



UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO

**LOS COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CONTENIDOS EN EL
DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE CONTRATACIONES
PÚBLICAS SON UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN**

Presentado por

Peralta Fung, Khairy Josvett

Para optar al Título de

Especialista en Derecho Financiero

Asesor

Garantón Blanco, Juan Carlos

Caracas, 10 de abril de 2019



UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

Aceptación del Asesor

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado presentado por la Abogado Khairy Josvett Peralta Fung, titular de la Cédula de Identidad N° 17.498.472, para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: Los Compromisos de Responsabilidad Social contenidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas son una nueva forma de tributación; y que asesoré a la estudiante durante el desarrollo del trabajo de grado.

En la ciudad de Caracas, a los 10 días del mes de abril de 2019.

Juan Carlos Garantón Blanco

C.I.: 6.916.061



UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO
VICERECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ÁREA DE DERECHO
POSTGRADO EN DERECHO FINANCIERO

**LOS COMPROMISOS DE RESPONSABILIDAD SOCIAL CONTENIDOS EN EL
DECRETO CON RANGO, VALOR Y FUERZA DE LEY DE CONTRATACIONES
PÚBLICAS SON UNA NUEVA FORMA DE TRIBUTACIÓN**

Autor: Khairy J. Peralta Fung

Asesor: Juan C. Garantón Blanco

Fecha: abril 2019

Resumen

La teoría general del tributo establece tres categorías generales de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Aquellos gravámenes que no encuadran en estas categorías suelen ser denominadas como exacciones parafiscales, aunque todas las que son agrupadas no cumplan entre sí con características similares. La parafiscalidad suele relacionarse con contribuciones económicas cuyo cometido no necesariamente es la recaudación de fuentes de ingresos para la satisfacción de necesidades colectivas, pero si el cumplimiento de los fines del Estado, soliendo enfocarse en la asistencia y seguridad social, aunque sus aportes, de igual forma, sean de valoración pecuniaria, pero no obligatoriamente con cumplimiento monetario. El problema central reside en la interacción entre las formas clásicas de tributación y las exacciones parafiscales, pues la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela establece que el sistema tributario debe respetar los principios constitucionales de la tributación para ser armónico, y aunque dichos principios son múltiples y resulta innecesario enunciarlos aquí, entre ellos destacan la armonización del sistema tributario y la progresividad, garantías que protegen los derechos patrimoniales de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado. En esta investigación se estudian los Compromisos de Responsabilidad Social contenidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas, a nivel descriptivo y de tipo documental, abarcando su desenvolvimiento histórico, prestaciones de acuerdo a las modalidades de cumplimiento, impacto económico normativo, características jurídicas, naturaleza jurídica y finalmente se determina su relación con el derecho tributario, concluyéndose que son una nueva forma de tributación.

Palabras Clave: Contratación Pública, Compromisos de Responsabilidad Social, Exacciones Parafiscales y Nuevas Formas de tributación.

A mi madre, Lihyn, quien siempre me inculcó el amor por el estudio,
con su ejemplo y esfuerzo.

A Lucía y José Elí, mis ángeles de la guarda en la tierra,
como muestra de gratitud, por su fe en mí.

Índice General

Aceptación del Asesor	i
Resumen	ii
Índice General	iv
Lista de Siglas.....	viii
Introducción.....	1
Aproximación histórica al estudio de los Compromisos de Responsabilidad Social.....	6
Evolución Histórica de la Responsabilidad Social	6
El sistema <i>bismarckiano</i> y el <i>welfare state</i>	6
El constitucionalismo social	6
La Organización Internacional del Trabajo (OIT)	7
La auditoría social	8
La Organización de las Naciones Unidas (ONU)	8
Declaración Universal de los Derechos Humanos (DUHH)	9
El estado de bienestar social	9
La responsabilidad social empresarial (RSE)	13
Las líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales.....	14
El libro verde de la Unión Europea	14
Declaración del milenio de la ONU	15
El Modelo de Estado Imperante en Venezuela	16
El Estado democrático	18
El Estado social	169

El Estado de derecho	29
El Estado de justicia	31
Definiciones de RSE	33
Los Compromisos de Responsabilidad Social.....	36
La contratación pública y los contratos del Estado	36
El DLCP (2014) como marco conceptual de los CRS	42
Características de los CRS	44
Los DLCP de los años 2010 y 2014 y los CRS	45
Justificación de la existencia de los CRS.....	46
La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)	466
Exposición de motivos del DLCP (2014)	50
Modalidades de cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social.....	53
La Ejecución de Proyectos de Desarrollo Socio Comunitario.....	57
La Creación de Nuevos Empleos Permanentes	59
Formación Socio Productiva de Integrantes de la Comunidad.....	62
Venta de Bienes a Precios Solidarios o al Costo	64
Aportes en Dinero o Especie a Programas Sociales Determinados por el Estado o a Instituciones Sin Fines de Lucro.....	69
Cualquier otro que Satisfaga las Necesidades Prioritarias del Entorno Social del Contratante	71
Impacto Económico de las diferentes modalidades de cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social.....	732
El Presupuesto Anual.....	73
Impacto Económico	76

La ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario	78
La creación de nuevos empleos permanentes	81
Formación socio productiva de integrantes de la comunidad	843
Venta de bienes a precios solidarios o al costo	843
Aportes en dinero o especie a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro	86
Adecuación de la Regulación Jurídica de los Compromisos de Responsabilidad Social	87
Tangibilidad del Cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social	89
Compromisos de Responsabilidad Social y la Figura Contable del Gasto	89
Características jurídicas de los Compromisos de Responsabilidad Social y la Teoría General del Tributo	91
Los Tributos	93
Tipos Clásicos de Imposición	96
Los impuestos	97
Clasificación de los impuestos	99
Directos e indirectos	100
Reales y personales	100
Generales y especiales	101
Las tasas	102
Las contribuciones especiales	102
Compromisos de Responsabilidad Social y la Categorías Tributarias Clásicas	104
Obligatoriedad de la Responsabilidad Social	104
Compromiso voluntario vs. obligatorio	105

Los Compromisos de Responsabilidad Social y la parafiscalidad	106
El Poder Impositivo del Estado.....	109
Poder tributario.....	111
La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	112
Límites al poder tributario	113
Principio de supremacía de la Constitución	115
Principio de legalidad	116
Principio de generalidad	117
Principio de capacidad contributiva	118
Principio de la no confiscatoriedad	120
Principio de justicia tributaria	122
Principio de progresividad	122
Principio de la libertad de elección y de gestión	123
Principio de irretroactividad	124
Principio de la recaudación eficiente	124
La Parafiscalidad.....	126
Características de las exacciones parafiscales.....	129
Compromisos de Responsabilidad Social y Exacciones Parafiscales.....	130
Definición de los Compromisos de Responsabilidad Social	131
Como nueva categoría de tributos o exacción parafiscal	131
La naturaleza jurídica de los compromisos de responsabilidad social	133
Conclusiones.....	137
Bibliografía.....	140

Lista de Siglas

Asociación Venezolana de Derecho Tributario	AVDT
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	CRBV
Constitución de la República de Venezuela	CRV
Compromiso de Responsabilidad Social	CRS
Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas	DLCP
Derecho Humanos	DDHH
Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público	LOAFSP
La Comisión Económica para América Latina y el Caribe	CEPAL
Organización Internacional del Trabajo	OIT
Organización de Naciones Unidas	ONU
Responsabilidad Social Corporativa	RSC
Responsabilidad Social Empresarial	RSE
Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas	RLCP
Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia	SCTSJ
Tribunal Supremo de Justicia	TSJ

Introducción

El desarrollo de esta investigación representó la superación de varios obstáculos de diversa índole, destacando entre ellos la derogación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas del año 2010, instrumento jurídico en el que se planteó originalmente el proyecto, con la promulgación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas del año 2014, así como el difícil acceso a publicaciones jurídicas especializadas internacionales como consecuencia del extendido control cambiario y en general la poca doctrina desarrollada en la materia específica de compromisos de responsabilidad social (CRS).

Con la promulgación de un nuevo decreto-ley, fue necesario practicar un estudio comparativo entre ambos instrumentos normativos, con el objeto de evaluar si era factible continuar con el objeto de estudio, los CRS como nueva forma de tributación.

A pesar del cambio de varias normas inherentes al tema central, se decidió continuar por cuanto el tema sigue siendo de gran relevancia en la realidad venezolana, la cual se encuentra en constante y acelerado cambio.

La investigación se desarrolló en cumplimiento del diseño del marco metodológico planteado en el proyecto. El nivel de profundidad es descriptivo, el cual fue ejecutado de forma documental a través de la indagación y análisis bibliográfico.

Se plantearon 5 objetivos específicos, los cuales, al ser satisfechos, permitieron concretar el objeto general de la investigación. Para mayor orden en la estructura de la investigación, se desarrolló un capítulo por objetivo específico.

El objetivo general era determinar si los CRS contenidos en el DLCP (2014) eran una nueva forma de tributación, a través de la definición de la naturaleza jurídica de los CRS; análisis de las prestaciones que éstos implicaban; examen del impacto económico; comparación de las características jurídicas definitorias de los CRS con la teoría general del tributo y el establecimiento de la relación existente entre los CRS y el Derecho Tributario.

En el capítulo I de la investigación, el objetivo específico planteado en el proyecto de investigación era definir la naturaleza jurídica de los CRS contenidos en el DLCP

(2014). Sin embargo, en la medida que se fue practicando la indagación bibliográfica profunda del tema, se arribó a la conclusión de que la naturaleza jurídica sólo podía ser definida con posterioridad al desarrollo de todos los demás objetivos específicos propuestos, en vista de que no existía una definición teórica de los CRS, por ello, este tema particular se aborda en el capítulo V.

De esa manera, se estableció que era más apropiado ejecutar una aproximación histórica de la responsabilidad social en general, para luego contextualizarla con su funcionamiento en la República Bolivariana de Venezuela y en específico relacionarla con los CRS.

Para alcanzar tal cometido, fue necesario describir el sistema *bismarckiano* y el *welfare state*, el estado de bienestar social, la responsabilidad social empresarial y el modelo de Estado venezolano, todas ellas como fases evolutivas de la responsabilidad social.

Seguidamente, se abordaron los CRS y su relación con la contratación pública y los contratos del Estado, así como se estudió el DLPC (2014) como marco conceptual y a partir de él, se identificaron características generales de los CRS.

Posteriormente, se analizaron los DLCP de los años 2010 y 2014. Sólo se hacen referencias comparativas entre los decretos-leyes de contrataciones públicas en los escenarios donde resulta necesario explicar las variaciones de regulación, de resto, las extensas explicaciones fueron obviadas, por cuanto ello excede el objetivo general de estudio.

Ello permitió delimitar la justificación de la existencia de los compromisos de responsabilidad social en los instrumentos legales, en sus exposiciones de motivos y en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

En el capítulo II se había propuesto analizar las prestaciones abarcadas en los CRS. De igual forma que para el capítulo anterior, para éste se estimó necesario modificar el nombre del capítulo aunque no el cometido central de su objetivo específico, por cuanto el término prestaciones no resultaba apropiado por inexacto a nivel técnico, por ello se tituló

el capítulo como “*contenido de las diferentes modalidades de cumplimiento de los CRS*”, a saber, ejecución de nuevos proyectos de desarrollo socio comunitario, creación de nuevos empleos permanentes, formación socio productiva de integrantes de la comunidad, venta de bienes a precios solidarios o al costo y aportes en dinero o especie a programas sociales determinados por el Estado o dirigidos a instituciones sin fines de lucro.

El capítulo III examinó el impacto económico de las diferentes modalidades de cumplimiento de los compromisos de responsabilidad social. Trasladándose el cambio de denominación descrito en el párrafo anterior. Este fue uno de los objetivos específicos desarrollados más interesantes de la investigación pues se comprendió que el impacto económico y su medición positiva sólo puede ser practicada por economistas, de forma numérica y en atención a la economía positiva, por ello, un aspirante a especialista en derecho financiero sólo puede valorar el impacto económico desde el enfoque económico normativo.

Para cumplir con el objetivo propuesto, se definió el presupuesto anual y el impacto económico, como figuras indispensables para el funcionamiento del Estado. Seguidamente, se analizó el impacto económico de cada modalidad de cumplimiento de los CRS. Asimismo, se examinó la adecuación de su normación jurídica y la tangibilidad de las modalidades de cumplimiento. Finalmente, se relacionó la figura contable del gasto con los CRS.

En el capítulo IV se había previsto comparar las características jurídicas de los CRS con la teoría general del tributo, pero resultó más lógico explorar en primer lugar la teoría general del tributo, como género, para posteriormente compararla con las características jurídicas de los CRS, como potencial especie tributaria.

Para ello, fue necesario referir conceptualmente qué son los tributos, la tripartición clásica en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Igualmente, se abordó la obligatoriedad de la responsabilidad social y se esbozaron las diferencias entre compromisos voluntarios y compromisos obligatorios.

En el proyecto de investigación se había planteado abordar en el objetivo específico 4º la parafiscalidad y su relación con los CRS, como una sección de la comparación entre la

teoría general del tributo y los CRS, pero en el desarrollo de la investigación se arribó a la conclusión de que su pertinencia se situaba en el último capítulo de la investigación, por no ser las exacciones parafiscales una categoría tributaria generalmente reconocida por la doctrina.

Para cumplir con el desarrollo del último objetivo específico, en el capítulo V, se exploró la existencia de una relación entre los CRS y la parafiscalidad. Como se explicó al inicio de la introducción, la naturaleza jurídica y la definición de la figura bajo estudio se desarrolló en este apartado.

Se delimitó teóricamente el poder impositivo del Estado y dentro de éste su poder tributario. Se definió la parafiscalidad y las características generales de las exacciones parafiscales. Seguidamente se compararon éstas con las características jurídicas de los CRS. Todo esto permitió definir a los CRS, así como determinar que son una nueva forma de tributación, mediante la concreción de su naturaleza jurídica.

Finalmente, y con posterioridad al cumplimiento de todos los objetivos de la investigación, se concluyó que, en la República Bolivariana de Venezuela, aparte de haberse modernizado al ente fiscal recaudador, Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) en la última década, también se ha evidenciado una tendencia marcada a la transformación de la responsabilidad social empresarial de voluntaria a obligatoria.

Los CRS tienen características jurídicas que encuadran en la categoría de exacciones parafiscales y su naturaleza es tributaria, aunque su recaudación no sea necesariamente mediante aportes monetarios, por ello puede afirmarse que son una nueva forma de tributación.

La existencia de nuevas formas de imposición bajo el nombre de contribuciones de carácter social implica una distorsión del sistema tributario y representa doble tributación sobre una misma manifestación de capacidad contributiva, lo cual evidencia que el poder impositivo está transgrediendo las garantías constitucionales de la tributación, sobre todo la progresividad de los tributos, pudiendo llegar a soslayar el límite de la no confiscación

patrimonial. Esta circunstancia puede generar un efecto económico de repercusión al ente contratante en el monto de la oferta económica.

Asimismo, en vez de generarse un beneficio social a las comunidades organizadas, o poder comunal, se obstaculiza el funcionamiento operativo de la administración pública central y descentralizada en su obtención de suministros indispensables, así como se entorpece la actividad administrativa general, lesionándose los derechos de acceso de los ciudadanos al sistema de gobierno, en sus diferentes manifestaciones jerárquicas y político territoriales.

Especial referencia merece la modalidad de cumplimiento de los compromisos de responsabilidad social a través de aportes en dinero, pues al crearse el Fondo de Responsabilidad Social, cuya administración le compete a la Presidencia de la República, uno de los más relevantes cambios entre el DLCP (2010) y el DLCP (2014), es que se centralizó la recaudación de estos ingresos, lo cual transgrede el modelo de Estado, definido en la CRBV como federal descentralizado.

Capítulo I

Aproximación histórica al estudio de los Compromisos de Responsabilidad Social

Evolución Histórica de la Responsabilidad Social

El sistema *bismarckiano* y el *welfare state*. Otto Von Bismark (1815-1898) fue un político multidisciplinario alemán que llegó a ser primer ministro de Prusia y que en el despliegue de la llamada “unificación alemana” desarrollo estrategias diplomáticas y políticas públicas denominadas como el sistema *bismarckiano*, el cual incluía el “*Welfare State*” (bienestar del Estado).

Parte de las políticas incursas en el sistema *bismarckiano* estuvieron enfocadas en proteger a los trabajadores y en el intervencionismo social. Bajo este estandarte, en Alemania se desarrolló un sistema de seguridad social que incluía seguro médico y de accidentes, pensiones y seguro por desempleo (Juárez y Sánchez, 2003, p.282).

Hasta 1848 el movimiento político alemán se opuso a las ideas liberales, influenciado por el autoritarismo y la filosofía hegeliana. Francia, con posterioridad a la revolución y sistema imperial genera una corriente intelectual que esboza la construcción de un orden estable, en total repudio de la anarquía.

El pensamiento inglés por su parte, se aleja de Alemania y Francia, en el sentido de interpretación conjunta sobre religión y poder, enfocándose en la política de lo posible y entendiendo que la fe se encuentra más allá de la razón, por lo que debe estar apartada. Esta postura generó mayor libertad de pensamiento, bajo la visión pragmática de Stuart Mill (1806-1873), pues el liberalismo dio cabida al protestantismo y a la libertad económica.

