría tributaria.

La Constitución de Paraguay de 1992, al igual que lo hace la Constitución Colombiana de 1991, prevé sólo la seguridad social, para el trabajador dependiente y su familia, a cargo de servicios públicos, privados o mixtos, supervisados por el Estado, cuyos recursos financieros no serán desviados de sus fines específicos.

La Constitución Uruguaya, a partir de la reforma de 1952, se refiere concretamente a las contribuciones por mejoras, a los inmuebles beneficiados por obras públicas departamentales, como fuente de los recursos de los gobiernos departamentales, luego en el año de 1989, se amplió la norma constitucional referida y se estableció que la financiación se haría sobre la base de contribuciones obreras y patronales y demás tributos establecidos por ley, recursos que no podrán ser afectados a fines distintos y además por la asistencia financiera proporcionada por el Estado.

La mayoría de las legislaciones no definen a este tipo de contribuciones, apartándose con ello del modelo de Código Tributario para América Latina, aún aquellos que lo tomaron como fuente, como el caso de la Legislación Venezolana, siguiendo la posición de que los códigos no deben dar definiciones.

El modelo del Código Orgánico Tributario para América Latina da un concepto de contribución especial y puntualiza los dos casos de mayor trascendencia, donde incluye la contribución de mejoras y las de seguridad social, que considera que no son excluyentes de otras. Señala que sus elementos comunes son la prestación estatal que proporciona un beneficio y la afectación de los recursos a la financiación de la obra o servicio respectivo, lo que incluye los gastos de conservación y mantenimiento.

B. Definición y características

Afirma **Villegas, H.** (1992), las contribuciones especiales son los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado.

Para **Giuliani, F.** (1993), 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, que se contabilizan separadamente de los impuestos generales y en ocasiones para entes autárquicos con

funciones estatales o paraestatales y cuyos beneficios para los particulares o grupos sociales no aparecen en todos los casos con la misma nitidez y agrupa dentro de esa denominación, la contribución por mejoras, la contribución para vialidad, el peaje, las contribuciones especiales de seguridad social, las sindicales y profesionales, las dirigidas al fomento y obras espaciales y para fines de propulsión económica.

Continua señalando **Villegas, H.** (1992), adhiriéndose a la tesis anterior, que las contribuciones especiales constituyen un tributo de gran importancia dentro del cual se deben incluir las denominadas contribuciones de mejoras y las contribuciones parafiscales. Señala que las contribuciones especiales tienen gran importancia porque esta exacción está vinculada con una ventaja y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado, pues si bien, la contribución especial es un tributo y como tal, es coactivo, tiene la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general. Señala textualmente el autor:

“La importancia financiera de estos ingresos es enorme en los Estados modernos y ello deriva de la ampliación de las funciones de los gobiernos, lo cual los lleva a incursionar en el campo social. Como las posibilidades funcionales del Estado desbordadas ante tal cúmulo de funciones, se ve frecuentemente obligado a delegar algunas de estas funciones creando los organismos parafiscales. Una idea de la importancia de esta contribución la da el hecho de

que en Francia el conjunto de aportes a las cajas totaliza más de la mitad de los ingresos fiscales del Estado”.

Para **Valdés, C.** (1996), la contribución especial como especie tributaria independiente del impuesto y de la tasa, resulta de las características del presupuesto de hecho y del destino establecidos en la Ley de creación y está constituido por la actividad del estado realizada con fines generales, que simultáneamente proporciona una ventaja particular al contribuyente; el destino es necesaria y exclusivamente el financiamiento de esa actividad. Estos elementos adicionales a los propios del tributo como género, significan indirectamente una doble limitación de la cuantía del tributo; que no puede superar ni la ventaja obtenida por el contribuyente, ni el costo de la actividad estatal, cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

Estas características son suficientes para diferenciadas de los otros dos tributos y particularmente del impuesto, respecto del cual existen, discrepancias en la doctrina acerca de sí, técnicamente está justificada la clasificación tripartita.

Continúa señalando el autor, que las notas particulares de este tributo se dan con características variables en los dos tipos de presupuesto de hecho más frecuentes:

“La construcción de obras públicas y el funcionamiento de servicios públicos. En el primer caso las características aparecen más definidas y constantes, tanto en los estudios doctrinales, como en la experiencia histórica, todo lo cual se ha traducido en que para muchos autores constituyen el único tributo dentro de esta especie, conocido como contribución de mejoras... En el caso de las contribuciones relativas al funcionamiento de servicios, las precedentes características no parecen tan definidas. En el derecho contemporáneo la manifestación más importante se registra en el campo de la seguridad social, servicios que organizan y funcionan, con fines de interés general... Estas modalidades particulares de las contribuciones de seguridad social han decidido a buena parte de la doctrina a considerarlas como una nueva categoría de ingresos, independientemente de las tres especies tributarias vistas, como el caso de Brasil, o de inducir las dentro de la especie impuesto, como ocurre en las clasificaciones de organismos internacionales... a nuestro juicio, esa segregación no se justifica. Las diferentes modalidades que pueden adquirir desde el punto de vista objetivo las distintas actividades del Estado (obra pública y servicio público), no son suficientes como para crear una nueva categoría tributaria y menos aún un concepto diferente al de tributo. Los distintos aspectos que los dos elementos fundamentales puedan adquirir en los hechos, dará lugar a una clasificación de las contribuciones en diferentes tipos, lo mismo que sucede con los impuestos y las tasas”.

En la doctrina no existe un panorama muy definido acerca de la caracterización de esta especie tributaria, pues además de las posiciones

que le niegan individualidad, existen otras que aun reconociéndoselas, discrepan en cuanto a su caracterización.

Como se desprende de las definiciones transcritas, es esencial que el producto de las contribuciones especiales está destinado exclusivamente al financiamiento de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de hecho de la obligación. La única razón de ser de esta categoría tributaria es la vinculación jurídica necesaria, entre actividad estatal que produce una ventaja y la prestación correlativa del particular beneficiado. Es por eso y para eso por lo que se le exige un tributo especial: si no fuera así, es decir, si se le reclamara solamente por la existencia de una ventaja, el tributo no constituiría una categoría autónoma.

La afectación, al igual que en la tasa, se vincula con el costo de la obra o servicio, no siendo necesaria una equivalencia exacta, pudiendo afirmarse que el costo constituye el límite máximo y que desde el punto de vista empírico, el producto total del tributo debe ser inferior al costo de la actividad estatal.

C. Diferencias con el impuesto

En relación con el beneficio, en el impuesto, el mismo puede tener cualquier origen, una actividad pública o privada, cualquier coyuntura económica nacional o extranjera o cualquier modificación social en las costumbres, que altere el nivel de los precios; mientras que en la contribución especial, ese beneficio proviene exclusivamente de una actividad del Estado: realización de una obra, organización de un servicio.

En el impuesto, el beneficio se toma como índice de una capacidad contributiva especial, que justifica una mayor imposición destinada a sufragar los gastos públicos; en la contribución especial, el beneficio, por su carácter diferencial, es considerado en sí mismo como causa justificativa para exigir a las personas beneficiarias una participación especial en la financiación de la obra que las enriquece o del servicio cuyo funcionamiento les proporciona beneficios.

En el impuesto, el producto puede tener o no una afectación especial y en muchos casos sería imposible afectarlo a la actividad que dio origen al beneficio; en la contribución especial, es elemento esencial y principal fundamento político de la exigencia tributaria, para toda contribución especial. Los principios son respectivamente, la independencia y la interdependencia de las prestaciones.

Consecuencia de la diferencia anterior, es la de que en el impuesto a la plusvalía, el único límite es el enriquecimiento obtenido, cualquiera que fuere la causa que lo produce, en cambio, en la contribución, además de ese límite, rige también como elemento esencial, el límite del costo total de la obra o servicio, lo que abre la posibilidad de que al distribuir este entre los contribuyentes resulten importes inferiores a la valorización.