El constitucionalismo social. Explica López (1994) que:

Las demandas sociales y el fortalecimiento de las organizaciones de los sectores sociales más desfavorecidos (partidos laboristas, socialistas, comunistas) llevaron, tras la I Guerra Mundial, a que se recogieran en varias Constituciones previsiones expresas de intervención del Estado en la vida económica y social. La Constitución de Weimar de 1919, fruto del acuerdo entre partidos de clases

medias y partidos obreros, establecía un conjunto de disposiciones de este tipo: también la Constitución española de 1931 establecía amplias cláusulas que posibilitaban la intervención estatal. Fue en esta época cuando se acuñó por el jurista alemán Hermann Heller la expresión *Estado Social* como indicativo de un modelo de intervención pública que garantizara no sólo la libertad, sino el adecuado *status* económico de los ciudadanos (p.161).

La Organización Mundial del Trabajo (OIT). Fue creada el 11 de abril de 1919, como consecuencia de la Primera Guerra Mundial (1914-1918), bajo la premisa universal de que la paz sólo es posible a través del establecimiento de las bases de la justicia social. A partir de 1946 se convierte en agencia especializada de la Organización de las Naciones Unidas (información institucional).

Su relación con la RSE es directa porque la OIT es el organismo supranacional encargado de establecer normas de conducta, principios éticos y políticas que regulan la interacción entre las normas de trabajo y el funcionamiento de la sociedad. Sus convenios internacionales deben ser ratificados por los Estados para ser vinculantes.

Aunque sus lineamientos no son de obligatorio cumplimiento para las empresas, sino para los Estados, su función consiste “en ayudar a promover el diálogo entre los gobiernos, las organizaciones de trabajadores y de empleadores y en prestar asistencia y proporcionar instrumentos para entender mejor dimensión laboral de la RSE” (OIT, párr.6).

Posteriormente, Barnard (1968) publicó en 1938 *The functions of the executive*, un libro en el que abordó el tema de las empresas como un sistema cooperativo entre sus elementos, en el cual debe existir equilibrio entre los requerimientos que la empresa hace a los trabajadores y la contraprestación que estos reciben, dentro de una estructura formal y con un método operativo, influenciando posteriormente la estructuración del pensamiento empresarial.

En ese mismo año, 1938, se creó el *Temporary National Economic Committee* (TNEC) en Estados Unidos de América, como consecuencia de la alta concentración de poder económico. De acuerdo a De Lima, Cosenza y Llena (2015) este comité tenía las siguientes atribuciones:

Desarrollar una profunda investigación sobre la concentración del poder económico en las manos de grandes empresas y sus efectos en la competencia de Estados Unidos.

Informar al Congreso norteamericano sobre abusos de monopolios.

Proveer soporte al legislativo, en cuanto a la creación de leyes bajo el tema y hacer recomendaciones relacionadas a la legislación sobre monopolios (p.87).

Todo este esfuerzo gubernamental se enlazó con la necesidad de practicar una auditoría social que permitiera la comprensión del entorno político, social y económico de ese momento en la historia de esa nación.

La auditoría social. Kreps (1940) suele ser conocido como el primer investigador en desarrollar un método de auditoría social que superó los informes internos de las empresas, el cual fue titulado *Measurement of The Social Performance of Business*, y que contemporáneamente se utiliza como mecanismo de control sobre la RSE, por ser el resultado de evaluaciones externas. Ese mismo año se implementó dicho método en todo Estados Unidos de América y los resultados del estudio se utilizaron para diseñar el futuro de la educación, con especial enfoque en la formación económica y política.

La Organización de las Naciones Unidas (ONU). El 24 de octubre de 1945 y como consecuencia de la devastación de la Segunda Guerra Mundial (1939-1945) 51 Estados suscriben el documento que se conoce como la Carta de la Organización de Naciones Unidas, cuyo objeto central era la búsqueda de la paz, a partir de ese momento se reconoce internacionalmente a la institución supranacional como la ONU.

En la actualidad cuenta con 193 Estados miembros y enfrenta temas como la paz, seguridad, cambio climático y desarrollo sostenible.

La incitativa internacional de acuerdo al Pacto Mundial (s.f.) promueve:

Implementar 10 principios universalmente aceptados para promover el desarrollo sostenible en las áreas de Derechos Humanos y Empresa, Normas Laborales, Medio Ambiente y Lucha contra la Corrupción en las actividades y

la estrategia de negocio de las empresas. Con más 12.500 entidades adheridas en más de 160 países, es la mayor iniciativa de responsabilidad social empresarial en el mundo.

Respaldado por los CEOs de las empresas que lo componen, el Pacto Mundial es un marco práctico para desarrollar, implantar y divulgar políticas y prácticas de sostenibilidad empresarial, ofreciendo a sus signatories una amplia gama de recursos y herramientas de gestión para ayudarles a implementar modelos de negocio y desarrollo sostenible.

Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH). El 10 de diciembre de 1948 se proclamó por la Asamblea General de las Naciones Unidas la Declaración Universal de los Derechos Humanos, momento histórico que marcó un hito en la enunciación y deber de protección de los derechos fundamentales inherentes al ser humano y que sirvió de fundamento para el posterior desarrollo de los Convenios Internacionales de la ONU y el Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales, y Culturales (1966).

El estado de bienestar social. La responsabilidad social empresarial tiene su origen histórico en la noción de bienestar social. El estado de bienestar o bienestar social general es un modelo político que cuenta con muchos partidarios, cuyo cometido es la protección y beneficio económico y social de las masas. Venezuela es parte de los Estados que lo han implementado, aunque en la actualidad el modelo de Estado imperante sea el correspondiente al descrito en el artículo 2 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), Estado democrático, social, de derecho y de justicia, como se explicará en su apartado correspondiente.

Conforme a Juárez y Sánchez (2003) el estado de bienestar de acuerdo a Estruch (1996):

Es una forma de organización institucional basada en el compromiso público con el pleno empleo, la política económica anticíclica, la existencia de sistemas más o menos amplios, de provisión universal de ciertos bienes, servicios y

transferencias y las políticas redistributivas en pos de la reducción de la desigualdad económica y social (p.278).

De igual forma, los investigadores referidos citan la definición de Vaquero (2000) el cual plantea que:

Son un tipo de organización de tipo institucional y pública, sus motivaciones son económicas y sociales; su objetivo último es la igualación en mayor o menor grado de los grupos o clases sociales, mediante el pleno empleo y la seguridad económica que proporcionan las prestaciones y los servicios sociales, esto es a lo que se le conoce como sistema público de seguridad social (p.278).

Como puede observarse, el bienestar social como eje transversal de un modelo de Estado o como política pública, se encuentra enfocado en combatir la desigualdad económica y social entre los habitantes de su población, para ello, se procura generar fuentes de empleo y diferentes formas de asistencia social, con un enfoque económico redistributivo y con una propensión de nivelación de clases o estratos.

El estado de bienestar comenzó a ganar popularidad e implementación a finales de la Segunda Guerra Mundial, como estrategia de recuperación y auxilio para las muy deprimidas economías de la postguerra. Alemania fue uno de los Estados en implementar lo que se conoce en la actualidad como el modelo clásico de bienestar social, después de la segunda guerra mundial.

Resulta imprescindible destacar que los Estados que promueven políticas de protección social, requieren de fondos de financiamiento del gasto público y una de las vías más expeditas para obtener estos ingresos son los tributos.

El problema de un sistema tributario pesado, es que desestimula la inversión y la producción de los empresarios, pues las ganancias se ven disminuidas por el pago de tributos, en pro del mantenimiento de los beneficios o subsidios sociales. Si se desestimula la producción, aunque permanezcan los tributos, la recaudación también disminuye y el Estado dispone cada vez de menos presupuesto para el gasto público.

Es precisamente eso lo que ocurrió en Inglaterra a finales de la década de 1970, donde el sistema del “*Welfare State*” se derrumba por la presión soportada por las empresas en favor de los problemas de la sociedad y en detrimento de la libertad individual y económica, con el incremento de la presión fiscal a soportar por los contribuyentes a favor del financiamiento del cada vez más extenso gasto público.

Explica García (2008):

El actual proceso de globalización provoca irremediablemente la erosión de las bases no sólo políticas sino también financieras del Estado de Bienestar.

Actualmente asistimos a un período en el que el Estado pierde su absoluta libertad para diseñar las políticas de gasto que considera oportunas. Sólo está legitimado para aquella actividad financiera que no colisione con los principios básicos de los mercados financieros internacionales. (p.919)

Quizá, como consecuencia de esas medidas impositivas, resurge en la siguiente década el liberalismo, la defensa de la libertad de mercado y las perspectivas de crecimiento económico, todo ello en conjugación con la popularidad de los sistemas políticos democráticos y en defensa de la libertad.

A partir de entonces, en la mayoría de los Estados del mundo han prevalecido los sistemas democráticos y capitalistas, en la búsqueda de protección de libertades y generación individual de riqueza.

García (2008) sostiene que:

Los gobiernos se ven así sometidos a la presión derivada de esta nueva ideología económica en la que el mercado internacional fija su preferencia en función de la estabilidad financiera y monetaria dada en cada economía nacional, haciendo caso omiso al cumplimiento de los principios de justicia a los que han de responder los gastos públicos (p.920).

Venezuela no puede incluirse en esa tendencia liberal, pues el sistema de gobierno regente ha orientado metódicamente el sistema político y socio-económico, abiertamente desde el año 2007, al denominado socialismo del siglo XXI, mediante la propuesta de

Reforma Constitucional de ese mismo año, la cual se proponía la sustitución del modelo de Estado democrático, social, de derecho y de justicia por un Estado socialista en el que se imponía la “doctrina bolivariana” y se eliminaba la estructura organizativa descentralizada, entre otros aspectos de gran relevancia que llevaban a concluir que era necesaria la convocatoria de una Asamblea Nacional Constituyente y no la ejecución de una Reforma Constitucional. Dicha propuesta fue sometida a referéndum consultivo y fue negada.

Al respecto sostiene Hernández (2017) que:

El Gobierno iniciado en 1998 no implementó mayores cambios en el modelo económico, salvo algunas reformas sectoriales iniciales que promovieron una mayor apertura económica en sectores como las telecomunicaciones y la electricidad. Sin embargo, en 2006 el Gobierno decidió cambiar su modelo, a fin de implementar el –así denominado– “socialismo del Siglo XXI”, o “transición al socialismo”. Más allá de esa denominación, el modelo económico se caracterizó por incentivar el control del Estado sobre la economía y promover, mediante el uso de la renta petrolera, la ampliación notable de la actividad prestacional de la Administración.

De esa manera, a través del uso de los ingresos petroleros para cumplir objetivos del modelo socialista, el Gobierno amplió el alcance del Estado empresario, no solo creando nuevas empresas públicas, sino además, expropiando empresas privadas y sus activos. Además, se crearon estructuras especiales para adelantar la actividad prestacional, denominadas “Misiones”. El resultado fue una ineficiente gestión del gasto público por la ausencia de controles y la duplicidad de figuras subjetivas orientadas a llevar a cabo esa actividad prestacional. El financiamiento público de esta actividad prestacional, además, se llevó a cabo a través de fondos extra-presupuestarios, con un grado muy bajo de transparencia (pp.228-229).

En ese mismo orden de ideas y políticas orientadas hacia la implementación de un Estado socialista, se desarrolló el Proyecto Nacional Simón Bolívar, Primer Plan Socialista (PPS) del Desarrollo Económico y Social de la Nación para el período 2007-2013 y

posteriormente el Plan de la Patria, Segundo Plan Socialista de Desarrollo Económico y Social de la Nación para el período 2013-2019, promulgado como ley.

Es por ello que nuestra nación es un caso atípico de modelo constitucional económico pues se ocasionó una ilegítima transformación del Estado democrático a un Estado con tendencias totalitarias. Explica López (1994) que:

El modelo constitucional económico en los países occidentales, al menos en Europa, puede pues definirse como de economía de mercado, basado en la propiedad privada (en ocasiones específicamente así designado, como en la Constitución Española de 1978, art. 38: - se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado-) pero sometido a un alto grado de intervencionismo y orientación estatal, con vista a la salvaguarda de la estabilidad del sistema y de los intereses de los grupos menos favorecidos: en ocasiones se ha designado como economía social de mercado.

Este tipo de modelo económico (reconocido o no expresamente en la Constitución) se ha mantenido frente a la desaparición del modelo constitucional socialista representado por los países del Este de Europa. En ellos, las tendencias colectivistas se habían traducido en sistemas económicos en que predominaba, con carácter casi absoluto (al menos en términos cuantitativos) la propiedad y la dirección pública de los medios de producción. Entre 1917 y 1989 se desarrolló en efecto un constitucionalismo socialista ajeno en gran manera a la tradición del constitucionalismo clásico; este tipo de constitucionalismo se basaba, en términos de la Constitución de la URSS de 1977 en –la propiedad socialista de los medios de producción en forma de propiedad del Estado (patrimonio de todo el pueblo) y propiedad de los koljoses y otras organizaciones cooperativas- (art. 10). La crisis de estos sistemas les ha convertido, al menos por el momento, en un paréntesis en la historia de las organizaciones políticas (pp. 170-171).

La Responsabilidad Social Empresarial (RSE). De gran relevancia es la posición de Bowen (1953), quien abordó la relación vinculada entre la sociedad y la economía,

definiendo por primera vez la responsabilidad social como la obligación ética y voluntaria que deben tener los empresarios en su proceso de toma de decisiones para implementar políticas corporativas que cumplan con los objetivos de las empresas pero que, a su vez, se ajusten a los valores y beneficio de la sociedad.

En 1970, el reconocido Economista Milton Friedman publica un artículo en el *The New York Times Magazine* titulado “*The social responsibility of the business is to increase its profits*”, en el cual explica que aquellos ejecutivos que hablan del funcionamiento de las empresas como entes socialmente responsables, no se percatan de que no están defendiendo la libertad de mercado, sino el socialismo.

Explica de igual forma que no pueden atribuírsele responsabilidades a las empresas, pues solo son responsables las personas y las primeras son un artificio. Asimismo, señala que en todo caso los responsables de las empresas son sus accionistas y dirigentes, cuya responsabilidad, respecto a la empresa, es producir la mayor cantidad de beneficio económico, respetando las normas de la sociedad, configuradas legalmente y dictadas por la ética, en competencia abierta y sin fraude.

También destaca que, en una sociedad de Mercado libre e ideal, fundamentado en la protección de la propiedad privada, toda acción de cooperación es voluntaria, no coactiva.

Las líneas de directrices de la OCDE para empresas multinacionales. En el año 1976 la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) publica una serie de recomendaciones dirigidas a orientar la inversión internacional y el desenvolvimiento de las empresas multinacionales hacia una conducta responsable.

Los Estados suscriptores recomiendan el cumplimiento voluntario de las empresas en temas de gran amplitud como DDHH, empleo y relaciones laborales, cuidado del medio ambiente, lucha contra la corrupción, el soborno y la extorsión, desarrollo y empleo de ciencia y tecnología, competencia leal y fiscalidad e integración.

El libro verde de la Unión Europea. La Unión Europea (2001) publicó a través del libro verde un marco de funcionamiento para la RSE, explicando que sus principales cometidos respecto a la práctica socialmente responsable se concentran en:

La Unión Europea está interesada en la responsabilidad social de las empresas en la medida en que puede contribuir positivamente al objetivo estratégico establecido en Lisboa: «convertirse en la economía basada en el conocimiento más competitiva y dinámica del mundo, capaz de crecer económicamente de manera sostenible con más y mejores empleos y con mayor cohesión social».

El presente Libro Verde tiene por objeto iniciar un amplio debate sobre cómo podría fomentar la Unión Europea la responsabilidad social de las empresas a nivel europeo e internacional, en particular sobre cómo aprovechar al máximo las experiencias existentes, fomentar el desarrollo de prácticas innovadoras, aumentar la transparencia e incrementar la fiabilidad de la evaluación y la validación. Propone un enfoque basado en asociaciones más profundas en las que todos los agentes desempeñen un papel activo (p.4).

Declaración del milenio de la ONU. El 8 septiembre de 2000, los líderes de 189 Estados, en la clausura de la Cumbre del Milenio celebrada por las Naciones Unidas, suscribieron unánimemente la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas. De acuerdo a la ONU (s.f.):

La Declaración reafirma la fe de los Estados Miembros en las Naciones Unidas y en su Carta como elementos indispensables para construir un mundo más pacífico, próspero y justo. El reconocimiento de la responsabilidad colectiva de los gobiernos del mundo para lograr la dignidad humana, la igualdad y la equidad; así como la responsabilidad de los líderes del mundo hacia sus ciudadanos, en especial los niños y los más vulnerables.

Los líderes declararon que el principal reto de hoy es hacer de la globalización una fuerza positiva para todos, reconociendo que hasta ahora, sus beneficios y costos no están repartidos de forma equitativa. La Declaración hizo un llamado a las políticas y medidas globales, correspondientes a las necesidades de los países menos desarrollados y de las economías en transición.

La Declaración de la Cumbre cita la libertad, la igualdad (de los individuos y de las naciones), la solidaridad, la tolerancia, el respeto a la naturaleza y la responsabilidad compartida como seis valores fundamentales para las relaciones internacionales en el siglo XXI (párr.5-7).

Finalmente, respecto a la globalización y su impacto en la tributación, García (2008) señala que:

En la actualidad el contexto económico y sociopolítico dista mucho de aquel otro que provocó en la Segunda Guerra Mundial la aparición del Estado Social y ello puede dar lugar si no a una nueva etapa, sí a una fase distinta en el planteamiento de la actividad financiera del Estado.

En un mundo donde la interdependencia económica y comercial se sitúa en el frontispicio del ordenamiento financiero y donde los Estados nacionales ceden parte de su soberanía a instituciones supranacionales es muy difícil aplicar los mismos esquemas que veníamos exponiendo para el Estado de Bienestar.

El fenómeno de la globalización viene definiéndose como un proceso inicialmente económico basado en el aumento explosivo de las inversiones y de los movimientos financieros a nivel internacional de forma espontánea y al margen de instrumentos de regulación apropiados (p.913).

El Modelo de Estado Imperante en Venezuela

Aunque no es materia del derecho financiero delimitar nociones básicas del derecho constitucional, definiremos desde esa segunda área de especialidad el sentido al que se referirá el término Estado en esta investigación. De acuerdo a López (1994):

... el fenómeno designado propiamente como Estado responde a una realidad específica, una forma de organización política de la comunidad que surge en un

momento histórico concreto (entre los siglos XVI y XVII), y que se diferencia claramente de las formas anteriores de organización política (p.29).

El artículo 2 de la CRBV contempla el diseño constitucional del Estado venezolano, el cual se edificó sobre ejes fundamentales y encadenados, a saber, democrático, social, de derecho y de justicia, sobre los cuales se requiere acumulación para su perfeccionamiento.

La CRBV, llamativamente, enunció una serie de valores que posteriormente han sido desarrollados judicialmente como parte esencial, y en algunos aspectos de jerarquía superior a las normas positivizadas del propio texto, del desarrollo de la idea del derecho más allá de las normas. Nos referimos específicamente a la libertad, independencia, paz, solidaridad, bien común, integridad territorial, convivencia e imperio de la ley.

Aunado a la idea del derecho más allá de las normas, con la incorporación de valores, también se enuncian principios como el de no intervención y la autodeterminación de los pueblos, pero en el propio texto se enuncian muchos más, igual de relevantes a la hora de interpretar el derecho, tales como el nacimiento en libertad, igualdad y dignidad, la justicia social, soberanía nacional, democracia participativa y el principio de legalidad.

Como resulta previsible, estos valores y principios son conceptos jurídicos indeterminados, por pertenecer a la moral y a la ética, pero, a la vez, han sido contemplados como ejes transversales de todo el ordenamiento jurídico, por lo cual la SCTSJ, se ha encargado de darles contenido, bajo la óptica social, lo que representa la implementación de políticas públicas que conduzcan a la Administración Pública a cumplir con prestaciones de hacer tendientes a procurar de la seguridad e igualdad social.

Al respecto, Combellas (2001) señala:

b) Sin embargo, los valores no son construcciones dogmáticas ni unidimensionales y menos de interpretación rígida, lo cual no se compadece con la flexibilidad de los modernos consensos constitucionales, dotados de lo que Zagrebelsky ha denominado como la ductilidad o moderación que reclama el Estado constitucional de nuestro tiempo.

c) En suma, tal como lo indica Hernández Gil (citado por Fernández Segado), “propugna equivale decir que el Estado, definido como social y democrático de derecho, asume la misión de que el ordenamiento jurídico tienda hacia esos valores, los alcance y los realice” (p.37).

Explica acertadamente Carmona (2011) que:

La concepción y el alcance real que se dé al Estado Venezolano, en ese marco social de Derecho y Justicia en el que se ha colocado, define sin duda la pauta de la concepción que debe dársele a su vez al sistema económico que en él impere, y cuya referencia se torna igualmente obligada en este estudio, aunque sea someramente, por ser parte de él, la tributación (p.23).

En ese orden de ideas concluye Carmona (2011), con posterioridad al análisis y definición de las categorías de sistemas económicos, libre mercado (capitalista), socialista, comunista, mixto y socialismo de mercado, que a nivel constitucional el sistema económico de mercado corresponde al sistema de economía de libre mercado en un Estado social o socialismo de mercado.

El Estado democrático. Respecto al origen histórico de este modelo de Estado, López (1994) explica que:

El conjunto de notas comunes que caracterizan a los Estados constitucionales y que permiten considerarlos incluidos en una categoría propia e identificable, vienen a resumirse en la denominación de *Estado democrático de Derecho*. En realidad, el concepto de *Estado de Derecho* (sin el añadido de –democrático–) surgió en un contexto determinado, los Estados alemanes de la primera mitad del siglo XIX, para designar y justificar una forma de organización política concreta, la monarquía constitucional basada en la doble legitimidad, monarquía y representativa, aún alejada de toda pretensión democrática. Pero el uso de la expresión se ha generalizado, y puede afirmarse que hoy es similar su contenido al Estado Constitucional. El añadido –democrático– viene a completar el sentido originario de la expresión (p.154).

Asimismo, López (1994) señala que un Estado democrático de derecho se encuentra sujeto a tres condiciones, el imperio de la ley, el control de la autoridad y la protección de los derechos de los individuos. Por su parte, Palacios y Korody (2008) afirman que:

La Constitución y la ley son los verdaderos gobernantes en el Estado Democrático sometiendo su voluntad a los Poderes Públicos o como los hemos llamado los mandatarios.

Ahora bien, la voluntad de un pueblo -como habíamos adelantado- es primordialmente ***mantenerse libre***, por lo tanto, siendo ese el primer mandato en un Estado democrático, se presenta con meridiana claridad que el primer fin no será el tan llamado *bien común o interés general*, sino que será sencillamente **la libertad del soberano que es esencialmente libre**. El Estado democrático buscará con vehemencia su primer cometido: la libertad (p.612).

Se estima prudente aclarar que las nociones Estado democrático y Estado de derecho no son intercambiables, porque como bien es sabido, pueden y existen Estados constitucionales, como forma político organizativa, que no disponen de sistemas democráticos para la toma de decisiones y, a su vez, existen Estados democráticos en el que se toman decisiones, por voluntad de la mayoría, que resultan lesivas de derechos y/o discriminadoras. Lo apropiado para encontrar el equilibrio entre estas dos, es su conjunción como Estado democrático de derecho.

El Estado social. Nuestra Carta Magna no es la primera en contemplar cláusulas sociales. Rachadell (2015) explica respecto a la Constitución de la República de Venezuela de 1961 (CRV) que:

... es la segunda de nuestras constituciones que contiene un programa económico y social a ser desarrollado en el tiempo, siendo la primera de ellas la de 1947. En efecto, tomando como ejemplo la Constitución mexicana de 1917 y la de Cuba de 1940, se incorporó en los textos constitucionales de los países latinoamericanos el propósito de alcanzar la justicia social a través de unas acciones completas que los órganos del Poder Público debían realizar (p.30).

Asimismo, señala el autor que la CRV (1961), y se podría agregar que en franca similitud también en la CRBV (1999), que:

Bajo sus normas era factible que se instaurara un sistema económico liberal, un capitalismo de Estado o un régimen socializante, y a este aspecto se ha referido Brewer cuando ha señalado que esta Carta tenía la característica de que permitía “el establecimiento de un sistema político-económico y social no comprometido con ninguna corriente ideológica, de manera tal que, al contrario, sirviera a cualquiera de las corrientes ideológicas que, representadas en los partidos políticos, participaron en la elaboración de la Constitución” (Rachadell, 2015, p.32).

Carmona (2011) señala que la noción de Estado social de Derecho:

... se remonta al modelo propuesto por KEYNES en 1936, cuya instrumentación inicial estuvo a cargo de Estados capitalistas en la época de la postguerra, con miras a lograr el equilibrio entre la función social del Estado y el derecho a la propiedad privada de los factores de producción (p.14).

En el mismo orden de ideas, Palacios y Korody (2008) definen al Estado social, respecto al Estado democrático de la siguiente forma:

Pero por tensión natural nace el Estado social, que pareciera ser la contrapartida de la concepción puramente liberal del Estado democrático. A pesar de que para los autores actuales es difícil englobar el concepto de Estado social, su definición -en un ejercicio empírico- no lo es tanto. Así, pues, si enfocamos la definición desde un punto de vista teleológico, tal como se hiciera con el Estado democrático, el Estado social busca la igualdad de la nación.

Si nos fijamos con atención, el Estado social ni es una forma de Estado, en sí misma, ni es una respuesta o contrapartida del Estado democrático, pues tal y como lo expone el profesor español Manuel Aragón Reyes, el Estado social es sólo una forma o modalidad del Estado democrático de derecho.

Como se adelantara, el Estado social tiene una finalidad complementaria a la búsqueda de la libertad ciudadana otorgándole nuevos mandatos al Estado y no son otros que lograr la igualdad social y proteger reforzadamente a los hiposuficientes o menos favorecidos (pp.612-613).

Con mayor amplitud refiere Hernández (2017) las implicaciones del Estado social en la actividad administrativa del Estado:

La realidad social sobre la cual este marco se desarrolló cambió en el siglo XX, al ampliarse los cometidos del Estado. Junto a la actividad administrativa de limitación, el Estado comenzó a ejercer una actividad prestacional, no coactiva, orientada a incidir en las condiciones materiales para promover condiciones de igualdad. Tal es, en una muy breve síntesis, el principal impacto del Estado social sobre el Derecho Administrativo.

Es en este contexto en el cual se plantea la existencia de una dimensión social de la actividad administrativa. La administración prestacional, en este sentido, tiene un claro sentido social, al orientar su actividad a incidir en las condiciones materiales, aportando prestaciones mínimas que, bajo los principios de subsidiariedad y menor intervención, propenden a crear condiciones de igualdad de oportunidades.

Esto forzó a amoldar al Derecho Administrativo a esta nueva realidad. La teoría general del acto administrativo tenía, así, muy poca relevancia respecto de la actividad prestacional. Por el contrario, en este nuevo contexto, el contenido del Derecho Administrativo se orientó a (i) asegurar el acceso al ciudadano a las prestaciones a cargo de la Administración y (ii) limitar la actividad prestacional de la Administración, para evitar excesos que derivasen en manifestaciones paternalistas de tal actividad (p.218).

Bien es sabido que el Estado moderno, como estructura administrativa, requiere de ingresos públicos para su sostenimiento. La tributación ha sido desde hace ya varios siglos la vía más idónea y expedita para recabar dichos recursos, los cuales lógicamente serán empleados en el bien común de la población constreñida por las diferentes imposiciones.

En Venezuela existen diferentes categorías impositivas que obligan a los ciudadanos y a las personas jurídicas a contribuir de acuerdo a diferentes cánones económicos, siendo lo más conocidos sobre el consumo y/o sobre los incrementos patrimoniales.

Expresaba García (2008) que:

No en vano el origen de la crisis del Estado Social, a la que actualmente asistimos, se encuentra no sólo en el incremento desmesurado de los gastos públicos sino también en una especial sensibilidad del ciudadano al incremento de la presión fiscal, lo que puede alejarnos paulatinamente del compromiso social implícito en el Estado social y en su concepción del tributo y de la interpretación que le es propia (pp. 918-919).

En cuanto al papel del Poder Judicial y en específico del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) respecto a la interpretación de normas, valores y principios del sistema constitucional venezolano, explica Combellas (2001) que:

El Tribunal Supremo de Justicia, denominación que sustituye a la Corte Suprema de Justicia, es el máximo tribunal de la República. Si bien explícitamente no lo señala la nueva Constitución, a diferencia de la Constitución de 1961, no existe duda de su supremo estatus, tal como se infiere de la concatenación de la normativa contenida en el capítulo III del título V, con la normativa contenida en el capítulo I del título VIII. Tampoco señala la nueva Constitución, a diferencia también del texto derogado, que contra sus decisiones no se oirá ni admitirá recurso alguno, lo cual a nuestro entender tiene su explicación en la supraconstitucionalidad de los derechos humanos, que autoriza a toda persona que considere menoscabados sus derechos, a recurrir a la jurisdicción internacional protectora de los derechos humanos, en los términos establecidos por la Constitución, como norma suprema y fundamento del ordenamiento jurídico y en el régimen de los tratados, pactos y convenciones relativos a derechos humanos, suscritos y ratificados por Venezuela, que como apuntamos *supra* tienen jerarquía constitucional.

Tiene, además, nuestro Tribunal Supremo una especial característica en la consagración de una sala con jerarquía superior respecto a las restantes salas del Tribunal, que no es otra que la sala constitucional como jurisdicción constitucional, cuyas decisiones en su ámbito son vinculantes incluso para las otras salas de nuestro máximo tribunal (pp.181-182).

Respecto a la jurisprudencia venezolana de mayor relevancia, en cuanto al Estado social, encontramos la Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia (SCTSJ) N° 85 de fecha 24 de diciembre de 2002, expediente N° 01-1274, caso Asociación Civil de Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (Asodeviprilara), en la cual se definió nuestro modelo político de Estado. A continuación, algunos extractos:

El concepto de Estado Social surge ante la desigualdad real existente entre las clases y grupos sociales, que atenta contra la igualdad jurídica reconocida a los individuos por la propia Carta Fundamental.

De allí, que, desde los comienzos de la consolidación del concepto de Estado Social, lo importante es entender la ley en base a principios tendentes en lo posible a alcanzar el bien común, y no como una normativa que se aplica por igual a realidades desiguales.

El Estado Social debe adecuarse a lo que sea oportuno y posible en un momento determinado, lo que no encaja dentro de las formas legales preexistentes.

A juicio de esta Sala, el Estado Social debe tutelar a personas o grupos que en relación con otros se encuentran en estado de debilidad o minusvalía jurídica, (...) (sección Estado social de derecho, párr. 4).

Encontramos otra delimitación de lo que el Estado social implica para la sociedad venezolana en la Sentencia de la SCTSJ N° 1.049 de fecha 23 de julio de 2009, expediente N° 04-2233, caso nulidad de la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario, en la que el Magistrado ponente, Francisco Carrasquero, citando a Grimm respecto a la transformación del derecho constitucional, explica:

En otra parte de dicha obra, el mismo autor resume las causas de la pérdida de confianza que sufrió el pensamiento liberal. Allí reafirma que “el modelo social burgués no ha sido capaz de cumplir las promesas a él asociadas”, y que si ciertamente contribuyó con un “insospechado crecimiento de la prosperidad”, “el justo equilibrio de intereses, igualmente esperado no llegó”; en vez de ello, lo que dejó fue “una división en clases no menos escandalosa que la diferencia estamental precedente”. Ya no podía esperarse, por tanto, “que la justicia social resultara automáticamente del libre juego de las fuerzas sociales”. En consecuencia, “el propio Estado debía abandonar el papel de mero garante de un orden presupuesto y presuntamente justo” (Cfr. Op. cit., pág.73).

Tal pérdida de confianza se debió a que, como lo explica Ariño Ortiz, si bien “la Economía tiene sus leyes, que son bastante autónomas e inexorables, en busca de la eficiencia productiva”, una “aplicación incondicionada de las mismas, puede dejar a muchas personas por el camino”; y a pesar de que “las leyes económicas son leyes de producción y quizás consiguen maximizar ésta”, las mismas “no atienden a la distribución de lo producido” (Cfr.: Principios de Derecho Público Económico, pág. 4).

De allí que el Estado Liberal o Estado de Derecho, tuviera que transformarse en un Estado Democrático y Social de Derecho, y así como dice Bobbio, el Estado será el dolor de cabeza común de los liberales.

Se ha utilizado el verbo “transformar”, pues es el que, según la doctrina, es más descriptivo del proceso sufrido por los principios liberales y democráticos a raíz del avance de las ideas que, al final, dieron origen a que se acuñara la expresión “Estado Social”. Sin desconocer los avances realmente logrados, dicha transformación supuso un cambio de paradigma, no sólo respecto a los principios filosóficos del liberalismo clásico y del liberalismo económico (derechos humanos absolutos, ahistóricos e inalterables, individualismo, laissez-faire -según la época y los autores); sino también respecto a sus consecuencias en lo organizativo y en lo político (Estado

mínimo, abstencionismo, sufragio censitario –también según la época y los autores). Es decir, provocó “un desplazamiento de la carga de las actividades estatales desde lo retrospectivo y conservador del orden a lo prospectivo y creador del orden”, de tal modo que “las normas constitucionales materiales, en especial los derechos fundamentales, se transforman radicalmente en objetivos a perseguir y proyecto de justicia...” (Cfr.: D. Grimm, Op. cit., pág. 40).

Significó el reconocimiento, por derecho propio, de la necesidad de la intervención del Estado en las relaciones entre particulares o en los grupos que estos conforman. Ello con el fin de, entre otros objetivos, eliminar las situaciones de pobreza y de extrema necesidad, aminorar el peligro frente a situaciones que amenacen afectar a las personas y los bienes, prestar ciertos servicios públicos, disminuir las desigualdades, apoyar a colectivos con necesidades específicas, solidarizarse con individuos o grupos de otros países, y, por último, más no por ello menos importante, promover el crecimiento y el desarrollo económico, implementando programas de inversión pública y apoyando la inversión pública y privada en el aparato productivo. Al mismo tiempo, supuso la consagración, a nivel constitucional, de unas normas que establecen la obligación por parte del Estado y de los ciudadanos de proteger, promover y garantizar la satisfacción, en algunos casos de forma explícita e incondicionada, en otras de forma gradual y condicionada, de ciertos bienes sin los cuales el disfrute de los derechos llamados civiles o políticos no podría lograrse.

[...]