Jarach, D. (1993), cita como un claro ejemplo de esa distinción del tributo sobre la contribución especial, consumo de nafta:

“...muchas veces se afirma que este tributo es una contribución especial porque corresponde al beneficio que los propietarios de vehículos reciben por la administración de la vialidad; sin embargo, desde el punto de vista jurídico, el presupuesto de hecho de la obligación parece ser solamente el hecho de la adquisición de la nafta”.

El autor utiliza ese ejemplo para explicar la vinculación que el presupuesto del impuesto tiene como base o unidad de medida, en el caso, el valor del combustible y no el valor de la ventaja recibida. En el impuesto especial al combustible el hecho imponible se verifica con la adquisición del combustible, independientemente de que el Estado realice la obra o el contribuyente la utilice o no; en cambio, en la contribución especial es esencial que ese beneficio se produzca. En un caso, estamos frente a un beneficio estimado como probable y en el otro, real.

D. Diferencias con la tasa

La diferencia se manifiesta claramente en el presupuesto de hecho. En la tasa es una actividad que se especifica en prestaciones individuales que constituyen la razón de ser del servicio; en la contribución especial, esa actividad tiene el carácter de generalidad. La obra pública se realiza o el servicio público se organiza para satisfacer un interés general.

En la tasa la prestación pertenece al grupo de funciones cuyo desempeño es inherente al Estado, según el ordenamiento jurídico existente en cada tiempo y lugar, es decir, que no se conciben desempeñadas por los particulares. En la contribución especial, la actividad estatal productora de bienes o servicios es de naturaleza económica y puede ser ejecutada en régimen de libre concurrencia o de monopolio, según razones de oportunidad o conveniencia.

En la tasa es suficiente, con que el servicio funcione, proporcione o no ventajas particulares, mientras que en la contribución especial esta ventaja adquiere el carácter esencial.

D. Especies de contribuciones especiales

Para proceder a hacer una clasificación de las contribuciones especiales, se debe tomar en cuenta el ordenamiento jurídico de cada país. No obstante lo señalado, en la mayoría de las legislaciones se ha identificado como contribuciones especiales: a) Las contribuciones de mejoras; b) a las contribuciones para vialidad, dentro de la que se incluye, a las relacionadas con la construcción o mantenimiento de la red caminera y al peaje; y c) a las contribuciones con fines sociales o económicos , que corresponde a la llamada parafiscalidad, tales como: 1) contribuciones de seguridad social, 2) contribuciones sindicales y profesionales, 3) contribuciones para fomento y obras especiales, y 4) contribuciones de propulsión económica.

CAPÍTULO III

LAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES

A. Diferentes denominaciones

En los últimos tiempos, especialmente después de la segunda guerra mundial, se han desarrollado numerosas contribuciones con los fines económicos y sociales, concordantes con las nuevas funciones del Estado, que suelen agruparse bajo la denominación genérica de parafiscalidad.

Las contribuciones parafiscales reciben las mas variadas designaciones en el derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etcétera y si bien son creados por el Estado, no figuran en el presupuesto general y de aquí deriva la expresión parafiscalidad, que da idea de algo paralelo, al lado o al margen de la actividad estatal, al tratarse de 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.

La expresión parafiscalidad tuvo su origen en un documento oficial francés denominado el “Inventario de la situación financiera” redactado bajo la dirección del ministro **Suman, R.** (1946), (de aquí el nombre abreviado de “Inventario Suman”), no obstante derivar la palabra de entonces, parte de la doctrina pretende ver en esa categoría una separada de la imposición general que tuvo su origen en un trabajo del Profesor **Morselli, S.** (1938).

Las contribuciones especiales constituyen una especie tributaria, que al igual que el impuesto y la tasa, derivan del poder de imperio del Estado, para diferencia de éstos, hay en su justificación en los beneficios o ventajas obtenidos por personas o grupos sociales, como consecuencia de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

La naturaleza jurídica de las contribuciones parafiscales, ha originado discrepancias, ya que para algunos autores, como lo señala **Giuliani, F.** (1993) , las llamadas contribuciones parafiscales constituyen una categoría de recursos con caracteres tan específicos, que se hallarían fuera de los tributos aplicados por el Estado en ejercicio de su poder de imperio y quien ha defendido esta posición es **Morselli, S.** (1938), quien en su trabajo inicial señalaba nuevos aspectos de las finanzas públicas a raíz de la actividad jurídico económica del Estado y del surgimiento de entes administrativos

institucionales con recursos patrimoniales propios, que alteraron los principios presupuestarios clásicos y en especial el de la unidad.

Posteriormente, en 1951, amplió su interpretación sosteniendo que la parafiscalidad no puede vincularse con el viejo tronco del impuesto político por ser de carácter social y económico con finalidades especiales y cuya originalidad radica en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y en los organismos a los cuales éstas son confiadas, a los miembros que tienen intereses comunes, económicos, morales y espirituales, excluyendo a los demás integrantes de la sociedad política general para quienes el peso de la imposición sería un obstáculo insuperable.

Esta posición motivó una réplica del autor **Laufenburger**, citado por **Giuliani, F.** (1993), negando que la parafiscalidad tuviera un fundamento teórico distinto del que rige para los impuestos calificado como políticos.

De esta forma, las características y fines asociados a la categoría de los tributos parafiscales, justifican la creación para los mismos de un status especial, que permitiría transgredir ciertos principios básicos del ordenamiento tributario, de manera que al no tratarse de tributos financieros sino de gravámenes parafiscales, no rige o por los menos no es tan absoluto

el principio de la legalidad, que sólo atañe a los tributos de las finanzas públicas.

No obstante lo señalado, la mayoría de los autores afirman, que de admitirse la existencia de la parafiscalidad, ésta debería constituir parte de las finanzas públicas, sujetándose al mismo tratamiento aplicable a las instituciones financieras ordinarias, con las cuales guarda manifiestos rasgos comunes.

B. Definición

Para el autor **Villegas, H.** (1992), se califican de parafiscales las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo. Este tipo de exacciones ha adquirido modernamente gran importancia y bajo la denominación de parafiscales, han aparecido contribuciones destinadas a la previsión social, a cámaras agrícolas, a fondos forestales, centros de cinematografía, bolsas de comercio, centros de estudios, colegios profesionales, etcétera, o sea, a entidades de tipo social o de regulación económica.

En las contribuciones parafiscales se dan generalmente las siguientes características: a) no se incluye su producto en los presupuestos estatales,

de la nación, provincias o municipalidades; b) no son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado (Dirección General Impositiva, Direcciones Generales de Rentas); c) no ingresan en las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de fondos.

En la Doctrina venezolana, **Parra, P.** (1971) se pronuncia en el sentido de que las contribuciones parafiscales son aportaciones de carácter tributario, legalmente establecidas, vertidas por ciertos grupos de personas respecto de las cuales la Ley presume un interés y con una finalidad económico-social. Para este autor en la parafiscalidad priva una idea de asociación, esto es, de organización de grupos o categorías de sujetos que tienen una situación con características comunes, para que tal asociación cumpla sus fines se hace necesaria la afectación de los ingresos parafiscales, su exclusión de las reglas presupuestarias que rigen a los demás ingresos del Tesoro y su separación en cuentas especiales.

Las contribuciones parafiscales cumplen con una labor económica social que concuerda con las nuevas funciones asumidas por el Estado, de manera que este tributo, lo constituyen, una diversidad de contribuciones de diferentes contenidos pues tales aportes, cuotas, contribuciones etcétera, las establece el Estado en ejercicio de su poder de imperio, se las aplica

coactivamente a quienes se hallen en las situaciones de hecho descritas en la Ley respectiva.