En el Estado Social, contra lo que supone cierta doctrina, no se trata de dejar de lado o socavar los derechos llamados individuales, se trata de respetarlos, promoverlos y garantizarlos, tanto individual como colectivamente, haciéndolos accesibles a todos. En tal sentido, los derechos fundamentales en general, tanto los clásicos derechos defendidos por el pensamiento liberal, como los nuevos derechos, son todos derechos sociales en la medida en que a los poderes públicos le viene impuesto el deber de hacerlos reales y efectivos. El derecho a la libertad de prensa, al pluralismo político o la libertad ideológica,

por poner algunos ejemplos, se han visto enriquecidos como consecuencia de esta visión social de los clásicos derechos fundamentales; muestra de ello han sido las medidas que en Alemania y en Italia se han tomado desde el punto de vista financiero para sostener periódicos cuyos ingresos no eran suficientes para su sostenimiento, pero que sin embargo suponían un vehículo fundamental de expresión de grupos ideológicos minoritarios.

Sostiene Hernández (2013) respecto a las dos sentencias referidas que:

61. Actualmente esta visión se ha exacerbado, al entender la Sala Constitucional que el Estado social parte de la “desprotección” de los “poderes”, conformándose, así como un “Estado total” (sentencia de 24 de enero de 2002, caso Asovediprilara y de 23 de julio de 2009, caso nulidad de la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario). La consecuencia de esta patológica visión, como hemos insistido anteriormente, es el debilitamiento progresivo de las garantías jurídicas de la libertad económica (p.19).

El espíritu interpretativo del máximo tribunal es flexibilizar las instituciones jurídicas con el objeto de propender a lo que ellos han denominado como bienestar social general, figura jurídica indeterminada, también, que ha servido para encaminar el sistema jurídico, social y económico venezolano hacia el desarrollo del Estado como un ente social, propósito que tiene claros lineamientos políticos e ideológicos, los cuales influyen directamente sobre la dinámica económica nacional.

Claro que esa línea interpretativa está fundamentada en el contenido del artículo 299 constitucional, pues éste enuncia los principios socioeconómicos que deben regir en la República, esto son justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad, solidaridad, corresponsabilidad en el desarrollo armónico de la economía nacional, en la búsqueda del desarrollo humano integral, la existencia digna y provechosa para la colectividad, alto valor agregado nacional, elevación del nivel de vida de la población y fortalecimiento de la soberanía económica, garantizándose en ese proceso la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, con el objeto de lograr la justa distribución de las riquezas.

Ni la autonomía de la voluntad de las partes, ni la libertad contractual pueden lesionar los beneficios que produce el Estado social, contrariándolo, al contribuir a discriminaciones, subordinaciones, ruptura de la justicia social o desigualdades lesivas, por desproporcionadas, para una de las partes del contrato en materias de interés social.

En ese orden de ideas se encuentra la Sentencia N° 1659 de fecha 1° de diciembre de 2009, expediente N° 09-1269, caso: SUDEBAN:

En este orden de ideas, se aprecia que el artículo 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el cual contempla el régimen socioeconómico del Estado, dispone por una parte que se le atribuye al Estado el deber de intervenir en la economía para lograr la justicia social, atribución esta que no es más que una expresión concreta de la cláusula del Estado Social, contenida en el artículo 2 constitucional, y cuando, por la otra, se erige a la iniciativa privada en la economía como un factor fundamental, para el desarrollo armónico de la economía nacional.

La mencionada cláusula si bien, no contempla los elementos concretos que nos sirvan para conformar el orden económico, no es menos cierto, que la realización del Estado de Derecho en cuanto al ámbito económico es una misión del Estado, que le habilita a dictar medidas de planeamiento, de dirección y fomento económico.

Surge por vía de consecuencia, una aparejada obligación del Estado en la defensa de la productividad, lo que conlleva a garantizar la presencia de un mínimo existencial económico, lo que significa que la planificación de una previsión existencial respecto al futuro mediante el mantenimiento de las bases de desarrollo vital y de la infraestructura necesaria para poder explayar la realidad económica en el presente y el futuro, atendiendo a las posibles fluctuaciones sociales, económicas y culturales, y obliga a controlar y acomodar este nivel –mínimo existencial- a las realidades necesidades del desarrollo económico y social.

Por ejemplo, la actividad económica debe desarrollarse en equilibrio con los principios contemplados en la CRBV tales como el desarrollo humano, la protección del ambiente u otros de interés social, pero, el desarrollo armónico de la economía debe encuadrarse dentro del Estado social, así su dinámica requiera de iniciativa privada.

Esta finalidad, necesariamente, limita la autonomía de la voluntad contractual y la actividad económica irrestricta, que permite a las personas realizar todo aquello que la ley no prohíba expresamente, así sea en perjuicio de la población o de sus grupos.

Dice Delgado (2008) que:

La cuestión relativa al origen histórico del Estado social del derecho es susceptible de ser planteada en dos niveles distintos. En cuanto al concepto, se debe a Hermann Heller la primera formulación sistemática; la estructura política misma, en cambio, es el resultado de un complejo proceso que se inicia en las últimas décadas del siglo XIX y cuyo desarrollo obedece a una serie de cruciales transformaciones de la vida social en el siglo XX. En su conjunto, los diversos factores que intervienen en tal proceso condujeron, ya antes que finalizara la primera mitad del siglo XX, a la convicción de que el Estado liberal era incapaz de garantizar la necesaria estabilidad del sistema político. Luego de la segunda guerra, no había ninguna duda acerca de cuál era el camino a seguir por las democracias occidentales si se quería evitar los extremos tanto de la dictadura fascista como del totalitarismo del tipo soviético. Así, el Estado democrático liberal se vio obligado a adaptarse a las nuevas condiciones sociales y políticas de la civilización contemporánea que, en su forma original, no estaba a su alcance controlar. Básicamente, el nuevo modelo implicó poner a un lado gran parte de las ideas tradicionales acerca de la relación entre el Estado y la Sociedad (p.19).

Finalmente, respecto al Estado social y su relación con el derecho administrativo, Hernández (2013) explica:

59. Recientemente cierto sector de la doctrina venezolana ha asumido una posición crítica frente a las bases del Derecho administrativo venezolano, en especial, según su conformación en el marco de la cláusula del Estado social. Algunas de esas críticas pretenden volver retóricamente sobre temas exhaustivamente trabajados en Derecho comparado –el carácter vinculante o programático de esa cláusula, por ejemplo. Otra crítica, como es la formulada por José Valentín González, apunta hacia cómo la cláusula del Estado social propicia una vertiente totalitaria del Derecho administrativo por el desconocimiento de la separación entre sociedad y Estado. González es particularmente crítico con la literatura del Estado social que asigna a la Administración el rol de “conformadora de la sociedad”. Esta última crítica debe ser tomada especialmente en cuenta en Venezuela (p.19).

El Estado de derecho. Decía Forthoff (1966) que:

El tipo constitucional del Estado de Derecho, según impera hoy en el Occidente libre, en múltiples formas de configuración, es una creación de la Revolución Francesa. Este hecho explica su orden de fines: el aseguramiento de la libertad individual. A tal finalidad sirve admirablemente la constitución del Estado de Derecho. La combinación de los medios que aporta para lograr dicha finalidad: derechos fundamentales, división de poderes, concepción de la ley como norma abstracta y general, independencia de la jurisdicción, es completa, lógicamente cerrada, es decir, perfecta. En dicho tipo constitucional, desarrollado por la Revolución francesa en su primer empuje, por decirlo así, ya no había nada que mejorar, y por ello se ha mantenido así hasta nuestros días. Estimo importante, para mis ulteriores consideraciones, esta afirmación de que el entramado estructural de la constitución del Estado de Derecho es de tal manera un sistema cerrado, que no es susceptible de un perfeccionamiento por vía de su adaptación a una situación social modificada. Tal adaptación ha sido intentada con frecuencia, pero nunca ha tenido éxito. En otras palabras: la constitución del Estado de Derecho sirve sólo a una finalidad, pero de manera perfecta. Dicha finalidad es el aseguramiento de la libertad individual de conformidad con la

ley. Tal finalidad no puede, por las razones indicadas, ser ampliada ni modificada en ninguna otra forma (p.14).

Manifiesta Hernández (2013) respecto a la separación de poderes y potestades típicos del Estado de Derecho que:

40. Este régimen administrativo basado en la supremacía y deferencia de la Administración, cobró vida, además, en un contexto de amplia promoción de la intervención administrativa en el orden socioeconómico, como consecuencia del prolongado régimen de excepción que habilitó permanentemente a la Administración a dictar Decretos-Leyes, con el consecuentemente debilitamiento del principio de separación de poderes y de legalidad (p.13).

Ahora bien, respecto a la conjugación del Estado social con el Estado de derecho, Forsthoff (1966) explicaba que:

No obstante, se han hecho vivos esfuerzos, al menos en la República Federal de Alemania, en orden a engarzar en el plano de la constitución el Estado de Derecho y el Estado social. A ello tienden ciertas formulaciones de la ley Fundamental, que definen a la República Federal como un Estado social de Derecho y como un Estado federal social. Sin embargo, en la interpretación de estas autocalificaciones surge pronto la confusión, pues el adjetivo «social» es enormemente multívoco, y la documentación de la elaboración legislativa calla de una manera persistente. Todos estos esfuerzos enderezados a conciliar el Estado de Derecho y el Estado social en el plano de la constitución están condenados al fracaso, pues parten de una premisa falsa. Se fundan, abiertamente o no, en la • convicción de que es necesario insertar a los derechos e instituciones sociales en la constitución, pues sólo así pueden ganar la fuerza jurídica y política que les corresponde en méritos del todo social. Pero esto es un error fundamental (p.19).

De igual forma, Hernández (2013) hace referencia al Estado social de derecho en los siguientes términos:

63. La concepción del Estado social de Derecho, por ende, debe formularse desde la actividad prestacional de la Administración, promoviendo lo que García de Enterría y Fernández denominan –como muchos otros autores- las “condiciones mínimas”. Por ello, es inherente al Estado social de Derecho los dos principios rectores de la actividad prestacional: menor intervención y subsidiariedad, que se articulan por medio de prestaciones no coactivas orientadas estrictamente a asegurar tales condiciones mínimas, en estricta sujeción al Estado de Derecho (p.20).

Por su parte Combellas (2001) hace referencia al Estado de derecho como una conjunción necesaria al Estado de justicia, explicando que:

... La unión no es casual; nuestra *Lex Superior* no apostó por un Estado de derecho a secas ni por un Estado de justicia a secas, sino por un Estado de derecho y de justicia. Sin duda el concepto es sumamente importante para la interpretación de la Constitución. Intentaré suministrar mi particular visión: El Estado de derecho significa la sujeción de los poderes públicos a los dictados de la Constitución, respecto a los derechos humanos e independencia judicial... (pp.35-36).

El Estado de justicia. De la exposición de motivos de la CRBV y del ya referido artículo 2, se desprende la idea de que el modelo de Estado instaurado con la Carta Magna vigente no se corresponde con la tradición jurídica del Estado de derecho, sino que pretende consolidar la igualdad social, bajo el Estado social, a través del Estado de justicia, o como sería más fácil de comprender, por vía de interpretación judicial del ordenamiento jurídico, desechándose el estricto sometimiento al derecho y a su más clara manifestación, las normas jurídicas.

Al respecto, Delgado (2008) señala:

Históricamente, el concepto de Estado de derecho se contrapone al Estado del absolutismo, el Estado en el que no todos son iguales ante la ley, el Estado en el

que la autoridad no está sujeta al imperio de las normas y el poder no está dividido. La noción moderna de Estado de derecho refiere, en su contenido esencial, al Estado: a) cuyos órganos se encuentran sometidos a normas jurídicas preestablecidas; b) que es regido por el principio de la soberanía de la ley; c) que garantiza las libertades individuales básicas y un grado importante de certeza jurídica; d) en el que prevalece la división e independencia de los poderes públicos; y e) cuya voluntad es conformada por la participación de los ciudadanos directamente o por medio de representantes. Estas notas admiten múltiples diferenciaciones, dependiendo de las circunstancias históricas y las características de cada país en particular, pero es evidente la oposición que ellas implican entre Estado de derecho y Estado absoluto (p.18).

Es evidente que el autor lo que pretende explicar con sus acertadas palabras es que el Estado de justicia se asimila al Estado absoluto, pues no existe sometimiento estricto a las normas jurídicas, circunstancia típica en el Estado de derecho, por lo tanto, desaparece la seguridad jurídica.

En una ampliación de su visión del funcionamiento interactivo entre los Poderes Públicos, Delgado (2008) explica respecto a la promulgación de la CRBV y en específico respecto al funcionamiento del Poder Judicial que:

El cambio más relevante en la estructura del máximo tribunal del país es la creación de la Sala Constitucional. Dentro de los poderes que se le asignan a esta Sala se encuentran algunos que no estaban atribuidos, en el sistema anterior, a ninguna instancia del Poder Judicial. Entre ellos, una facultad que muy pocos tribunales tienen en el derecho comparado, y a la que ya aludimos, es la declarar la inconstitucionalidad de las omisiones del poder legislativo nacional, estatal o municipal. Como se advirtió, una potestad semejante equivale a establecer una verdadera subordinación entre el Tribunal y el poder legislativo, la cual puede llegar a tener efectos muy inconvenientes en el funcionamiento del orden político (pp.51-52).

Paradójicamente, esa previsión de conflicto entre poder legislativo y judicial fue evidenciado mediante sucesivas sentencias que declararon el desacato de la Asamblea Nacional frente a la Sentencia de la Sala Electoral N° 260 de fecha 30 de diciembre de 2015, a saber, Sentencia de la Sala Electoral del Tribunal Supremo de Justicia N° 1 de 11 de enero de 2016 y Sentencias Nos. 808 de fecha 2 de septiembre de 2016, 810 de fecha 21 de septiembre de 2016, 952 de fecha 21 de noviembre de 2016, 1012, 1013 y 1014 de fecha 25 de noviembre de 2016 y 1086 de fecha 13 de diciembre de 2016, lo que propició que posteriormente la SCTSJ, mediante Sentencia N° 3 de 11 de enero de 2017, sobre la interpretación constitucional del artículo 237 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela y Sentencias Nos. 4, 184, 411, 615, 810 y 952 de fechas 20 de enero, 17 de marzo, 19 de mayo, 19 de julio, 21 de septiembre y 21 de noviembre de 2016; 4, 113, 364, 547, 727 y 959 de fechas 19 de enero, 20 de marzo, 24 de mayo, 25 de julio, 25 de septiembre y 22 de noviembre de 2017 y 39 y 113 de fechas 17 de enero y 30 de marzo de 2018, se auto atribuyera potestades legislativas, en una especie de sustitución de la Asamblea Nacional.

En el Estado democrático, social, de derecho y de justicia que impera como modelo en Venezuela, la responsabilidad social y en específico los CRS contenidos en el DLCP (2014) no es voluntaria, por el contrario, son exigencias con base legal y cláusulas contractuales condicionantes para la adjudicación de contratos para la compra de bienes, contratación de servicios o desarrollo de obras.

Definiciones de RSE

Al indagar sobre las diferentes concepciones de la responsabilidad social empresarial encontramos un artículo del Banco Mundial (s/f) que señala:

La RSE no es una cultura de la filantropía, no se busca que las empresas se conviertan en obras de beneficencia, ya que las empresas están hechas para ser rentables. Esto implica que las empresas adopten una postura activa y responsable en torno al impacto de sus operaciones (p.1).

Esta cultura es una forma de hacer negocios que le garantiza mayor sostenibilidad a lo largo del tiempo a la empresa y crecimiento económico.

La RSE es el rol que le toca jugar a las empresas a favor del Desarrollo Sostenible, es decir, a favor del equilibrio entre el crecimiento económico, el bienestar social y el aprovechamiento de los recursos naturales y el medio ambiente. Este equilibrio es vital para la operación de los negocios. Las empresas deben pasar a formar parte activa de la solución de los retos que tenemos como sociedad, por su propio interés de tener un entorno más estable y próspero (p.1).

La visión del Banco Mundial sobre la RSE es purista, por cuanto se plantea desde una postura global, como medio de concientización y contribución de la empresa, como unidad económicamente productiva, a la sostenibilidad y mejora de su entorno. Resalta el crecimiento económico de ésta como garantía de la contribución y no como una carga.

En la misma línea *The World Bussiness Council for Sustainable Development* (s.f.) sostiene que: “La RSE es el compromiso que asume una empresa para contribuir al desarrollo económico sostenible por medio de colaboración con sus empleados, sus familias, la comunidad local y la sociedad, con el objeto de mejorar la calidad de vida” (p.1).

La Unión Europea (2001) define la RSE de la siguiente forma:

La responsabilidad social de las empresas es, esencialmente, un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio. En un momento en el que la Unión Europea intenta determinar sus valores comunes adoptando una Carta de los Derechos Fundamentales, un número creciente de empresas europeas reconoce cada vez más claramente su responsabilidad social y la considera parte de su identidad. Esta responsabilidad se expresa frente a los trabajadores y, en general, frente a todos los interlocutores de la empresa, que pueden a su vez influir en su éxito.

Esta evolución refleja las mayores expectativas que despierta en los ciudadanos europeos y en todos los interesados la transformación del papel de las empresas en la nueva sociedad cambiante de hoy en día. Esto está en consonancia con el mensaje básico de la estrategia de desarrollo sostenible para Europa acordada en el Consejo Europeo de Gotemburgo de junio de 2001; a saber, que a largo plazo, el crecimiento económico, la cohesión social y la protección medioambiental avancen en paralelo (p.4).

Como puede observarse, para las instituciones de marco global, la RSE existe como forma de contribución de las empresas al desarrollo económico y sostenible de las sociedades, de carácter voluntario (no forzoso o coactivo) y no como una condición contractual.

Por su parte, el Ministerio de Educación de la República de Colombia (2006) marca como origen histórico y define a la RSE así:

El concepto de Responsabilidad Social Empresarial o Responsabilidad Social Corporativa (RSE o RSC respectivamente), surge en Estados Unidos a finales de los años 50 y principios de los 60. Contrario a lo que se piensa comúnmente, la Responsabilidad Social Empresarial va más allá de prácticas puntuales, iniciativas ocasionales o motivadas por el marketing, las relaciones públicas u otros beneficios empresariales. La RSE es una filosofía corporativa adoptada por la alta dirección de una empresa para actuar en beneficio de sus propios trabajadores, sus familias y el entorno social en las zonas de su influencia. Se la considera como un conjunto integral de políticas, prácticas y programas que se instrumentan en toda la gama de operaciones corporativas y en los procesos de toma de decisiones, y que significa poner en marcha un sistema de administración con procedimientos, controles y documentos.

La responsabilidad social empresarial (RSE) se define como los comportamientos de negocios basados en valores éticos y principios de

transparencia que incluyen una estrategia de mejoramiento continuo en la relación entre la empresa y sus partes", relación que incluye clientes, proveedores, socios, consumidores, medio ambiente, comunidades, el gobierno y la sociedad en general. "Corresponde a una estrategia de negocios enfocada a incrementar la rentabilidad, competitividad y la sostenibilidad, sirviendo como parte de un nuevo modelo de desarrollo sostenible. El concepto de RSE puede incorporar derechos humanos, medidas de anticorrupción, el medio ambiente, condiciones laborales y actividades dentro de comunidades por medio de alianzas con organizaciones de sociedad civil (párr. 1-2).

Una vez revisado el desenvolvimiento histórico de la responsabilidad social y su carácter tradicionalmente voluntario, en interacción con los diferentes modelos de Estados constitucionales, así como diferentes definiciones contemporáneas de RSE, corresponde el estudio concreto de los CRS contenidos en el DLCP (2014).

Los Compromisos de Responsabilidad Social

La contratación pública y los contratos del Estado. El Estado venezolano, a través de sus diferentes formas de representación jurídica, manifestándose mediante figuras correspondientes al derecho público o privado, tales como institutos o empresas públicas, así como entes Nacionales, Estadales o Municipales, requiere suscribir contratos. Es ampliamente aceptado, aunque debatido por algunos doctrinarios que todos los contratos que conllevan interés público cuando acarrea el pago de contraprestaciones resultantes de la asignación de recursos del erario público, sean reconocidos en nuestro país como públicos.

De acuerdo a Brewer-Carías (2014):

Los contratos públicos, contratos del Estado o contratos estatales, son todos aquellos contratos en los cuales una de las partes (pueden ser las dos) es una persona jurídica estatal, es decir, que está integrada en la organización del Estado, sea que se trate de una persona jurídica político territorial (República, Estados o Municipios), o de personas de derecho público (p.ej. los institutos

autónomos) o de personas de derecho privado (p.ej. las sociedades anónimas del Estado o empresas del Estado) estatales (p.11).

Teniendo en cuenta que la existencia del Estado como resultado del pacto social implica la satisfacción de necesidades colectivas, es posible identificar la importancia y especial atención que deben requerir los contratos suscritos y por suscribir por el Estado venezolano.

Explica Hernández (2013) sobre las prerrogativas y exorbitancias de las que dispone la Administración Pública para contratar que:

9. De esa manera, el Derecho administrativo otorga, a la Administración, “privilegios y prerrogativas”, cuyos orígenes corresponden con el Estado absolutista. Pero como explicó en Francia Jean Rivero, no sólo se trata de privilegios que le permiten adoptar decisiones desconocidas en el Derecho Civil, sino también, privilegios que le imponen mayores cargas a las conocidas en el Derecho Civil. Esas mayores cargas se resumen en la idea del principio de legalidad: la Administración sólo puede dictar actos administrativos si cuenta con la expresa habilitación legal para ello. Mientras que en el Derecho Civil la regla es la libertad, en el Derecho administrativo la regla es la prohibición. El principio de legalidad, de acuerdo con Antonio Moles Caubet, define por ello el ámbito válido de acción de la Administración.

10. De todo esto resulta que el Derecho administrativo persigue fines contradictorios: empoderar a la Administración con privilegios y prerrogativas, pero al mismo tiempo, limitar su actividad. De allí una idea muy difundida, que pretende ver al Derecho administrativo como un equilibrio, o quizás, como la lucha por mantener el equilibrio entre las prerrogativas basadas en el acto administrativo y la sujeción derivada del principio de legalidad como defensa de la libertad (p.4).

Araujo-Juárez (2014) siguiendo a Villar Palasi, sostiene que:

Hay que reiterar aquí, como demostró este autor, que la figura del contrato administrativo surgió de las relaciones jurídicas que afectaban en modo más directo al interés público, y para cuya mejor garantía el Estado se reserva una posición de preeminencia y un régimen jurídico especial (p.448).

Linares Benzo (2014) extiende una explicación muy sensata respecto a la naturaleza e implicaciones de los contratos administrativos, en los siguientes términos:

Ni siquiera en Francia, que es la patria de los contratos administrativos, se pensó, jamás en que éstos tuvieran una naturaleza distinta del contrato de Derecho Civil. Sólo por razones pragmáticas, es decir, residenciar los litigios propios de esos contratos en la jurisdicción contencioso-administrativa, fue que se dividió a la contratación pública en contratos administrativos, y contratos de Derecho Civil, para llevar los primeros a la jurisdicción contenciosa, que como se sabe, al principio no era, por lo menos claramente, una jurisdicción donde hubiera jueces, o al menos terceros imparciales: juzgar a la administración era administrar (p.362).

Ese pragmatismo implementado por la Escuela de Burdeos es distante de la posición española, la cual destaca con mayor énfasis la presencia de la Administración como parte del contrato que la propia concepción diferente o especial del contrato en sí. De acuerdo a Linares Benzo:

Es decir, las nuevas tendencias, básicamente debidas al profesor García de Enterría y expresamente recogidas en nuestro sistema por el profesor Brewer-Carías, ya en el año 1984, se limitaban a afirmar que en todo contrato donde sea parte una Administración Pública, conviven el Derecho Público y el Derecho Privado, con independencia de la calificación que al contrato pueda darse, calificación que al final será meramente, por razones pragmáticas, para llevar el asunto a conocimiento de la jurisdicción contenciosa, no más. No existe así, una naturaleza especial, distinta, sustantivizable, del contrato administrativo, que pudiera diferenciarla netamente de los contratos de Derecho Privado de la Administración, porque sea como sea que contrate, sigue ostentando las potestades públicas inherentes a su posición de, precisamente, una persona

pública, una persona más poderosa, en las palabras García de Enterría. (pp.363-364)

Linares Benzo y Araujo-Juárez explican que el contrato debe ser comprendido como una ecuación y que mientras sus elementos no se alteren, existirá equilibrio económico o financiero. Todo elemento “administrativo” que no encuentre su par en el derecho privado, como cláusulas en el contrato, es fruto de las prerrogativas de la Administración Pública en nombre del interés público, en palabras del primero.

Por su parte, Hernández (2013) señala que:

33. Es importante insistir que, al definirse desde el Derecho Público (entendido como un Derecho autónomo y especial) el Derecho administrativo presenta en ciertas áreas una clara duplicidad de figuras respecto al Derecho Civil, lo que luce evidente en dos materias concretas: el contrato y la responsabilidad. Así, en el Derecho administrativo hay una categoría contractual paralela al contrato regulado por el Derecho Civil, como es el contrato administrativo. Además, la responsabilidad patrimonial de la Administración se rige por reglas especiales, no por las normas del Código Civil. Sin duda, en contratos y responsabilidad, la dualidad de figuras del Derecho administrativo resulta bastante evidente (H. Iribarren) (p.11).

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2007) en su manual de contratación pública electrónica realiza una descripción sobre la necesidad de la contratación pública:

Aunque autores se han opuesto a la existencia de un contrato público considerando que sus características van en contravía de los postulados básicos de la teoría contractual, la contratación para el Estado aparece como una necesidad impuesta por la realidad que hace evidente que el Estado, generalmente, no tiene la capacidad para satisfacer todas las necesidades públicas, o para generar todos los insumos que requiere para la operación de sus entidades e incluso, porque su presencia e intervención directa en todas las actividades requeridas para su

funcionamiento puede conducir a resultados menos eficientes que los que produciría con la colaboración de los particulares (p.9).

Es un hecho notorio que la hiperactividad de los Estados modernos ha evidenciado la imposibilidad de intervención en todos los sectores de la vida social exitosamente. No es objeto de discusión la necesidad de las contrataciones públicas como medio de satisfacción de necesidades operativas institucionales o necesidades de la población. La relevancia de esta investigación se ubica en el impacto de los CRS derivados de dichas contrataciones públicas sobre los patrimonios de los contribuyentes que también sean contratistas, como una posible nueva forma impositiva.

En la misma línea sobre los contratos públicos, también conocidos como contratos administrativos, Rodríguez García (2006, citado por Estévez 2009) refiere:

Al principio de la mutabilidad –unilateral- del contrato administrativo y a la importancia de la adaptabilidad de las voluntades públicas y privadas en dichos contratos, sostiene que en presencia de ciertas exorbitancias impuestas o intrínsecas de la administración en sus contratos y de su aceptación por los participantes privados, ello conduce “*precisamente para la preservación del objetivo final de interés colectivo o público que persigue la contratación*” (p.XXV).

Pareciera que el fin de satisfacer las necesidades públicas, justifica las facultades exorbitantes del ente contratante. No se encuentra controvertido el hecho de que los entes privados deban adaptarse a la voluntad pública, cual contrato civil de adhesión. Pero, sí se sostiene que el límite de esa adaptabilidad debe ser el respeto a las garantías constitucionales generales y sobre todo aquellas que protegen patrimonialmente a los individuos, los cuales, en este caso pudieran resultar afectados por la regresividad de la imposición.

Bernal (2008) explica en su artículo “hacia una contratación socialmente responsable” que:

Tal y como ha señalado recientemente la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Gobierno de Aragón, la contratación pública no puede ser considerada como un fin en sí mismo sino que debe ser visualizada como una potestad o herramienta jurídica al servicio de los poderes públicos para el cumplimiento efectivo de sus fines o sus políticas públicas... Esto significa que los contratos públicos no constituyen exclusivamente un medio de abastecerse de materias primas o de servicios en las condiciones más ventajosas para el Estado, sino que, en la actualidad, a través de la contratación pública, los poderes públicos realizan una política de intervención en la vida económica, social y política del país (3). Es por ello que debemos concebir la contratación pública como un instrumento para llevar a cabo políticas públicas transversales (4). Es decir, la contratación pública puede, y debe ser, una técnica que permita conseguir objetivos sociales, ambientales o de investigación, en la convicción de que los mismos comportan una adecuada comprensión de cómo deben canalizarse los fondos públicos (p.213).

Como puede apreciarse, las contrataciones públicas deben concebirse de forma instrumental y no tan sólo como medio de obtención de recursos, sino también de transformación social y como canal de aplicación de políticas públicas.

La Oficina Anticorrupción de la República Argentina (s/f) define la contratación pública así:

Definimos el concepto de contratación pública como toda declaración bilateral o de voluntad común, productora de efectos jurídicos entre dos personas, de las cuales una se encuentra en ejercicio de la función administrativa, cuyo objeto puede estar constituido por la realización de una obra, la prestación de un servicio público, así como la obtención o enajenación de un bien o servicio que tenga por finalidad el fomento de los intereses y la satisfacción de las necesidades generales. En este acuerdo, se exterioriza la actividad administrativa cuya especificidad está dada por su régimen jurídico (p.2).

Resulta evidente la relación existente entre las contrataciones públicas y los contratos administrativos, siendo estos últimos el resultado de la actividad administrativa que pretende la satisfacción de las necesidades de personas jurídicas estatales, teniendo como función la satisfacción de sus necesidades.

De acuerdo a Estévez (2009):

... entre los años 1999 y 2001, cuando se producen las reformas parciales a esa Ley de Licitaciones, cuyo objetivo era adaptar el procedimiento licitatorio a las nuevas tendencias en materia de selección de contratista y a las nuevas políticas y planes de desarrollo económico y social propuestos tanto por la Constitución de 1999 como por la asumida administración del Estado (p.XXIV).

Presumimos que con el cambio de modelo político del Estado Venezolano fue que se produjo esta transformación de la responsabilidad social de voluntaria, a exigible por parte del Estado en cada contratación.

Tal como lo expresara Galloti (s/f) en Venezuela la materia de responsabilidad social ha pasado de ser una expresión voluntaria a prácticamente una imposición legislativa y reglamentaria, en especial cuando se refiere a contratos celebrados con órganos del Estado. A este escenario se hacía referencia en el planteamiento del problema de esta investigación, cuando se hablaba de la transición entre dos sistemas económicos y las distorsiones que ello puede generar.

Era previsible que en un modelo de Estado político como el desarrollado por la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999), de un Estado Social, de Derecho y de Justicia, se ampliaría significativamente la intervención regulatoria por parte del Estado venezolano en las actividades de la población, sobre todo en el sector empresarial, que es generalmente donde se producen y manejan grandes cantidades de dinero y de donde se pueden obtener fondos que contribuyan a la satisfacción de las necesidades públicas.

El DLCP (2014) como marco conceptual de los CRS. Carmona (2011) indica respecto al DLCP (2008) que:

Con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley de Contrataciones Públicas, el Compromiso Social era entendido por PDVSA y sus filiales como aquel “acto voluntario” que las empresas participantes en el programa aceptaban cumplir para contribuir con el desarrollo integral de las comunidades, de acuerdo a las condiciones de participación establecidas en los procesos de contratación de bienes, obras o servicios (p.45).

En esa época, el compromiso social era consensuado entre el contratista y el ente estatal atendiendo a las necesidades de la comunidad, en beneficio del desarrollo económico y sociocultural al que se aspirara, pero éste no era una exigencia normativa, aunque se acordara contractualmente.

Con posterioridad a la promulgación de la primera Ley de Contrataciones Públicas, estos compromisos pasaron de ser voluntarios o consensuados, en las conversaciones preliminares de los contratos, a obligatorios por mandato legal y sujetos a modalidades taxativas de ejecución.

La previsión legal vigente de los CRS se encuentra en el artículo 6 numeral 24 del DLCP (2014):

Son todos aquellos compromisos que los oferentes establecen en su oferta, para la atención de por lo menos una de las demandas sociales relacionadas con:

- a. La ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario.
- b. La creación de nuevos empleos permanentes.
- c. Formación socio productiva de integrantes de la comunidad.
- d. Venta de bienes a precios solidarios o al costo.
- e. Aportes en dinero o especie a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro.
- f. Cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del contratante.

Como puede apreciarse, el DLCP (2014) no define propiamente qué son los CRS, más allá de establecerlos como una obligación de los oferentes al momento de presentar su oferta. Sin una descripción conceptual normativa resulta difícil poder precisar *prima facie* la naturaleza y legitimidad de la institución, de allí que el cometido central de esta investigación sea definir su naturaleza jurídica.

En todo caso, el funcionamiento de los CRS debe producirse en respeto de los principios contemplados en el artículo 2° del DLCP (2014):

Las disposiciones del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se desarrollarán respetando los principios de economía, planificación, transparencia, honestidad, eficiencia, igualdad, competencia, publicidad y simplificación de trámites...

Asimismo, debemos resaltar que los CRS deben estar también sujetos a los principios constitucionales que rigen la economía nacional y de verificarse su naturaleza tributaria, también deberán cumplir con los principios constitucionales que rigen la tributación nacional.

De igual forma, el DLCP (2014) contempla específicamente que el pliego de condiciones para los procesos de selección de contratistas debe ser preciso respecto al establecimiento del CRS, bajo las modalidades a las que aplique, dentro de toda la información esencial al proceso, en su artículo 66, numeral 15 “El pliego de condiciones debe contener: 15. Establecimiento del compromiso de responsabilidad social”.

Es tan esencial el CRS al proceso de selección de un nuevo contratista que la Comisión de Contrataciones del órgano o ente del Estado debe rechazar inmediatamente cualquier oferta que no incluya el CRS, de acuerdo a lo previsto en el artículo 76, numerales 1, 2 y 8:

Artículo 76. En el proceso posterior de examen y evaluación de las ofertas, se deberán rechazar aquellas que se encuentren dentro de alguno de los supuestos siguientes:

1. Que incumplan con las disposiciones del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

2. Que tengan omisiones o desviaciones sustanciales a los requisitos exigidos en el pliego de condiciones o en las condiciones de contratación.
8. Que se presenten sin la declaración jurada del cumplimiento del compromiso de responsabilidad social, cuando éste sea exigible.