C. Juicio crítico a la parafiscalidad

La autonomía científica de la categoría de las contribuciones parafiscales, ha sufrido cuestionamientos importantes. Así, en primer lugar, las doctrinas francesas e italiana, fundamentalmente, sostienen que los recursos parafiscales se caracterizan porque la administración y recaudación de los mismos se efectúa por medio de reparticiones públicas diferentes del Fisco. Sin embargo, tal distinción no es sustancial y en nada afecta la naturaleza y efectos de tales recursos.

Es segundo lugar, se presenta como un elemento característico de los recursos parafiscales, la circunstancia de que los mismos se afectan a un fin establecido, sustrayéndolo de la masa general de los recursos del presupuesto del Estado.

En algunos países, la irrupción en gran escala del instituto de los recursos parafiscales, encontró concepciones doctrinales arraigadas en la tradición jurídica nacional, ejemplo típico lo constituye Francia, cuya teoría tributaria sólo reconocía al impuesto y a la tasa como categorías autónomas,

y al tropezar la inclusión de estas prestaciones dentro de tales especies tributarias existentes en esa legislación, el legislador reacio a reconocer las contribuciones como tercera categoría, eludió el problema recurriendo a la vaga noción de parafiscalidad, centro de la cual, bajo la denominación de cotizaciones sociales, se regulan al margen de la ley.

En caso similar se encuentra España, que rechaza la existencia de la contribución de seguridad social como especie tributaria, lo que ha planteado problemas relativos a su vinculación con la teoría de la parafiscalidad, no obstante existir consenso general en la doctrina de que las prestaciones de tipo social constituyen prestaciones de carácter público y de naturaleza tributaria.

Afirma textualmente **Giuliani, F.** (1993), en relación con las contribuciones especiales con fines sociales o económicos, que:

“Su naturaleza jurídica ha originado discrepancias, ya que para algunos autores las llamadas contribuciones parafiscales constituyen una categoría de recursos con caracteres tan específicos, que se hallarían fuera de los tributos aplicados por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, y quien más ha defendido esta posición es Morsellini... que señalaba nuevos aspectos de las finanzas públicas a raíz de la actividad jurídico-económica del Estado y de entes administrativos institucionales con recursos patrimoniales propios, que alteraron los principios presupuestarios clásicos, y en especial el de la unidad... las contribuciones denominadas

parafiscales no constituyen una categoría jurídica distinta de la tributación general o política. El hecho de que respondan a finalidades especiales de carácter social o económico, cuya referencia pretendida originalidad reposaría en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y organismos a grupos de personas con intereses comunes, que hasta podrían ser morales y espirituales, no basta para segregarlas del tronco común”.

Concluye señalando que con base a lo indicado, su pensamiento en materia de la llamada parafiscalidad se puede resumir sin equívocos, en las siguientes conclusiones: 1) Las contribuciones denominadas parafiscales no constituyen una categoría jurídica distinta de la tributación general o política, y el hecho de que respondan a finalidades especiales de carácter social o económico, no basta para segregarlas del tronco común; 2) por otra parte, el propio concepto de la parafiscalidad es impreciso y se refiere a contribuciones de heterogéneo contenido, que no es apto para generar un tipo independiente en las finanzas públicas; 3) se dan en el caso las características de los tributos, pues los aportes, cuotas, contribuciones o como se los llame, son establecidos por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, se aplican coactivamente y son de observancia obligatoria por quienes se hallen en las situaciones previstas por el instituto creador, que se destinan a financiar objetivos estatales; 4) al aceptar la clasificación tripartita de los tributos, incluye la parafiscalidad en la categoría de las contribuciones especiales, por tratarse de prestaciones obligatorias debidas en razón de

beneficios individuales o de grupos sociales derivados de especiales actividades del Estado; 5) el carácter tributario determina dos consecuencias, a saber: 1) que las contribuciones sólo pueden ser creadas por ley o por acto con fuerza de ley; y 2) el monto o cuantía de la obligación tributaria también debe ser fijado por ley.

Señala **Villegas, H.** (1992), adhiriéndose a la tesis anterior, que las contribuciones especiales constituyen un tributo de gran importancia dentro del cual se deben incluir las denominadas contribuciones de mejoras y las contribuciones parafiscales. Las contribuciones especiales tienen gran importancia porque esta exacción está vinculada con una ventaja y eso crea una predisposición psicológica favorable en el obligado, pues si bien, la contribución especial es un tributo y como tal, es coactivo, tiene relevancia la aquiescencia de la comunidad lograda por la vinculación del gravamen con actividades estatales de beneficio general. Señalando textualmente el autor antes citado que:

“La importancia financiera de estos ingresos es enorme en los Estados modernos y ello deriva de la ampliación de las funciones de los gobiernos, lo cual los lleva a incursionar en el campo social. Como las posibilidades funcionales del Estado quedan desbordadas ante tal cúmulo de funciones, se ve frecuentemente obligado a delegar algunas de estas funciones creando los organismos parafiscales. Una idea de la importancia de esta contribución la da el hecho de que en Francia el conjunto de aportes a las

cajas totaliza más de la mitad de los ingresos fiscales del Estado.

El autor **Guilliod, T.** (1997), afirma que hay quienes sostiene que las características y fines asociados a la categoría de los tributos parafiscales, justifican la creación para los mismos de un status especial, que permitiría transgredir ciertos principios básicos del ordenamiento tributario, señalando:

“...así por ejemplo se afirma que el principio de legalidad tributaria no tiene una aplicación plena sobre tales tributos, pudiéndose por ejemplo alterar o modificar por vía administrativa ciertos elementos esenciales del tributo...sin embargo, de admitirse la existencia de la parafiscalidad, ésta debería constituir parte de las finanzas ordinarias, con las cuales guarda manifiestos rasgos comunes”.

Autores como **Jarach, D.** (1993), se permiten afirmar que en rigor, las pretendidas diferencias entre los ingresos parafiscales y los otros ingresos tributarios no existen en realidad, o son en lo fundamental, parciales, por ello no se justifica su reparación, ni siquiera por motivos didácticos. Así, en criterio del autor, los aportes y contribuciones de seguridad social son más bien impuestos sobre sueldos y salarios y sobre el monto de las remuneraciones pagadas al personal, respectivamente. Dichos impuestos tienen una acepción especial para el pago de los servicios de seguridad social, sin que exista una relación conmutativa directa e individual entre el pago de los aportes y contribuciones y los beneficios del sistema de seguridad social.

D. Régimen legal en Venezuela

El modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina, conforme señala **Valdés, C.** (1996), define la contribución de seguridad social como una subespecie o clase de la contribución de seguridad especial y por lo tanto reuniendo todos los caracteres de esta y del tributo como género, señalando en su artículo número 17, que la misma constituye la prestación a cargo de patronos y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios, destinada a la financiación del servicio de previsión.

Comentando esta disposición, en la exposición de motivos se expresa que las contribuciones de seguridad social reúnen indudablemente los caracteres propios de los tributos, pero presentan particularidades que las diferencian de los impuestos. A juicio de la comisión, deben desconocer la posibilidad teórica de constituir con estas contribuciones una cuarta categoría de tributos.

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en su artículo número 316, establece un sistema tributario que procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica de los contribuyentes, atendiendo al principio de progresividad, así como la

protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población y se sustentará para ello en un sistema eficiente para recaudación de los tributos.

De la redacción del artículo 317 eiusdem, se desprende que la legislación nacional se acoge al sistema que reconoce la clasificación tripartita de los recursos tributarios, que los divide en impuestos, tasas y contribuciones, cuando señala textualmente “No podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución que no estén establecidos en la ley...”, los cuales sólo podrán ser creados por ley.