De igual forma, una vez suscrito el contrato, se deben asegurar mecanismos que garanticen la ejecución del compromiso, tal como lo describe el artículo 118, numeral 3:

Artículo 118. Los órganos o entes contratantes, una vez formalizada la contratación correspondiente deberán garantizar a los fines de la administración del contrato, el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las partes, estableciendo controles que permitan regular los siguientes aspectos:

1. Cumplimiento del compromiso de responsabilidad social.

Como puede observarse, existen diversas normas que contemplan los requisitos, límites y formas de ejecución de los CRS, sin embargo, la definición legal disponible es insuficiente.

Características de los CRS. De acuerdo al DLCP (2014) los CRS disponen de los siguientes rasgos, se encuentran tipificados en un instrumento normativo con rango legal, son obligatorios, su cuantía se calcula con base a los montos de los contratos a adjudicar y no son considerados por el SENIAT como un gasto deducible del ISLR.

Los DLCP de los años 2010 y 2014 y los CRS.

A partir del DLCP (2010) derogado por el DLCP (2014), se estableció por primera vez que los contratistas del Estado Venezolano, bajo dicha ley, debían cumplir con los denominados CRS. El instrumento vigente mantuvo la figura y corrigió la discrecionalidad de los entes administrativos respecto a la alícuota aplicable a cada contratista.

Los CRS se encuentran tipificados taxativamente y a pesar de no quedar claro si el contratista puede escoger a cuál acogerse o si por el contrario es la institución contratante quien determina cuál modalidad de compromiso se ejecutará, sólo se sabía sobre ellos,

hasta noviembre de 2014, que la cuantía del compromiso podía alcanzar el 5% del valor del contrato adjudicado.

En el DLCP (2010) el cálculo del importe del compromiso de responsabilidad social se deja a discreción del ente contratante, sólo existiendo la limitación mínima del 1% y máxima del 5%, circunstancia que, en caso de darse al mismo el carácter de un tributo, violaba el principio constitucional de legalidad, por cuanto se previó el cálculo por medio de un acto de rango sub-legal, a través del RLCP (2009).

El DLCP (2014), vigente desde noviembre de ese año, incorporó la escala contenida en el Reglamento (2009) a la ley, corrigiéndose de esta forma la posible transgresión descrita y el error de técnica legislativa.

De acuerdo al DLCP (2014) una persona, natural o jurídica, para poder ser contratista del Estado debe cumplir con calificaciones (de acuerdo a escalas valorativas estándar) legales, económico-financieras y técnicas que lo avalen como posible contratista.

La evaluación económico-financiera implica que no cualquier persona podrá ser proveedor, sino aquellas que tengan cierta solidez económica para hacerle frente a la contratación del bien, ejecución de la obra o la prestación del servicio en cuestión, envolviendo la adjudicación el pago de proveedores y de personal, además de la liquidez monetaria para otorgar fianzas y posibles resoluciones de contrato.

Por la forma en cómo un órgano o ente del Estado determina quién puede ser su contratista y entendiéndose que al serlo deberá pagar una contribución del 3% del monto adjudicado, es que surge la interrogante respecto a la naturaleza jurídica de los compromisos de responsabilidad social, los cuales en su desarrollo operativo aparentan ser una nueva forma de tributación.

Justificación de la existencia de los CRS

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). Ya se ha referido que el artículo 2° de la CRBV define el modelo de Estado Venezolano y su

influencia y orientación de los ejes político, social y económico, así como el artículo 299 estructura el régimen socioeconómico, en conjunción con valores y principios expresados en el preámbulo de la CRBV, con el objeto de refundar la república para el establecimiento de una sociedad democrática, participativa, protagónica, multiétnica y pluricultural a través de la configuración de un Estado de justicia, cuya forma de organización y distribución del poder se edificó como federal descentralizado

Entre los valores más relevantes, como ya hemos referido, se encuentran la democracia, sociedad, derecho, justicia, justicia social, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad, solidaridad, corresponsabilidad en el desarrollo armónico de la economía nacional, desarrollo humano integral, existencia digna y provechosa para la colectividad, alto valor agregado nacional, soberanía económica, seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía y justa distribución de las riquezas, entre otros.

Esta circunstancia marcó un antes y un después en el desenvolvimiento de la sociedad venezolana y la interacción de los elementos dentro del sistema jurídico, pues ya no se trataba, como en la Constitución de la República de Venezuela de 1961 (CRV), de una simple enunciación, por el contrario se contemplaron principios y valores de forma extensa, lo cual, como se verá en las siguientes ideas permitió a la SC practicar interpretaciones extensivas de las normas, fundamentadas precisamente en la concreción de estos principios y valores.

Sugirió Delgado (2008) hace ya una década que la teoría de los valores y la incorporación de preámbulos en los instrumentos normativos tienen una clara relación con filosofías políticas totalitarias.

Combellas (2001) se refiere al sistema socio-económico de la CRBV en los siguientes términos:

La Constitución económica se define como el conjunto de normas de rango constitucional que establecen el marco jurídico fundamental para el desarrollo de la actividad económica. Incluye los derechos económicos (vid.

supra), los principios de intervención del Estado en la economía, los alcances de la economía de mercado y el régimen fiscal, monetario y tributario.

La Constitución económica tiene un rango de sin igual importancia, no sólo por la jerarquía que han asumido los asuntos económicos, sino que hoy en día, dentro de la complejidad del mundo moderno, con grandes mutaciones en las relaciones entre lo público y lo privado, no se entiende la elaboración sistemática de un texto constitucional si no se equilibran adecuadamente los aspectos políticos-institucionales con los económicos y sociales (p.208).

En cuanto a la idea de derecho como un sistema con elementos categorizables en normas, principios y valores, de manera general podría afirmarse que para Hart (1961) el derecho debe reducirse a normas (reglas), mientras que para Dworkin (2013) es necesario incorporar a la labor interpretativa de los jueces, hechos, valores y principios.

Delgado (2008) en su disertación doctoral sobre la idea de Derecho en la CRBV (1999) extiende las siguientes reflexiones:

El Estado de derecho es, precisamente, la solución que el mundo occidental encontró para el problema de la inevitable multiplicidad de ideas de justicia. Se trata de un mecanismo pacífico y seguro para ordenar la humana búsqueda de lo justo.

[...]

La legitimidad de un sistema normativo supone cierta relación con determinados ideales, pero todo orden exige, para que pueda mantenerse como tal, el respeto de sus normas, independientemente del valor ético que le atribuyan sus destinatarios o los órganos encargados de su aplicación.

[...]

Aunque es innegable que la tensión entre justicia y legalidad se encuentra en algún grado presente en todo Estado, no puede pretenderse resolver dicho conflicto subordinando el valor de la legalidad a las particulares

concepciones morales de los sujetos que desempeñan funciones públicas (p.202).

Partimos de que los valores y principios deben utilizarse, interpretativamente, cuando las normas no basten y el sistema jurídico siempre se encuentre enfocado en un propósito, la protección de derechos fundamentales. Sin embargo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia ha sostenido en diversa jurisprudencia, Sentencias de la SCTSJ Nos. 85 del 24 de febrero de 2002, 1.049 del 23 de julio de 2009 y 1.115 del 16 de noviembre de 2010, que, en caso de colisión entre normas, valores y principios, deberán prevalecer los segundos, siempre y cuando se hayan catalogado de esenciales en el aseguramiento de la sociedad, el derecho y la justicia.

Sobre este respecto Delgado (2008) expone:

Adviértase que si el Tribunal interpreta valores, fines y principios y además los entiende como superiores a las normas de la Constitución, esto se halla en la práctica muy cerca de la inexistencia de un texto constitucional, dado que le permite a los magistrados establecer libremente en cada caso qué es lo debido, sin que haya nada que cumpla una verdadera función restrictiva y limitadora de lo que es posible hacer y exigir (p.229).

El escenario descrito implica al acto juzgador más como una fuente de derecho que como una función judicial.

Si realizamos un recuento de los artículos constitucionales que se refieren directamente a la economía nacional y al sistema financiero y tributario, nos encontramos con que el artículo 133 establece la obligación de todos los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos, a través del pago de tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales).

El artículo 135, por su parte, instituye las obligaciones del Estado Venezolano como organización política respecto a su población, proclamando los fines de su existencia y englobando las necesidades públicas primordiales. Asimismo, refiere a la responsabilidad solidaria de los particulares, según su capacidad, librando a la ley la posibilidad de proveer lo conducente para el cumplimiento de las mismas.

La propia CRBV en su artículo 299 proclama que el régimen socio económico del país se encuentra erigido de acuerdo a los siguientes valores y principios:

El régimen socioeconómico de la República Bolivariana de Venezuela se fundamenta en los principios de justicia social, democracia, eficiencia, libre competencia, protección del ambiente, productividad y solidaridad, a los fines de asegurar el desarrollo humano integral y una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado, conjuntamente con la iniciativa privada, promoverá el desarrollo armónico de la economía nacional con el fin de generar fuentes de trabajo, alto valor agregado nacional, elevar el nivel de vida de la población y fortalecer la soberanía económica del país, garantizando la seguridad jurídica, solidez, dinamismo, sustentabilidad, permanencia y equidad del crecimiento de la economía, para lograr una justa distribución de la riqueza mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta.

A forma de conclusiones respecto a la llamada constitución económica de la CRBV, Combellas (2001) explica que:

La Constitución económica venezolana se enmarca, al igual que la de 1961, dentro del modelo de economía mixta, es decir, promueve la libertad económica y la iniciativa privada empresarial, conjuntamente con sanos principios de intervencionismo estatal, tal como se expresa en la promoción conjunta del desarrollo armónico de la economía nacional. El modelo de economía mixta es flexible, admitiendo inclinaciones en la política económica tanto hacia el libre mercado (sin naufragar en el neoliberalismo), como hacia la planificación estatal (sin naufragar en el neoestatismo). En todo caso, las políticas gubernamentales deciden el rumbo de la economía dentro de los parámetros constitucionales, especialmente en lo que se refiere a la protección de los derechos económicos, como límite a los abusos del intervencionismo estatal (p.219).

En esta fase inicial de la investigación, si partimos de la hipótesis que sostiene que la naturaleza jurídica de los CRS es tributaria, entonces, sí existe fundamento constitucional

que justifique su existencia y aplicación, sin embargo, al no haberse creado la figura como un tributo de forma explícita y planificada, se transgrede la armonía del Sistema Tributario y se viola el principio constitucional de progresividad, no siendo defendible su eficacia, eficiencia, idoneidad y apego a los principios constitucionales tributarios y por lo tanto a la justicia.

Si, por el contrario, nos referimos a la hipótesis de que la naturaleza jurídica de los CRS no es tributaria, entonces, sin importar cuál sea la otra alternativa clasificatoria para la institución, ésta no tendría fundamento constitucional económico, pues los órganos recaudadores disponen de presupuesto anual y no requieren (ni pueden de acuerdo al Reglamento del DLCP) utilizar estos recursos para cumplir con sus fines institucionales.

Cabe destacar que, si tuviesen validez al encontrarse tipificados en una ley vigente, y aunque estuvieran en franca colisión con la CRBV, sería necesario que la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia declarara su desaplicación por control concentrado o difuso de constitucionalidad, con carácter vinculante.

Exposición de motivos del DLCP (2014). El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas fue promulgado bajo poder habilitante o delegación publicada en la Gaceta Oficial N° 6.112 Extraordinario de fecha 19 de noviembre de 2013, potestades legislativas que se encontraban enfocadas en enmarcar el proceso de construcción de un sistema de gobierno popular, tendiente al aceleramiento, recuperación de la economía nacional y la lucha contra la corrupción.

La exposición de motivos se refiere de forma inmediata y taxativa al Plan de la Patria 2013-2019 (2013) en los siguientes términos:

El Plan de la Patria, Segundo Plan Socialista de Desarrollo Económico y Social de la Nación 2013-2019, publicado en la Gaceta Oficial N° 6.118 Extraordinario, de fecha 04 de diciembre de 2013, recoge dentro sus objetivos la responsabilidad del Estado y la sociedad, más allá del compromiso y los intereses individuales, el desarrollo económico de la sociedad por construir en Venezuela, señalando lineamientos que permitan la superación del actual sistema capitalista, para la instauración del nuevo modelo económico

productivo socialista, el cual, debe estar orientado a la elevación constante del nivel de vida de la población, mediante una justa distribución de la riqueza, como se plantea en nuestra Constitución.

Al igual que en el contenido referido de la CRBV (1999), en este apartado también se hace referencia a principios y valores como ejes orientadores del sistema económico, destacándose la elevación del nivel de vida de la población y la justa distribución de la riqueza, todo ello como parte de la superación del sistema capitalista.

De igual forma se aseveró que la contratación pública representa una parte importante del Producto Interno Bruto Nacional (PIBN) y que esta impulsa el desarrollo de la economía nacional.

Se reconoció que la Ley de Reforma Parcial de la Ley de Contrataciones Públicas (2010) logró incorporar algunos avances en cuanto a sistemas de control de gestión, pero que, de acuerdo a las recomendaciones extendidas por el Informe de Gestión de la Procuraduría General de la República del año 2012, se precisaba que era necesario impulsar acciones correctivas en el comportamiento de los funcionarios, con el objeto de transformar la gestión pública en eficiente y apegada a los principios de economía, transparencia, honestidad, eficiencia, igualdad, competencia y estricto cumplimiento de la normativa que regula las contrataciones públicas.

Por los argumentos expuestos, es que resulta imprescindible definir la naturaleza jurídica de los CRS contenidos en el DLCP (2014), para poder analizar con mayor profundidad su operatividad, legitimidad e impacto.

Capítulo II

Modalidades de cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social

Como primer escalafón hacia la comprensión de cada una de las formas mediante las cuales resulta posible cumplir con los CRS contenidos en el DLCP (2014) resulta indispensable identificar los sujetos que se encuentran obligados a la ejecución de estos aportes y de los entes contratantes que pueden actuar como perceptores.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, en adelante LOAFSP (2015), los sujetos de su aplicación son listados en el artículo 6 como: La República, Los Estados, El Distrito Metropolitano de Caracas y el Distrito del Alto Apure, Los Distritos, Los Municipios, Los Institutos Autónomos, Las personas jurídicas estatales de derecho público y las sociedades mercantiles en las cuales la República o demás personas mencionadas tengan una participación igual o mayor al cincuenta por ciento del capital social, así como fundaciones, asociaciones civiles y cualquier otro tipo de instituciones constituida con fondos públicos.

Asimismo, el DLCP (2014) señala que:

Artículo 3. Ámbito de aplicación

La presente Ley, será aplicada a los sujetos que a continuación se señalan:

1. Los órganos y entes del Poder Público Nacional, Estatal, Municipal, Central y Descentralizado.
2. Las Universidades Públicas.
3. El Banco Central de Venezuela.
4. Las asociaciones civiles y sociedades mercantiles en las cuales la República y las personas jurídicas a que se contraen los numerales anteriores tengan participación, igual o mayor al cincuenta por ciento (50%) del patrimonio o capital social respectivo.
5. Las asociaciones civiles y sociedades mercantiles en cuyo patrimonio o capital social, tengan participación, igual o mayor al cincuenta por ciento

(50%), las asociaciones civiles y sociedades a que se refiere el numeral anterior.

6. Las fundaciones constituidas por cualquiera de las personas a que se refieren los numerales anteriores o aquellas en cuya administración éstas tengan participación mayoritaria.
7. Las comunas, los consejos comunales y las organizaciones de base del Poder Popular cuando manejen fondos públicos.
8. Las asociaciones socio productivas y cualquier otra forma de organización popular cuando manejen fondos públicos.

Resulta oportuno destacar que, aunque la LOAFSP (2015) no incluye a las Comunas ni a los Consejos Comunales, el DLCP (2014) si lo hace, por ello, sin asumir una posición al respecto, estos últimos podrían considerarse como órganos o entes del Estado, aunque no exista un reconocimiento explícito de ello, al estar clasificados como entes contratantes.

El DLCP (2014) en su artículo 4 declara como exclusiones de aplicación el cumplimiento de obligaciones derivadas de acuerdos o convenios internacionales, servicios laborales, arrendamiento de inmuebles y financieros y patrocinios deportivos, artísticos, literarios, científicos o académicos.

De seguido a la identificación de los sujetos que deberán exigir el cumplimiento de los CRS, pasamos a enunciar quienes pueden ser participantes en procesos de selección de contratistas para la adquisición de bienes, prestación de servicios o ejecución de obras, de acuerdo a la fase del proceso en el que se encuentre, en correspondencia el DLCP (2014):

Artículo 6.

A los fines del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se define los siguientes: [...]

5. Participante: Es cualquier persona natural o jurídica, o conjunto de ellas, independientemente de su forma de organización, que haya adquirido el pliego de condiciones para participar en un Concurso Abierto o un Concurso Abierto Anunciado Internacionalmente, o que sea invitado a presentar oferta en un Concurso Cerrado, Consulta de Precios, Contratación Directa o en cualquier

procedimiento excluido de modalidad de contratación señalado en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley.

6. Oferente: Es la persona natural o jurídica o conjunto de ellas, independientemente de su forma de organización que ha presentado una manifestación de voluntad de participar, o una oferta en alguna de las modalidades previstas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley o en los procedimientos excluidos de modalidad.

7. Contratista: Persona natural o jurídica o conjunto de ellas, independientemente de su forma de organización que ejecuta una obra, suministra bienes o presta un servicio, para alguno de los contratantes sujetos del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, en virtud de un contrato, sin que medie relación de dependencia.

Vale aclarar que sólo estarán obligados al cumplimiento del CRS los contratistas, en virtud de la adjudicación del contrato. Los participantes y oferentes sólo deberán manifestar su voluntad de cumplimiento del CRS en los términos que el Pliego de Condiciones de la modalidad de selección de contratista les exija.

Es necesario explicar qué es el Pliego de Condiciones y las Condiciones de la Contratación, de acuerdo al DLCP (2014), teniendo siempre presente que estos documentos son desarrollados por la Comisión de Contrataciones de cada ente contratante, en consideración de los requerimientos de las Unidades Usuarias y Contratantes:

Artículo 6:

A los fines del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, se define los siguientes: [...]

17. Pliego de Condiciones y las Condiciones de la Contratación: Es el documento donde se establecen las reglas básicas, requisitos o especificaciones que rigen para las modalidades de selección de contratistas establecidas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, así como para los procedimientos excluidos de modalidades.

En el DLCP (2010) no existía una norma expresa que obligara a identificar cual modalidad de cumplimiento del CRS sería el aplicable a cada proceso de selección de contratista, este escenario cambió con el DLCP (2014), pues el artículo 32 indica que:

El Compromiso de Responsabilidad Social que se establezca, será aplicado a proyectos sociales y solicitudes en base a la información de las necesidades del entorno social que reciba el órgano o ente contratante, y serán incorporados en los pliegos o en las condiciones generales de contratación.

El cumplimiento del compromiso de responsabilidad social se deberá efectuar antes del cierre administrativo del contrato.

(Destacado nuestro)

En el capítulo I de esta investigación hicimos referencia a la definición de los CRS de acuerdo al artículo 6 del DLCP (2014). De la lectura de la norma se podría interpretar que es de libre escogencia del oferente la modalidad de cumplimiento del CRS a la cual se obligará. Sin embargo, la práctica administrativa demuestra que los entes contratantes requieren en el pliego de condiciones, el cumplimiento de los CRS siguiendo lo previsto en su literal e.

El artículo 29 del DLCP (2014) explica cuál es la finalidad del CRS:

El compromiso de responsabilidad social tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, respecto a la contribución de los particulares, según su capacidad, en la consecución del bienestar general, en virtud de la solidaridad y responsabilidad compartida entre éstos y el Estado.

No podemos dejar de señalar que el artículo 31 del referido Decreto establece que los CRS son procedentes sólo en aquellos casos en los que el monto de la contratación supere las 2.500 Unidades Tributarias. Asimismo, establece su alícuota en el 3% del monto de la contratación.

A continuación, estudiaremos en detalle cada una de las alternativas de cumplimiento de los CRS a los que se encuentran constreñidos los contratistas.

La Ejecución de Proyectos de Desarrollo Socio Comunitario

Arias (2011, p.3) aborda a los proyectos como una herramienta de la planificación, entendida esta última como “un conjunto de acciones racionales, relacionadas entre sí y previstas con anticipación, dirigidas a resolver problemas sociales, satisfacer necesidades, o transformar una realidad y lograr una situación deseada, mediante el uso eficiente de recursos limitados en un lapso predeterminado”.

Asimismo, Arias refiere que la planificación, plasmada en el desarrollo de documentos, se puede clasificar a grandes rasgos en tres (3) niveles, denominados planes, programas y proyectos.

El proyecto, siguiendo a Ander-Egg (2007) enunciado por Arias (2011, p.4), “es la unidad operativa o herramienta más específica del proceso de planificación. Se desarrolla a través de actividades y tareas con un impacto a corto plazo”.

Visto como una herramienta de la planificación, el proyecto corresponde a su nivel micro. Desde el punto de vista conceptual Arias (2011, p.5) explica que son:

“Conjunto de actividades concretas, interrelacionadas y coordinadas entre sí, que se realizan con el fin de producir determinados bienes y servicios capaces de satisfacer necesidades o resolver problemas” (Ander-Egg, 2007, p.64).

“Conjunto de elementos o partes interrelacionadas en una estructura diseñada para lograr objetivos específicos. En algunos casos puede referirse a un conjunto de recursos y etapas diseñadas para resolver problemas mediante procesos que se consideran adecuados” (Cerdeira, 2001, p.11).

“El proyecto es un plan de trabajo con carácter de propuesta que concreta los elementos necesarios para conseguir unos objetivos deseables” (Pérez Serrano, 1999, p.20).

“Serie de acciones que deben ejecutarse para satisfacer necesidades o para resolver problemas prácticos, de carácter social o económico. Tales acciones deben tener fundamento en un diagnóstico previo. El proyecto constituye la principal herramienta o instrumento del proceso de planificación” (Arias, 2006, p.32)

Ahora bien, como puede entenderse desde el punto de vista metodológico, es posible planificar proyectos de cualquier índole, por ello su clasificación se corresponderá con el área de la vida social a la cual atenderá o pretenderá causar impacto.

Resulta evidente por el nombre de la modalidad de ejecución del CRS que estamos estudiando, que el desarrollo de proyectos socio comunitarios estará enfocado en la atención de necesidades sociales de la comunidad donde se ubique el ente contratante. Ello implica que el proyecto será de carácter social y no lucrativo.

Arias (2011) define a los proyectos comunitarios de la siguiente forma:

Es una serie de ideas por concretar, plasmadas en un documento que incluye el conjunto de posibles acciones que serán desarrolladas en un período establecido, con recursos determinados, para satisfacer necesidades y resolver problemas específicos de una comunidad con la participación activa y protagónica de sus miembros (p.8)

Vale destacar de los proyectos comunitarios, que bien son equiparables a proyectos de desarrollo socio comunitarios, que requieren de la participación activa de las comunidades, en el sentido de que sólo éstas pueden identificar sus necesidades y comunicárselo a las autoridades competentes de los entes contratantes, así como señalar posibles opciones de atención y/o solución.

Al respecto Canónico (2014) sostuvo que:

El compromiso de responsabilidad social no se encuentra exento de esta premisa fundamental, no puede improvisarse, debe ser planificado desde antes de iniciarse el procedimiento de contratación. En virtud de ello, empleando mecanismos de participación ciudadana, como asamblea de ciudadanos, censos, consultas con las comunas o consejos comunales, o a través de informes

técnicos de diagnóstico sobre las comunidades, realizados por expertos; el contratante debe tener conocimiento de las necesidades colectivas de su entorno social o de las comunidades organizadas ubicadas en las áreas de influencia del mismo, y de sus prioridades, a los fines de que le sirva de base para determinar la forma del cumplimiento del compromiso de responsabilidad social, para la contratación en particular, tanto en las modalidades de selección de contratistas, como en los procedimientos excluidos de la aplicación de estas modalidades. La fórmula adoptada por el contratante, en función de la necesidad del entorno, convertido en un proyecto social, será incorporado en el pliego de contrataciones o en las condiciones generales de contratación, cualquiera que sea el caso, para que sea ejecutado en definitiva por quien obtenga la adjudicación del contrato (pp.12-13).

Es vital que se desarrolle un trabajo conjunto entre las comunidades y los entes contratantes para que el desarrollo de proyectos socio comunitarios sea viable, pues si bien las comunidades tienen la gran responsabilidad de organizarse, los entes contratantes deben establecer los puentes de comunicación y no limitarse a recibir las necesidades a satisfacer y sus propuestas de solución, deben ayudar a calcular la cuantía de dichas propuestas y evaluar su factibilidad de ejecución.

En el área de proyectos sociales suele ser el elemento presupuestario el más complejo de obtener. Si el DLCP (2014) contempló la posibilidad de cumplir con los CRS a través de la ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitarios, y las contrataciones públicas están en funcionamiento de forma continua, resulta evidente que está fallando la organización de las comunidades y la comunicación entre éstas y los entes contratantes, porque bien es sabido que las necesidades sociales no están satisfechas nunca por completo.

La Creación de Nuevos Empleos Permanentes

Respecto a la creación de fuentes de empleo como una responsabilidad social atribuible al sector empresarial, Vives (2013) señala:

Si bien no es responsabilidad de la empresa resolver los problemas de la sociedad, no puede permanecer indiferente cuando esos problemas afectan sus actividades. Al ser su principal responsabilidad el ser financieramente sostenible para entonces poder ser social y ambientalmente responsable, debe preocuparse no solo por los impactos que sus actividades tienen sobre la sociedad y el medio ambiente, sino además por el impacto que ese entorno tiene sobre sus actividades, en particular la situación del capital humano e intelectual del cual se nutre. Si bien muchas empresas consideran que esto es problema del gobierno y del sistema educativo, sería una irresponsabilidad de la empresa permanecer indiferente ya que ello puede afectar su misma viabilidad.

La preocupación y la acción, dentro de sus posibilidades, por el empleo y el emprendimiento no es solo una cuestión de solidaridad con la sociedad, es cuestión de supervivencia a largo plazo. La gestión del capital humano e intelectual, tanto el que gestiona la empresa como el del que se puede nutrir en el futuro, forma parte de la buena gestión empresarial. Lamentablemente ese capital humano e intelectual no se contabiliza en los estados financieros de la empresa, aunque para muchas empresas constituye el principal “capital”. Al no formar parte de la contabilidad, y al ser esta una de las principales guías para la gestión y determinante para las bonificaciones de los directivos, puede ser mal gestionado. Solo las empresas más ilustradas saben que dependen del capital humano que tienen o pueden necesitar, esté contabilizado o no. De hecho a medida que se avanza más en la economía de los servicios y la economía manufacturera tiene grandes avances tecnológicos, el capital humano se está convirtiendo en uno de los principales activos (para algunos, son intangibles). Más del 80% del valor de mercado de empresas como Google e IBM es su capital humano, varias veces su capital contable (p.4).

Partiendo de estas nociones de corresponsabilidad entre el gobierno, en la generación de políticas públicas, y las empresas, generadoras de capitales y nuevas posiciones de empleo a través de su crecimiento y expansión, se puede abordar la creación

de nuevas fuentes de empleo -permanentes- desde varios escenarios o requisitos para que puedan ejecutarse.

En primer lugar, una empresa que sea adjudicada con un contrato público podrá ofrecer nuevas fuentes de empleo a integrantes de la comunidad aledaña al ente contratista, siempre que su situación financiera sea de crecimiento, por cuanto una empresa podrá contratar más personal en la medida de que su funcionamiento se encuentre en expansión, de lo contrario, ello es financieramente inviable, esto podemos considerarlo como viabilidad interna.

En segundo lugar, nos encontramos con las características del mercado en el que se encuentran el ente contratante y la empresa, o para mayor visualización podríamos llamarlo viabilidad externa, ya que difícilmente una empresa podrá encontrarse en proceso de crecimiento y expansión si la economía en la cual se encuentra inserta está deprimida o en decrecimiento.

Es importante que el gobierno genere suficientes políticas públicas económicas que permitan a las empresas crecer, invertir y expandirse, o que intervenga en menor medida en el desarrollo de la economía nacional, permitiendo a los individuos emprender su actividad con mayor libertad, pues cualquiera de los dos escenarios, bien conducidos, generará de forma directa la necesidad de contratación de personal, satisfaciéndose de esta forma la generación de nuevas formas de empleo.

Sobre este punto en particular Vives (2013) expresa que:

La capacidad de las empresas de influenciar el empleo y el emprendimiento está determinada por el entorno en que operan, el cual debe ser conducente. Acciones aisladas por parte de las empresas o por parte de los gobiernos en su promoción verán su efectividad limitada si el entorno no las refuerza (p.9).

Vale destacar que las comunidades deberán realizar censos de sus integrantes no activos laboralmente, con el objeto de que el ente contratante esté en conocimiento de cuántas personas requieren ser insertadas en el mercado laboral y cuáles son sus capacidades y/o formación.

El adjetivo de permanencia que acompaña la generación de nuevos empleos se estudiará en el capítulo que aborda el impacto económico de las modalidades de selección de contratistas. Sin embargo, vale acotar que un trabajador conservará su empleo en la medida en que cumpla cabalmente con sus funciones y en que la empresa mantenga su rendimiento financiero, como entidad de producción de capital.

Finalmente, puede concluirse que la generación de nuevas fuentes de empleo es parte de la responsabilidad social de las empresas porque ello contribuye con el desarrollo de una sociedad más próspera.

Formación Socio Productiva de Integrantes de la Comunidad

La formación de individuos integrantes de la comunidad donde se lleva a cabo la contratación pública es una de las mejores formas de cumplimiento del CRS, pues implica procesos de aprendizaje que suelen acompañar al beneficiado por el resto de su vida, lo cual le permite obtener por medios e iniciativa propia algún empleo.

Vives (2013) explica al respecto lo siguiente:

Más allá de la creación de empleo directo, una de las contribuciones relevantes de la empresa a la sociedad es su participación en programas de aprendizaje. Como se describió en la Introducción uno de los principales problemas del desempleo juvenil es un sistema educativo que no prepara a los jóvenes para el empleo. Sin entrar en discusiones si ese es o no el papel de la educación superior, lo cierto es que los jóvenes, además de tener una formación humanística, deben desarrollar destrezas para poder contribuir con su trabajo al desarrollo de la sociedad, algunos trabajando en empresas.

[...]

Si bien las empresas pueden contribuir a nivel individual en este sentido, es colectivamente que tienen la capacidad para influenciar la política pública y en algunos casos el sistema educativo. Son muchas las universidades que han sido fundadas por empresarios para hacerle frente a las deficiencias de los

sistemas de educación pública en la preparación de sus futuros empleados. También están cobrando interés los programas de educación técnica patrocinados por empresas, como parte de sus programas de responsabilidad social. Y hay casos en que las empresas hacen donaciones para respaldar el entrenamiento para el empleo de jóvenes, aunque no esté directamente ligado a su propia necesidad de personal, tipo filantropía estratégica (p.6).

Es menester aclarar que el proceso de formación enfocado en la socio-productividad debe ser desarrollado en conjunto por las empresas y los entes contratantes, pues cada entidad tiene una visión parcial de las necesidades de los individuos, de la sociedad y del mercado laboral. Vives (2013) lo plantea muy acertadamente, de la siguiente forma:

La educación para el empleo y emprendimiento debe contar con la participación de la empresa privada, que es el principal usuario de sus productos. Esta empresa privada también debe participar en el diseño de las políticas de promoción ya que también son los principales usuarios y conocen la reacción que tendrían a las medidas. Los funcionarios públicos, cuyo punto fuerte debe ser la protección de los intereses de la sociedad, no suelen tener experiencia empresarial, no piensan con el criterio competitivo como lo hace la empresa privada. Sus incentivos están en no cometer errores de comisión. Los de omisión difícilmente son castigados. Claro está que estas empresas defienden sus intereses, que es una de sus principales habilidades, pero muchas veces lo hacen por encima de los de la sociedad por lo que deben ser moderados con la participación de las otras partes. El Estado debe evitar ser capturado (en el sentido económico) por el sector privado. Pero ninguna de las partes, separadamente, será efectiva (p.14).

En conclusión, la formación teórica, práctica, técnica o profesional para ocupar fuentes de empleo, o autoempleo, forma parte de la responsabilidad social de las empresas porque se considera que su contribución le será beneficiosa en cuanto los individuos estén mejor preparados para ocupar vacantes en las empresas o constituyendo pequeños emprendimientos que podrán transformarse eventualmente en sus proveedores directos. Así lo ha expresado Díaz (2014).

... ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá de su cumplimiento invirtiendo «más» en el capital humano, el entorno y las relaciones con los interlocutores. La experiencia adquirida con la inversión en tecnologías y prácticas comerciales respetuosas del medio ambiente sugiere que ir más allá del cumplimiento de la legislación puede aumentar la competitividad de las empresas. La aplicación de normas más estrictas que los requisitos de la legislación del ámbito social, por ejemplo en materia de formación, condiciones laborales o relaciones entre la dirección y los trabajadores, puede tener también un impacto directo en la productividad; abre una vía para administrar el cambio y conciliar el desarrollo social con el aumento de la competitividad (Araque Padilla y Montero Simó, 2006, p. 226) (p.2).

Díaz (2014) también explica que la RSE no sólo implica la contratación responsable, en el sentido de generación de empleo y no en el de contrataciones públicas, sino que también implica un compromiso con la formación permanente de individuos:

En el ámbito del aprendizaje permanente, las empresas deben desempeñar un papel fundamental en varios niveles: contribuir a definir mejor las necesidades de formación mediante una asociación estrecha con los agentes locales que diseñan los programas de educación y formación; fomentar el paso de los jóvenes de la vida escolar a la vida laboral, por ejemplo facilitando el acceso a puestos de aprendizaje; valorando el aprendizaje, en particular mediante la acreditación del aprendizaje práctico previo (APEL) y creando un entorno que estimule el aprendizaje permanente de todos los trabajadores, en particular de los trabajadores con un menor nivel educativo y de cualificación, así como de los trabajadores de mayor edad (Comisión Europea, 2001) (p.10).

Venta de Bienes a Precios Solidarios o al Costo

Esta modalidad de cumplimiento del CRS sólo podría incluir aquellos contratistas que produzcan o comercialicen bienes, porque estos formarían parte de su estructura de

desarrollo o inventario, mientras que los prestadores de servicios o ejecución de obras no comercializan bienes, aunque en algunos contratos de obras se incluya la procura.