El Código Orgánico Tributario de 1994, en su artículo 132 establecía:

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

En el mismo sentido se pronuncia el Código Orgánico Tributario de 2001, cuando afirma en su artículo 12 textualmente:

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

Los recursos parafiscales constituyen una excepción al principio de la unidad del tesoro, conforme al cual todos los ingresos deben ser enterados

en la Caja del Tesoro, sin que se puedan afectar ingresos para cubrir gastos determinados.

El principio de la unidad, constituye uno de los principios tradicionales del presupuesto y fue producto de la elaboración doctrinal, que hoy en día ha sufrido detrimento al evolucionar el concepto de la acción estatal y al ampliarse sus funciones al campo económico social, de allí que resulte imposible reunir en un solo documento actividades disímiles y heterogéneas entre sí. Las nuevas corrientes en materia financiera propugnan la confección de presupuestos dobles de capital o inversión y de operación o explotación, lo cual ya tiene realidad legislativa en algunas legislaciones.

Este principio está consagrado en el artículo número 16 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, que dispone que no se podrán destinar específicamente el producto de ningún ramo de ingresos con el fin de atender el pago de determinados gastos.

Por efecto del principio de la unidad, se prohíbe tanto la compensación de ingresos con gastos como la afectación de recursos. El principio de la no afectación de recursos, tiene por objeto que determinados recursos no se utilicen para la atención de gastos determinados, esto es, que no tengan una afectación especial, sino que ingresen en rentas generales, de modo tal que

todos los ingresos entren en un fondo común y sirvan para financiar todas las erogaciones.

Esta regla se contrae a que en el presupuesto deben inscribirse todos los ingresos y todos los gastos. De allí que los órganos públicos efectúen gastos y obtengan ingresos, no deben reflejar en el presupuesto los saldos netos que resulten de la consumación de dichas operaciones, sino deben indicar en el rubro de gastos todos los que se pretenden cumplir y en el rubro de ingresos, todos los que se esperan obtener.

La regla de la no afectación de ingresos, en cambio, postula que del conjunto de los recursos públicos que ingresen a ese fondo común que es el tesoro, se debe cancelar la totalidad de los gastos previstos en el presupuesto, sin que se puedan destinar ciertos ingresos al pago de gastos determinados. En la medida en que se afecten recursos para fines específicos, se tiende a desconocer las facultades de las autoridades presupuestarias en cuanto a la posibilidad de fijar o cambiar las prioridades en el gasto público porque una rigidez inconveniente en la relación ingreso-gasto.

La regla de la no compensación se encuentra derogada en materia tributaria, como bien lo establecía el artículo 46 del Código Orgánico

Tributario de 1994, en virtud de lo previsto en el artículo 49 del Código Orgánico Tributario de 2001, que establece textualmente:

“La compensación extingue, de pleno derecho y hasta su concurrencia, los créditos no prescritos, líquidos y exigibles del contribuyente por concepto de tributos, intereses, multas y costas procesales, con las deudas tributarias por los mismos conceptos, igualmente líquidas, exigibles y no prescritas, comenzando por las más antiguas, aunque provengan de distintos tributos y accesorios, siempre que se trate del mismo sujeto activo. Así mismo, se aplicará el orden de imputación establecido en los numerales 1, 2 y 3 del artículo 44 de este Código...”.

Sin embargo, tal derogatoria no se extiende a ingresos o egresos de naturaleza no tributaria, como el caso de aquellos de carácter patrimonial.

La regla de la no afectación de ingresos encuentra varias excepciones en la propia Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, una de las cuales es la correspondiente a los ingresos derivados de contribuciones especiales, dentro de cuya categoría, la Jurisprudencia ha ubicado a las contribuciones parafiscales.

Por otro lado, la clasificación de los tributos que ensaya el artículo número 12 del Código Orgánico Tributario de 2001, al referirse a “...contribuciones por mejoras, de seguridad social y demás contribuciones especiales...”, permite afirmar que, de acuerdo con el derecho positivo

venezolano, las contribuciones especiales constituyen un género que encuentra como especies tanto a las contribuciones por mejoras como a las contribuciones parafiscales.

La circunstancia de constituir las contribuciones parafiscales una excepción al principio de la unidad del tesoro, no es una condición privativa de los ingresos parafiscales, existiendo numerosas figuras de ingresos que también comparten dicha condición. El artículo 16 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, establece las siguientes excepciones: a. Ingresos provenientes de operaciones de crédito público; b. Ingresos que se estipulen a favor del Fisco Nacional en regímenes especiales sobre servicios; c. Ingresos provenientes de donaciones, herencias, o legados al Fisco Nacional; d. Ingresos que de conformidad con lo dispuesto en leyes especiales hayan de ser destinados a fondos de inversión; e. Ingresos que resulten de la gestión de los servicios autónomos sin personalidad jurídica; y finalmente, f. Ingresos derivados de contribuciones especiales.

En la legislación venezolana la parafiscalidad se ha instrumentado de ordinario a través de la figura de institutos autónomos con competencia tributaria, como el Instituto de los Seguros Sociales (IVSS) y el Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE), los cuales recaudan tributos que se aplican directamente para el financiamiento de sus servicios,

constituyendo, en virtud de lo previsto en la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, excepciones a la regla de no afectación del principio de unidad del tesoro. A todo evento, son tributos que encuentran como sujetos activos a los entes mencionados, las expresiones más relevantes en Venezuela del fenómeno de la parafiscalidad.

CAPITULO IV
REFERENCIA A ALGUNAS CONTRIBUCIONES PARAFISCALES EN
VENEZUELA

A. El ahorro habitacional

La crisis habitacional en Venezuela comienza en el año de 1928. En la Constitución Nacional de 1961, se establecía que el Estado tenía el deber de garantizarle a todos los ciudadanos sin ninguna distinción, el derecho a la vivienda propia, tal y como lo contemplaba en su artículo 73, que rezaba:

“La Ley proveerá lo conducente a facilitar a cada familia, la adquisición de vivienda cómoda e higiénica.”

Durante el gobierno del General Juan Vicente Gómez se crea el Banco Obrero con el propósito de facilitar a los grupos socio económicos de menores recursos, el acceso a la vivienda.

Así en la década de los años sesenta, se comienza a crear las Entidades de ahorro y Préstamo y los Bancos Hipotecarios con el fin de establecer un régimen de financiamiento cómodo y seguro para los ciudadanos que quisieran comprar su vivienda, previsto en la Constitución

Nacional de 1961, enfocadas muy especialmente hacia aquel que tenía menos recursos, es decir, la clase mas necesitada. En este sentido, las Entidades de Ahorro y los Bancos Hipotecarios crearon como medio para satisfacer la necesidad de vivienda, las Cédulas Hipotecarias y los Certificados de Ahorro y Préstamo.

Más tarde los Bancos Comerciales al ver la fuga de ahorristas hacia estas Instituciones Financieras, crearon la figura de los Bonos Quirografarios que ofrecían mejores rendimientos pero que en contraposición permitían a los constructores y compradores de viviendas que vieran disminuidas las posibilidades de acceso a fuentes de financiamiento que cada vez se hacían más escasas en razón de que las mismas se nutrían a partir de la adquisición de los instrumentos de captación de los entes financieros hipotecarios, los cuales se volvieron poco atractivos frente al rendimiento ofrecido por los Bancos Comerciales.

Años más tarde se creó el Banco Nacional de Ahorro y Préstamo y el Fondo Nacional de Desarrollo Urbano con la finalidad de apoyar financieramente bajo la figura de “Banco de Segundo Pido”, a los Bancos Hipotecarios y Entidades de Ahorro y Préstamo a través de Cédulas Hipotecarias con rendimiento del 8% del interés anual a cambio de que las instituciones financieras privadas prestaran esas mismas sumas a una tasa

controlada del 12% de interés anual, situación que duró hasta 1990, año en el cual se promulga la Ley de Política Habitacional.

En 1989 el Gobierno Nacional inició un plan de ajustes a la economía del país, que incluyó la liberación de las tasas de interés aplicables a la construcción y adquisición de viviendas, lo que trajo como consecuencia inmediata, que aquellos compradores adquiridos una deuda a un interés subsidiado por el Gobierno, se vieron en la necesidad de pagar los créditos obtenidos a la tasa de interés liberadas. Esto trajo como consecuencia la protesta nacional y la elaboración de una Ley dirigida a regular los créditos obtenidos por los compradores antes de la liberación de las tasas de interés la cual protegería a los deudores con créditos a largo plazo que por supuesto habían adquirido viviendas para ese momento.

La Ley de Política Habitacional surge como consecuencia de la crisis habitacional existente, como se dijo, para el año de 1989. Esta Ley consistiría básicamente, en la regulación de los aportes efectuados por el sector público y por el sector privado, de manera de financiar la construcción y adquisición de cierto tipo de viviendas para grupos específicos de población.

La Ley tiene por objeto establecer las bases para desarrollar una política habitacional de mediano y largo plazo a través de la República, los Estados, los Municipios y la Administración Descentralizada, con el fin de satisfacer las necesidades de vivienda de la familia venezolana, estableciendo como área prioritaria, aquellas familias cuyo ingreso mensual esté por debajo de los tres salarios mínimos mensuales.

Esta Ley de Política Habitacional fue dividida en cuatro áreas de asistencia a saber, área de asistencia I, la cual comprendería la asistencia habitacional hasta por un monto equivalente a sesenta y cinco salarios mínimos, área asistencial II, hasta por un monto de ciento ochenta salarios mínimos, pudiendo alcanzar esta área el equivalente a un monto de cuatrocientos salarios mínimos; y por último un área de asistencia IV, la cual sobrepasaría los niveles de asistencia habitacional contemplados en las áreas anteriores.

Los beneficios de los recursos para financiar las soluciones habitacionales serían en primer lugar, los venezolanos, en segundo término los extranjeros con más de cinco (05) años ininterrumpidos en el país y las Asociaciones y Cooperativas constituidas por contribuyentes del ahorro habitacional.

Los aportes deben ser realizados, en primer lugar por el sector público, que deberá aportar el 15% de los ingresos ordinarios estimados en el respectivo presupuesto previa deducción del situado constitucional, el Fondo de Inversiones de Venezuela, Fondo de Prestaciones Sociales y demás aportes que contemplen las leyes respectivas, destinándose esos fondos al financiamiento de las soluciones habitacionales mencionadas, incluyendo la adquisición de tierras, la construcción de obras de urbanismo y a la concesión de subsidios a los arrendatarios de viviendas. Este aporte será distribuido por el Ejecutivo Nacional entre los organismos públicos que ejecutarán programas de vivienda popular.

El financiamiento que se otorgue con recursos provenientes del Ahorro Habitacional se efectuará por intermedio de los Bancos Hipotecarios y Entidades de Ahorro y Préstamo que participen en el Programa de Ahorro Habitacional. Los préstamos hipotecarios se otorgarán a tasa de interés preferencial, fijadas por el Consejo Nacional de la Vivienda.

Por el otro lado, el sector privado y los empleados deberán aportar un porcentaje determinado por la ley, a través del Ahorro Habitacional, el cual no es más que los aportes mensuales que deberán efectuar los empleados y obreros y los patronos o empleadores tanto del sector público como del sector privado. Estos aportes deberán ser depositados en Instituciones

Hipotecarias en cuentas a nombre de cada empleado y obrero dentro de los cinco primeros días hábiles de cada mes.

El aporte de los empleados y obreros será del 1% de su remuneración mensual básica, y el de los empleadores o patronos, el 2% del monto erogado por igual concepto. En los casos de las personas naturales que ejerzan actividades por cuenta propia podrán suscribirse al ahorro habitacional depositando el 3% de sus ingresos promedios mensuales.

El porcentaje aportado por el empleador, no formará parte del salario empleado a los efectos del cálculo de sus prestaciones sociales. La base de cálculo del Ahorro Habitacional será la parte de la remuneración mensual básico del empleado o trabajador que no exceda de los diez salarios mínimos.

El incumplimiento por parte del patrono o empleador de las obligaciones será sancionado en cada caso, con multas equivalentes al doble de las sumas adeudadas, adicionalmente a la multa, el patrono deberá depositar a nombre del trabajador el monto retenido en la respectiva institución hipotecaria.

La Ley prevé otro tipo de recursos consistentes en préstamos en cualquier otra modalidad que no sean ninguna de las mencionadas anteriormente.

La Ley de Política Habitacional de 1989, recibió muchas críticas, por cuanto la misma obliga a los trabajadores a entregar sus ingresos a los Bancos Hipotecarios sin que exista retribución a favor del ahorrista, debido a que los depósitos no generan ningún tipo de rendimiento, pues está expresamente prohibido por la Ley que las regula.

Además, se obliga al empleado a pagar una contribución sin tener la certeza jurídica que podrá aprovechar el beneficio contenido en la Ley, producto de sus aportes y de los aportes de otros empleados. Igualmente el aporte del empleador no constituirá ningún tipo de beneficio o retribución. Aún aquellos empleados que posean vivienda propia, no están exentos de la obligación de aportar.

Según la opinión de los expertos, en materia de planificación habitacional, las metas contempladas en la Ley, son metas inalcanzables ya que el costo de producción de las mismas es muy superior a la cantidad de dinero que producen los mecanismos de recaudación previstos en la misma.

Aquellas personas que viven fuera de las grandes ciudades no tiene acceso a estas contribuciones. No existen entidades de ahorro y préstamo, ni bancos hipotecarios, ni hay contadores colegiados en muchos poblados del país. Es contradictorio que aquellos que no tienen trabajo y que no cuentan con el aporte de un patrono deban contribuir con un porcentaje mayor.

Desde el punto de vista práctico, para las Instituciones Financieras representa un trabajo complicado e ineficiente la apertura de más de tres millones quinientas mil cuentas de ahorro, sobre las cuales se efectúan mensualmente igual cantidad de pequeños depósitos.

Así mismo, el contrato firmado entre la Institución Financiera y el ahorrista es un contrato injusto ya que por mandato de Ley, estos depósitos no generarán ningún tipo de interés, de esta manera, la Institución Financiera adquiere dinero sin ningún costo y lo utiliza en sus operaciones diarias de alta rentabilidad que le generarán más enriquecimiento a dicha Institución, pues los montos depositados se mezclan con el resto del dinero proveniente de otro tipo de operaciones.

Hay un aspecto muy relevante que es de suma importancia en lo relativo a las obligaciones que establece la Ley para las Instituciones

Hipotecarias sobre el fin que debe tener el dinero depositado. La Ley de Política Habitacional indica que las instituciones financieras deberán mantener un encaje en moneda de curso legal equivalente al 90% del monto de los recursos provenientes del Ahorro Habitacional que no se encuentren colocados en los distintos tipos de financiamiento que permite la Ley. La posición del encaje se determinará al término de cada mes.

De esta forma las Instituciones Hipotecarias tendrán por veinticinco días y sin costo alguno, el dinero correspondiente al Ahorro Habitacional. Por otra parte el encaje establecido en la Ley es del 90%, lo cual indica que el restante 10% puede permanecer en el ente financiero y no ser depositado en el Banco Central de Venezuela pues no hay ningún tipo de disposición que controle esta situación, lo cual implicaría que los Bancos Hipotecarios han llegado a gozar de mucho dinero sin costo alguno en especial en este país donde las tasas de interés activas promedio llegaron al 68% anual, y en donde las operaciones interbancarias llegaron a niveles del 2000%.

Por último, el Ahorro Habitacional Obligatorio es un subsidio regresivo, esto es, que se debe a que se ha venido implementando una tasa de interés preferencial sobre el financiamiento igualitario a todos los ahorristas habitacionales, cuando en realidad estamos en presencia de ahorristas diferentes pues no todos tienen la misma capacidad contributiva, es decir,

que las familias de mayores ingresos gozan con un mayor monto subsidiado que las de menores recursos económicos.

Todas estas críticas dieron paso a modificaciones de la Ley de Política Habitacional, la última de las cuales ocurrió el 22 de octubre de 1999, Gaceta Oficial número 5.392, con la promulgación y publicación del Decreto con rango y fuerza de Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, el cual en su artículo número 124, establece que la aplicación y reglamentación del Decreto Ley promulgado, en la medida que resulten incompatibles, quedarán derogadas las disposiciones de la Ley de Política Habitacional publicada en Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 4.659, Extraordinario, de fecha 15 de diciembre de 1993, las disposiciones del Decreto con rango y fuerza de Ley número 2.992, que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 36.575, de fecha 5 de noviembre de 1998, las disposiciones del Decreto número 3.241 de fecha 20 de enero de 1999, mediante el cual se dicta el Reglamento del Fondo de Aportes del Sector Público previsto para el Subsistema de Vivienda y todas las demás disposiciones legales y reglamentarias que colidan con ese Decreto Ley; sin que se pueda afirmar, que las críticas que recibían el ahorro habitacional en Venezuela, hayan sido superadas producto de estas modificaciones.

Finalmente se puede afirmar que la exigencia tanto al trabajador como al empleador de un aporte en dinero para la consecución de una función social del Estado, exigencia que se realiza en virtud de su poder de imperio, sin tener una contraprestación o beneficio a cambio, constituye al ahorro habitacional en Venezuela en una contribución parafiscal.

B. Los tributos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE)

El Instituto Nacional de Cooperación (INCE) surgió de la Ley aprobada por el Congreso Nacional, que fue promulgada el 22 de agosto de 1959, cuyo Proyecto de Ley fuere presentado a la Cámara del Senado por el Senador Luis Beltrán Prieto Figueroa, a quien generalmente se le atribuye la idea de la creación del Instituto, sin perjuicio de la importancia de los estudios realizados por la Organización Internacional del Trabajo a ese respecto.

El objetivo del Instituto de Cooperación Educativa es la creación e instrumentación de un sistema nacional de formación profesional en el marco de la denominada educación no formal. Dicho instituto responde a la idea de un esquema tripartito, esto es, con la participación del estado, del sector empresarial y del sector laboral, el cual define la ejecución de los principios consagrados en la Ley que regula dicho Instituto Autónomo, lo que se

evidencia de la composición tanto de su Consejo Nacional Administrativo, como de su Comité Ejecutivo que tiene representantes de los sectores gubernamentales, empresariales y laborales, además del Magisterio.

Los recursos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa (INCE) se derivan, por una parte de una subvención estatal, y por la otra de la captación de tributos, proveniente de la contribución de los patronos y de la contribución de los trabajadores.

En relación con la contribución de los patronos, el numeral primero del artículo número 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa establece que dicho ente dispondrá para sufragar los gastos de sus actividades de una contribución de los patronos, equivalente al dos por ciento del total de sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades.

En desarrollo de lo dispuesto en la disposición anterior, al numeral primero del artículo número 62 del Reglamento de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa pauta que el total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones se determinará conforme a las

disposiciones de la Ley del Trabajo, destacándose que se tomarán en cuenta las dádivas o remuneraciones que el patrono haga a sus trabajadores, salvo que constituyan liberalidades remuneratorias.

El artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo estatuye lo que se entiende por salario, y en el primer aparte del artículo mencionado se establece que cuando el patrono o el trabajador, o ambos, estén obligados legalmente a cancelar una contribución, tasa o impuesto a un organismo público, el salario de base para el cálculo no podrá exceder del equivalente al monto del salario normal correspondiente al mes inmediatamente anterior a aquel en que se cause el pago.

Las disposiciones transcritas constituyen la base legal de la contribución que deben efectuar los patronos al Instituto Nacional de Cooperación Educativa. Como bien lo señala la Exposición de motivos de dicha Ley, la colaboración impuesta a los patronos se justifica porque éstos obtendrán los mayores beneficios de la acción del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, debido a que una mejor preparación de sus trabajadores garantiza mayor eficiencia y rendimiento en las tareas que éstos realizan. Además, sostiene el referido documento, dicha contribución debe entenderse como una carga natural de la empresa en virtud de las condiciones en que está colocado el obrero y de que una tradicional forma de

tratamiento le ha impedido disfrutar del salario adecuado y del tiempo disponible para mejorar técnicamente.

La contribución de los trabajadores se encuentra establecida en el numeral segundo del artículo número 10 de la Ley sobre el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, donde se establece como uno de los aportes a los gastos de sus actividades, el medio por ciento de las utilidades anuales, pagadas a los obreros y empleados y aportadas por éstos. Tal cantidad será retenida por los respectivos patronos para ser depositada a la orden del Instituto, con indicación de su procedencia.

El artículo número 24 del mismo texto legal establece que el patrono que dejare de retener el porcentaje previamente indicado, será compelido a efectuar el pago del peculio de su empresa.

La contribución de los trabajadores tiene como finalidad despertar la conciencia de su propia formación y de la necesidad de que todos contribuyan a su mejoramiento profesional y cultural. Su significación en el plano educativo, además de justificar la contribución, la hace recomendable para países donde la tradición de abandono educativo ha creado indiferencia en las masas trabajadoras respecto a su capacitación técnica, poniendo en peligro la estabilidad del empleo y el desplazamiento por inmigrantes más

capaces o por generaciones jóvenes, mejor entrenadas para las tareas de la industria moderna

Dentro de los principales problemas interpretativos que han tenido los tributos establecidos en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, debe destacarse que la Jurisprudencia venezolana, ha mantenido el criterio conforme al cual la adopción del mecanismo de las contribuciones parafiscales para proveer los recursos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, no exime a dicho Instituto del cumplimiento de otras disposiciones legales aplicables en general a los tributos.

Así lo ha reconocido la extinta Corte Suprema de Justicia, hoy Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa, cuando en sentencia del 13 de agosto de 1985 sostuvo que las contribuciones especiales previstas en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa son aportaciones de carácter tributario, legalmente establecidas en una Ley Nacional, y como tales, le son aplicables las disposiciones del Código Orgánico Tributario, el cual dispone en su artículo 13, que están sometidos al imperio de ese Código Orgánico Tributario, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales.

En ese mismo sentido y refiriéndose a la naturaleza jurídica de los tributos del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, la extinta Corte Suprema de Justicia estableció que los mismos están comprendidos dentro de las llamadas contribuciones especiales, ya que por una parte, son de obligatorio cumplimiento lo que es un elemento característico de los impuestos, y por la otra, suponen, al menos indirectamente, una contraprestación posible, lo que los asemeja a las tasas, de manera que no puede calificarse a esas contribuciones, ni como impuesto, ni como tasa, optándose por ubicarlos en un género tributario denominado contribuciones parafiscales, por lo cual su procedimiento de determinación y liquidación, así como los posibles recursos ejecutables y las eventuales sanciones aplicables, se rigen por la Ley especial que creó y por el Código Orgánico Tributario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º y 13º eiusdem.

La regulación de este tributo ha generado diversos problemas interpretativos vinculados al sujeto pasivo del tributo, problemas relativos a la base imponible y problemas relativos al principio de la legalidad tributaria.

La Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa define al sujeto pasivo como aquel patrono que dé ocupación en su establecimiento industrial o comercial a cinco o más trabajadores, siempre que dicho establecimiento no pertenezca a la Nación, a los Estados ni a las

Municipalidades, estableciendo un régimen de exclusión en el sector público relacionado con las empresas que se crearen de conformidad con la Ley Orgánica que Reserva al Estado la Industria y el Comercio de los Hidrocarburos, las cuales están obligadas a mantener sus aportes al Instituto Nacional de Cooperación Educativa, de conformidad con lo previsto en el artículo 24 de dicho texto legal.

El problema interpretativo que con mayor frecuencia se observa en la jurisprudencia venezolana en referencia al sujeto pasivo es el alcance del término establecimiento comercial y su aplicación a las llamadas sociedades profesionales con forma de sociedad anónima. En efecto son reiterados los casos de reparos en donde la forma mercantil adoptada por el establecimiento correspondiente, ha sido considerada como condición suficiente para su calificación como entidad comercial; sin embargo en dichos casos, los tribunales de ordinario han concedido la razón a las entidades afectadas por la posición del Fisco, señalando que, como lo indica la propia doctrina administrativa de la consultoría jurídica del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, en modo alguno es la forma de un acto lo que determina el fondo y la esencia del mismo.

En sentencia del 15 de marzo de 1989, citada por **Guilliot, T.** (1997), el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario se planteaba si la

recurrente Luchsinger A.B. & C., era un establecimiento comercial, concluyendo que “establecimiento comercial es el que se dedica al comercio, a la actividad comercial, a la realización de actos de comercio”. Los actos de comercio, según la clasificación del Código de Comercio, son objetivos y subjetivos. El caso planteado no se trata de actos objetivos. Los actos subjetivos, cuya realización podría atribuirse a la recurrente, en virtud de su condición de comerciante, por ser una sociedad mercantil, y más concretamente una compañía anónima, son aquellos que no son de naturaleza esencialmente civil y aquellos en los cuales no resulta lo contrario del acto mismo. La actividad que desarrolla la recurrente, señala, es la de consultoría de ingeniería y labor de consulta y estudios geofísicos y geotécnicos, actividad ésta de la cual resulta lo contrario a que sus actos puedan ser reputados como de comercio, de lo cual concluye forzosamente que la recurrente no realiza ninguna actividad comercial, no se dedica al comercio y, en consecuencia, no es un establecimiento comercial.

Complementando las ideas expuestas, el Tribunal Superior Tercero de lo Contencioso Tributario, en sentencia del 18 de marzo de 1992, citada por **Guilliot, T.** (1997), sostuvo que es lógico conferirles protección a los profesionales, aún cuando sus actividades se enmarquen en una sociedad de naturaleza mercantil, pues eso es lo que lógicamente debe deducirse de los textos aplicables. De modo que si bien lo ideal y correcto, como dispone a

tales efectos la Ley de Abogados, es que los profesionales liberales universitarios no usen denominaciones comerciales ni realicen actividades de tal naturaleza, ni se agrupen en forma de persona jurídica mercantil, no por ello debe desecharse que una sociedad de naturaleza jurídica mercantil, pueda ser civil en sus reales actividades, porque la presunción es *iuris tantum* y admite, por ende, prueba en contrario. Por ello en el caso de las compañías anónimas, a pesar de ser comerciantes, cuando la actividad que realizan no tiene carácter comercial, queda desvirtuada respecto de ellas la presunción legal de comercialidad establecida en el Código de Comercio, porque la misma es *iuris tantum* y no debe aplicarse cuando resulta lo contrario del acto mismo o cuando éste sea de naturaleza esencialmente civil.

A similar conclusión se llegó en la sentencia del 18 de abril de 1979, del Juzgado Superior Tercero Civil y Mercantil de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, donde se sostuvo que si en forma general, el Estado venezolano le da a la actividad extractiva pesquera la calidad y la categoría de actividad agropecuaria para todos los fines fiscales administrativos y de tratamiento preferencial, no hay razón alguna para creer que a los fines de la aplicación de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa le dé a esa actividad la calidad y categoría de una actividad comercial, pues ello no se compadece ni con la tradición histórica

de dicha actividad en Venezuela, ni con lo que tradicionalmente se ha tenido como actividad comercial. En consecuencia, dado que una empresa pesquera queda comprendida dentro del género explotación agropecuaria, debe entenderse que no ha quedado configurado el hecho imponible previsto en el numeral 1) del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa.

En lo concerniente a la base imponible del tributo aplicable a los patronos, la problemática interpretativa se reduce a la determinación de los elementos que conforman la remuneración del trabajo. En este sentido, la referencia que hace el numeral primero del artículo 10º de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa a “remuneraciones de cualquier especie”, ha servido de base para declarar sin lugar varios recursos contencioso tributarios relativos a este tópico.

Es de hacer notar que a pesar de la amplia definición incluida en el precitado numeral, ciertas remuneraciones han quedado fuera de la misma, cuando la retribución económica pautada no deriva de una relación de trabajo, como el caso del pago de honorarios profesionales.

En efecto, el Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, en sentencia del 05 de octubre de 1989, citada por **Guilliot, T.** (1997), se

plantea si a los pagos efectuados por el recurrente, Camco Wireline, C.A., en calidad de honorarios profesionales, le es aplicable al gravamen previsto en el ordinal 1º del artículo número 10 de la Ley que rige al Instituto Nacional de Cooperación Educativa. En tal respecto, el Tribunal sostuvo que el caso planteado, se trata de pagos efectuados por conceptos de honorarios profesionales a personal contratado por la empresa que, desde luego, no encajan en el supuesto previsto en el numeral primero del artículo número 10º de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, por cuanto, éste dispone que la contribución debida a dicho Instituto Autónomo, se calcula sobre sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales y, claro está que la actividad realizada por profesionales contratados, escapa al concepto de relación de trabajo y de subordinación entre la figura del patrono y la del obrero o empleado. En consecuencia, dicho tribunal considera que no son gravables a los efectos de lo previsto en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, los pagos por conceptos de honorarios profesionales.

En referencia a la noción de legalidad tributaria, la regulación de la base imponible genera dudas en torno a la legalidad de su determinación, al considerarse la referencia que hace el Reglamento de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa a la Ley Orgánica del Trabajo, a los fines

de la determinación de la base imponible, cuando el artículo número 67, numeral 1º del Reglamento de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa establece que los recursos del Instituto están formados de acuerdo con lo establecido en el capítulo 3º de la Ley que lo creó, por una contribución de los patronos equivalente al 1% por ciento del total de sueldos, salarios, jornales y remuneraciones de cualquier especie, pagados al personal que trabaja en los establecimientos industriales o comerciales no pertenecientes a la Nación, a los Estados ni a las Municipalidades. El total de los sueldos, salarios, jornales y remuneraciones, se determinará conforme a las disposiciones de la Ley del Trabajo.

Las dudas surgen derivado del principio de la legalidad tributaria establecido en el Código Orgánico Tributario, en su artículo 4º, que establece que sólo a la Ley corresponde regular con sujeción a las normas generales del Código Orgánico Tributario, la creación, modificación o supresión de tributos, definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo, la base del cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo; otorgar exenciones y rebajas de impuesto, autorizar al Ejecutivo Nacional para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales y demás materiales que les sean remitidas por el Código; de manera que sólo a la Ley corresponde regular la base del cálculo de cualquier tributo.

Al no ser la Ley Orgánica del Trabajo una ley especial tributaria, surge una clara contradicción o antinomia entre dicho texto y la disposición del Reglamento de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, por una parte, y el Código Orgánico Tributario, por la otra; problema que debe ser solucionado atendiendo al criterio jerárquico, según el cual la norma de grado superior prevalece sobre la de grado inferior, en lo concerniente a la antinomia existente entre el Reglamento y el Código Orgánico Tributario; y al criterio temporal, con arreglo al cual en caso de conflicto entre las normas de similar nivel jerárquico, la norma posterior deroga a la norma anterior, en lo referente a la contradicción existente entre el Código y la Ley Orgánica del Trabajo. En ambos supuestos habría que reconocer la aplicación preferente del Código Orgánico Tributario.

En relación con la contribución de los trabajadores, el principal problema interpretativo que se presenta es en torno a la definición de base imponible, debido a que el numeral 2 del artículo 10 de la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa establece que ésta consiste en el medio por ciento de las utilidades, pagadas a los obreros y empleados, surgiendo dudas en torno al alcance del término utilidades, derivadas de aquellos casos en que la empresa o el patrono no pudieren pagar utilidades, derivadas de aquellos casos en que la empresa o el patrono no pudieren pagar utilidades por no haberlas obtenido y haya procedido a hacerles un pago sustitutivo, en

estos casos no sería procedente hacer la retención de ley, por cuanto sólo se aplica al caso de las utilidades.

Por su parte la regulación de las obligaciones que surgen sobre el patrono en virtud de lo previsto en la Ley del Instituto Nacional de Cooperación Educativa, en el sentido de contratar y entrenar aprendices, ha generado diversas opiniones en lo concerniente a su naturaleza jurídica. Para algunos autores, las referidas obligaciones y los pagos sustitutos de éstas tiene naturaleza tributaria, por lo que están sometidos tanto a las disposiciones de la Constitución como a las del Código Orgánico Tributario; mientras que para otros se sostiene que ni la obligación principal es propiamente una obligación en sentido estricto, por no tener como elemento correlativo la existencia de un derecho de crédito, ni el pago sustitutivo puede merecer tal calificación, en razón de que más bien participa de las características de una sanción o pena pecuniaria.

La Jurisprudencia, en sentencia del 19 de septiembre de 1991, del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario, citado por **Guilliod, T.** (1997), ha señalado que el llamado pago sustitutivo hecho por la parte aportante al Instituto Nacional de Cooperación Educativa por concepto de la no contratación de aprendices, constituye un tributo con las características de una contribución parafiscal, que se fundamenta en una resolución que no

reviste la forma de una ley que sustente tal proceder del Instituto Nacional de Cooperación Nacional Educativa, en la consideración de que dicha resolución colide con el principio de la legalidad tributaria, según el cual todo tributo debe ser creado por Ley.

Finalmente y con base a las características señaladas, se debe concluir que las contribuciones debidas al Instituto Nacional de Cooperación Educativa deben ser consideradas como contribuciones parafiscales, las cuales en la actualidad se encuentran sometidas a los mismos principios que informan la creación y aplicación de los tributos como lo pauta el Código Orgánico Tributario.

CONCLUSIÓN

La parafiscalidad como fenómeno tributario ha sufrido una larga evolución. En sus orígenes estaba integrada por recursos financieros que por vías no constitucionales, quedaban al margen del principio de legalidad tributaria, de manera que al decir de los viejos comentaristas, dichas exacciones no estaban revestidas de las garantías que el Estado de Derecho normalmente otorga.

Sin embargo en la actualidad, las contribuciones parafiscales están sometidas a los mismos principios que informan la creación y aplicación de otros tributos. Tal es el caso de Venezuela donde la doctrina ha sido mayoritaria al sostener que tales exacciones deben cumplir los requisitos que la Constitución señala para el establecimiento de cualquier clase de tributos.

Conforme al Derecho Positivo venezolano, como bien lo señala el artículo 12 del Código Orgánico Tributario de 2001, las contribuciones especiales constituyen un género de tributo que se encuentra como especie tanto a las contribuciones por mejoras, como a las contribuciones parafiscales. Las contribuciones parafiscales en la Legislación venezolana

están incluidas dentro de la especie tributaria de las contribuciones especiales, al ser de la misma naturaleza jurídica y presentar características similares.

La circunstancia de constituir la contribución parafiscal al principio de la unidad del tesoro, no es condición privativa de los ingresos parafiscales, debido a que existen numerosas figuras de ingresos en la legislación venezolana, que también comparten dicha condición, como bien lo establece el artículo número 16 de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, que establece varias excepciones; de manera que se justifica la inclusión de los ingresos parafiscales como una especie tributaria, formando parte de las contribuciones parafiscales.

La exigencia tanto a los trabajadores como a los patronos de la realización de aportes en dinero para la consecución de una función social del Estado, exigencia que se realiza en virtud del poder de imperio de que dispone el Estado, permite afirmar que los aportes realizados en aplicación a la Ley de Política Habitacional y de la Ley y Reglamento que creó el Instituto Nacional de Cooperación Educativa, constituye contribuciones parafiscales.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alfonzo, I. (1991). **Técnicas de Investigación Bibliográfica** (5^º ed.). Caracas: Contexto Editores.
- Alfonzo, P. (1995). **La Reforma del Código Orgánico Tributario y su aplicación a la Tributación Municipal**. Revista de la Procuraduría General de la República. 12. Caracas: Talleres Italgráfica.
- Ander-Egg, E. (1982). **Técnicas de Investigación Social**. Buenos Aires: Contexto Editores.
- Araujo, J. (1989). **Principios Generales del Derecho Administrativo Formal**. Caracas: Vadell Hermanos.
- _____. **Principios Generales del Derecho Procesal Administrativo (1996)**. Caracas: Vadell Hermanos.
- Ary, D. Jacobs, L. y Razavieh, A. **Introducción a la Investigación Pedagógica**. México: McGraw-Hill.
- Brewer-Carías, A. (1985). **El Derecho Administrativo y la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Carmona, B. (1995). **Naturaleza Jurídica del Peaje**. Revista de Derecho Tributario. 66. Enero – Febrero – Marzo.
- Código Orgánico Tributario (1994). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N^º.4.727**. Mayo, 27 de 1994.
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N^º.37.305**. Octubre, 17 de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N^º.36.860**. Diciembre, 30 de 1999.
- De la Cuetera, J. (1993). **La Actividad de la Administración**. Madrid: Tecnos.

- _____. **Las Potestades Administrativas.** (1987). Madrid: Tecnos.
- Garay, J. (1994). **Código Orgánico Tributario. Comentarios e Índice.** Caracas: Hijos de Ramiro Paz S.R.L.
- Graterol, M. (1994). **Naturaleza del Pago por Concepto de Ahorro Habitacional.** Revista de Derecho Tributario. 62. Enero-Febrero-Marzo.
- Gordillo, A. (1967). **Tratado de Derecho Administrativo.** Buenos Aires: Depalma.
- Guilliani, F. (1993). **Derecho Financiero (Vol. II).** Buenos Aires: Depalma.
- Guilliod, T. (1997). **Aproximación a la Parafiscalidad: El caso de los Tributos del INCE.** Revista de Derecho Tributario. 67. Abril-Mayo-Junio.
- Jarach, D. (1993). **Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Buenos Aires: Editorial Cangallo S.A.C.I.
- Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (2000). **Gaceta Oficial de la República de Venezuela N°.36.916.** Caracas: marzo, 22 del 2000.
- Ley del Subsistema de Vivienda y Política Habitacional (1999). **Gaceta Oficial, Extraordinario, N°.5.392.** Octubre, 22 de 1999.
- Parra, P. (1971). **Notas sobre la Contribución Parafiscal debida al INCE.** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Rachadell, M. (1985). **Lecciones sobre el Presupuesto Público.** Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Valdés, C. (1996). **Curso de Derecho Tributario.** (2^º ed). Santa Fe de Bogotá. Editorial Temis, S.A.
- Villegas, H. (1992). **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires: Ediciones Depalma.