En Venezuela, existe una Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), la cual mediante Providencia Administrativa (PA) n° 003 (2014) estableció los criterios contables generales para la determinación de precios justos. Estos son de carácter referencial para los contratistas, por cuanto no son una exigencia del DLCP (2014). Explica la PA que son criterios de cumplimiento obligatorio los contenidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos (DLOPJ), a saber, la definición de costos y gastos de producción:

Artículo 2:

4. Los costos de producción y los gastos ajenos a la producción (gastos del período) son diferentes. El costo de producción comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado. Los gastos ajenos a la producción serán los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros.

Vale acotar que los elementos contables de los costos de producción, son la adquisición de materiales y materias primas, transformación y cualquier otros asociados a la necesidad de terminación del producto o servicio, pero no incluyen el beneficio o ganancia del empresario y/o comerciante. Por su parte, los gastos del ejercicio implican sólo aquellos necesarios para la realización de operaciones medulares. De acuerdo al artículo 2, numeral 12, estos no podrán superar el 12,5% del costo de producción del bien o de la prestación del servicio.

En virtud de que las personas, naturales o jurídicas, comercializan bienes con el objeto de obtener una ganancia, en principio resulta complejo poder hacer precisiones respecto al alcance de esta disposición, en vista de que el DLCP (2014) no determina el volumen de ventas que deberá realizarse a precios de costos o solidarios, en todo caso, esa indeterminación es adversa, explicaremos porqué.

De acuerdo a McConnell y Brue (2001):

Los costos existen porque los recursos son escasos y tienen usos alternativos. Cuando usamos un conjunto de recursos para producir un bien particular, se sacrifican las demás oportunidades de producción asociadas a esos recursos. En economía, el origen de los costos es el sacrificio de la oportunidad de producir otros bienes y servicios. El costo económico o costo de oportunidad de un recurso que se utiliza en la producción de un bien se mide mediante el valor o precio que obtiene en el mejor uso alternativo (p.450).

Es parte del lenguaje cotidiano que se hable de costos y ganancias de los productos, como elementos diferentes, cuando lo apropiado en términos económicos es referirse al beneficio económico, el cual contiene los costos de producción del bien. McConnell y Brue (2001) explican al respecto que:

Es obvio, entonces, que los economistas y los contadores usan el término “beneficio” de manera diferente. El beneficio contable es el ingreso total menos los costos explícitos de la empresa. Pero, los economistas definen el beneficio de otro modo. El beneficio económico es el ingreso total menos todos los costos (explícitos e implícitos, incluido en estos últimos el beneficio normal del empresario). Por consiguiente, cuando un economista dice que una empresa sólo obtiene el ingreso suficiente para cubrir sus costos, quiere decir que se recuperan todos los costos explícitos e implícitos y que el empresario recibe el pago suficiente para que siga dedicando su capacidad empresarial a esa línea de producción (p.451).

Se estima indispensable destacar de las definiciones transcritas que el beneficio o pago del empresario es un costo implícito de producción del bien a comercializar. Por ello, la venta de bienes al costo, si se toma en cuenta la definición económica, no representa sólo el valor de los elementos de producción.

Ahora bien, esa es la visión de la economía de la venta al costo, pero para revisar la posición contable de la doctrina, primero debemos definir la contabilidad, al respecto y con un enfoque especialmente jurídico Romero-Muci (2009) refiere que:

La contabilidad es un medio de comunicación o de transmisión de información sobre aspectos de la situación patrimonial de un sujeto. Permite emitir y comprender un número ilimitado de mensajes al respecto (*universalidad semántica*). Tiene un propósito fundamentalmente práctico: ofrecer información útil para la toma de decisiones económicas. Concretamente, la toma de decisiones empresariales (p.23).

Redondo (1992) abordando la contabilidad venezolana, explica que es indispensable tener en cuenta los principios contables como guía de orientación y acción para la contabilidad financiera, partiendo de las nociones básicas de la existencia de un negocio en marcha, la estabilidad de la moneda, el concepto de entidad y periodicidad, enunciando los más relevantes: asociación de ingresos y egresos; consistencias; revelación suficiente; importancia relativa; objetividad; conservatismo y costo.

El principio de costo de acuerdo a Redondo (1992):

Sostienen que el valor de costo será la base para el registro de la adquisición de bienes, servicios o cualquier otro factor de la producción y ese mismo deberá ser la base para su valuación mientras no se vendan, consuman o de alguna otra forma pasen a poder de otra entidad diferente a la que los adquirió (p.421).

Como puede apreciarse, desde la óptica contable, desde una perspectiva elemental, las ventas al costo implicarían precios que se conocen coloquialmente como históricos, es decir, cuyo valor es el del momento de la adquisición de los bienes y no el de su cotización actual de mercado al momento de la venta. Esto generaría diversos inconvenientes económicos, pues en una economía inflacionaria como la venezolana, el comerciante experimentaría pérdidas. Tal distorsión permanece aún cuando la contabilidad reconozca el ajuste por inflación de los inventarios, en tanto tal ajuste puede resultar en diversas distorsiones, dependiendo de los factores o índices a ser empleados.

Es por ello que existe como método apropiado la Contabilidad financiera, y dentro de ésta, la Contabilidad de costos. De acuerdo a Chang et al. (s.f.):

Dicha contabilidad de costos es un sistema de información para registrar, determinar, distribuir, acumular, analizar, interpretar, controlar e informar de

los costos de producción, distribución, administración, y financiamiento. Costos implica calcular lo que cuesta producir un artículo o lo que cuesta venderlo, son costos los gastos implicados a un objetivo preciso los cuales pueden ser recuperables por medio de los ingresos que se obtengan (p.1).

En todo caso, esta modalidad de cumplimiento del CRS resulta problemática por cuanto el DLCP (2014) no es lo suficientemente específico al respecto, entonces, no sólo implica incerteza y grandes rasgos de discrecionalidad en su determinación, sino que tampoco resulta posible discernir si la expresión venta al costo fue utilizada en sentido contable, general o financiero, o económico. Si relacionamos el DLCP (2014) con la PA n° 003 (2014), resulta evidente que la venta al costo no incluye la recompensa del riesgo asumido por la actividad empresarial.

Por su parte, el precio solidario es la segunda forma en la que se puede emplear esta modalidad de CRS a través de la venta de bienes. El problema al que nos enfrentamos desde el punto de vista teórico y analítico es que no encontramos una definición del término en el DLCP (2014), por lo que resulta muy complejo su estudio.

La PA n° 070 (2015) de la SUNDDE sólo contempla tres tipos de precios en su artículo 2, precio máximo de venta del productor o importador, precio máximo de venta al público y precio justo, a continuación, sus definiciones:

2. Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI):

Es el precio más alto, expresado en bolívares, que puede asignar a determinado bien o servicio, el sujeto de aplicación que produce o importa dicho bien.

3. Precio Máximo de Venta al Público (PMVP): Es el precio más alto, al cual puede ser comercializado un bien o servicio al usuario o usuaria final, en condiciones de detal.

En el caso que un sujeto de aplicación realice todas o al menos más de una de las funciones correspondientes a los eslabones previstos en esta Providencia, en cualquier combinación, no podrá exceder la ganancia máxima prevista al precio final del bien o servicio, que ha sido importado o producido,

distribuido y comercializado. En cualquiera de las combinaciones que aplique según la realidad.

La Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE) podrá dictar normas técnicas, particulares o generales, de oficio o a solicitud de parte, cuando estas circunstancias se presenten.

4. Precio Justo: Es el precio determinado y fijado por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDDE), como órgano rector en materia de costos, ganancias y precios, al cual dicha Superintendencia, expresamente, asigne la denominación “Precio Justo”.

Como puede apreciarse, la SUNDDE, en aplicación directa del DLOPJ (2015), a través de las PA referidas, no contempla de forma alguna la figura de ventas a precios solidarios, circunstancia que representa un vacío material de esta modalidad de cumplimiento de los CRS.

El precio, de acuerdo a Fraga Lo Curto (2015) “es el indicador que permite el cálculo económico, es decir, es el sintetizador de información que permite valorar y distribuir de manera eficiente los recursos existentes” (p.57), y la adjetivación de solidario, hace referencia a un valor, de acuerdo a nuestra constitución nacional, y a la tendencia de las políticas públicas que orientan el sistema económico nacional.

Ello no supone que esté mal planteado, sino que resulta insuficiente. Recordemos que la venta de un bien requiere de un precio y si el DLCP (2014) establece parámetros de venta, el precio debe ser determinable, mediante un método claro y transparente.

Aportes en Dinero o Especie a Programas Sociales Determinados por el Estado o a Instituciones Sin Fines de Lucro

De las diferentes figuras enunciadas por el DLCP (2014) mediante las cuales se puede satisfacer el cumplimiento de los CRS, sólo la correspondiente a los aportes en dinero fue regulada.

El artículo 33 del DLCP (2014) indica:

El compromiso de Responsabilidad Social que se reciba a través de aportes en dinero será depositado en el Fondo de Responsabilidad Social, el cual se creará como patrimonio separado e independiente del Tesoro Nacional, bajo la administración y supervisión directa del Presidente o Presidenta de la República de Venezuela, o la autoridad que éste señale.

La naturaleza y forma de funcionamiento del Fondo de Responsabilidad Social será establecida mediante Decreto.

Respecto a este tipo de cargas patrimoniales, Hernández (2017) explica que:

... mediante Leyes se han creado “cargas” que imponen órdenes o mandatos al sector privado, orientados al fomento de ciertas actividades. Esas cargas se han basado en el deber de solidaridad –artículo 135 constitucional– y consisten en aportes patrimoniales impuestos al sector privado para “financiar” actividades consideradas de interés social. De esa manera, en el sector bancario se ha impuesto el deber de otorgar préstamos bajo las condiciones fijadas por la Administración, a fin de promover actividades consideradas de interés social, como el turismo o la construcción de viviendas. En otros sectores se han creado “contribuciones patrimoniales” que obligan a empresas a realizar aportes económicos para financiar actividades, como sucede en materia de ciencia, tecnología e innovación.

En todos estos casos se imponen cargas, típicamente patrimoniales, que obligan a la empresa privada a promover ciertas actividades que el Estado considera de interés social, en una especie de “privatización de la actividad administrativa de fomento”, que resulta contraria al principio de proporcionalidad que debe imperar a toda restricción sobre la propiedad privada (pp.246-247).

Se pueden extender tantas observaciones jurídicas al respecto. En primer lugar, se supone que los aportes en dinero deben estar destinados a la satisfacción de necesidades sociales de la comunidad donde se encuentra el ente contratante, entonces ¿cómo podrían utilizarse dichos fondos para la satisfacción de esas necesidades si su administración se centralizó?

Queda claro con la legalización del contenido del artículo 43 del RLCP (2009), mediante la tipificación del artículo 34 del DLCP (2014), cuya prohibición sostiene “El aporte correspondiente al Compromiso de Responsabilidad Social en ningún caso se podrá utilizar para atender requerimientos que formen parte de las obligaciones y competencias contempladas en los Planes Operativos de los órganos y entes de la Administración Pública”, que el fin del dinero recaudado por el cumplimiento de los CRS es definitivamente para la asistencia social.

Ahora bien, si los lineamientos del Gobierno central son explícitos respecto a la necesidad de organización que debe existir en la sociedad, a través de las comunas y los consejos comunales, y son estas entidades las que deben manifestarle a los contratantes cuáles son sus necesidades y solicitudes sociales específicas a satisfacer con los aportes, ¿cómo podría la Presidencia de la República estar al tanto de éstas y, peor aún, destinar los fondos para satisfacerlas?.

Esta circunstancia es una clara violación del artículo 4 de la CRBV (1999), el cual define a nuestra República como un Estado Federal Descentralizado. Además de representar una desnaturalización del sentido “social” de los CRS, demostrando que su existencia sólo es una forma de recaudación de dinero fuera de los principios de manejo hacendístico del Tesoro Nacional y el presupuesto público, su planificación y control.

Cualquier otro que Satisfaga las Necesidades Prioritarias del Entorno Social del Contratante

Esta modalidad abierta permite a los entes contratantes determinar mecanismos alternos a los tipificados para la satisfacción de las necesidades prioritarias del entorno

social, lo cual debería ser resultado del análisis de la manifestación de la comunidad organizada y su viabilidad.

Capítulo III

Impacto Económico de las diferentes modalidades de cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social

Ya se especificó en el primer capítulo de esta investigación que algunos de los contratos del Estado envuelven interés público y por lo tanto son denominados así o contratos administrativos, haciendo alusión respecto a su recursividad jurisdiccional.

Araujo-Juárez (2014), en su artículo referido al principio del equilibrio económico que debe existir en los contratos administrativos, explica que:

Es importante resaltar que el principio del equilibrio económico en los contratos de la Administración Pública tiene relación también con los principios del Derecho Financiero, lo cual no es sino una manifestación más de esa especial naturaleza de la actividad administrativa y su Derecho, cuya comprensión y elaboración científica no puede hacerse sólo desde el puro conceptualismo del dogma jurídico privado, sino también desde los propios presupuestos jurídicos, políticos y económicos que subyacen en el fondo de toda institución administrativa (Ariño Ortiz) (pp.448-449).

Al respecto, Linares Benzo (2014) señala:

La única diferencia, o la diferencia nuclear entre los contratos que pudiéramos llamar privados, y los contratos de la administración, sean o no administrativos, según la teoría clásica francesa, es que el punto de equilibrio del contrato no está ya en el recíproco cumplimiento de las prestaciones, sino en el llamado equilibrio financiero del contrato, es decir, que se respete la ecuación que se construyó a la hora del pacto (p.365).

Claro que el equilibrio económico o financiero al que se refieren, es el inherente al carácter sinalagmático de los contratos entre el Estado venezolano y sus contratistas, sin embargo, a pesar de que la exorbitancia de la administración siempre se manifestará en estos, el cumplimiento de los CRS no puede evaluarse a la luz de ese principio de equilibrio,

pues su exigencia sólo se expresa en los contratos como un requerimiento del DLCP (2014) por lo cual, no es un elemento negociable.

Como se apreciará en el apartado de este capítulo referido a la relación existente entre los CRS y la figura contable de gasto, los principios de continuidad y eficiencia, inherentes a los contratos administrativos, sólo se satisfacen en cuanto al fin del contrato de la administración, en su beneficio.

Como este capítulo se refiere al impacto económico de los CRS, partiremos del eje macro de las finanzas públicas e iremos reduciendo las nociones generales a las particulares, hasta evaluar cada forma de cumplimiento.

En primer lugar, debemos explicar que, al hablar de economía, citando a McConnell y Brue (2001), nos estamos refiriendo a que:

En cuanto ciencia social, la economía examina el comportamiento observable y verificable de los individuos (consumidores, trabajadores) e instituciones (empresas, gobierno) comprometidos en la producción, intercambio y consumo de bienes y servicios (p.6).

Como la materia que esta investigación desarrolla es inherente al derecho financiero, se deben tomar en consideración elementos jurídicos y elementos económicos. Los primeros podemos verlos metafóricamente como las reglas de juego, los segundos, desde la óptica específica de este estudio, serán sus consecuencias, su impacto.

El Presupuesto Anual

Es de conocimiento general que las finanzas públicas de la República venezolana se rigen por un Presupuesto Nacional, la CRBV (1999) contempla que:

Artículo 313. Aplicación de la Ley de Presupuesto.

La administración económica y financiera del Estado se regirá por un presupuesto aprobado anualmente por Ley. El Ejecutivo Nacional presentará a la Asamblea Nacional, en la oportunidad que señale la ley orgánica, el proyecto

de Ley de Presupuesto. Si el Poder Ejecutivo, por cualquier causa, no hubiese presentado a la Asamblea Nacional el proyecto de ley de presupuesto dentro del plazo establecido legalmente, o el mismo fuere rechazado por ésta, seguirá vigente el presupuesto del ejercicio fiscal en curso.

La Asamblea Nacional podrá alterar las partidas presupuestarias, pero no autorizará medidas que conduzcan a la disminución de los ingresos públicos ni gastos que excedan el monto de las estimaciones de ingresos del proyecto de Ley de Presupuesto.

Con la presentación del marco plurianual del presupuesto, la ley especial de endeudamiento y el presupuesto anual, el Ejecutivo Nacional hará explícitos los objetivos de largo plazo para la política fiscal, y explicará cómo dichos objetivos serán logrados, de acuerdo con los principios de responsabilidad y equilibrio fiscal.

De igual forma, el artículo 315 constitucional señala cuál debe ser el contenido del presupuesto anual de gastos, tales como créditos presupuestarios, objetivos específicos, resultados concretos esperados y funcionarios públicos responsables.

Por su parte, la LOAFSP (2015) explica el principio de anualidad del presupuesto en su artículo 7: “A los fines previstos en este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, el ejercicio económico financiero comenzará el primero (1º) de enero y terminará el treinta y uno (31) de diciembre de cada año”.

La LOAFSP (2015) aborda el presupuesto en diferentes artículos desde un enfoque conceptual, el artículo 12 define a los presupuestos públicos como documentos que contendrán en conjunto los ingresos, gastos y operaciones de financiamiento que no tengan su respectiva compensación, para cada ejercicio económico.

El artículo 16 se refiere al equilibrio económico que debe existir entre cantidades estimadas de ingresos y gastos, así como sus fuentes financieras. En concordancia, el artículo 31 exige la enumeración de las diversas fuentes de ingresos, cantidades estimadas individualmente y su expresión numérica. Finalmente, el artículo 32 define a los ingresos

de la República como todos aquellos que sean previsibles de recaudación, con las particularidades específicas inherentes a la fuente.

Por su parte, Jarach (2007) sostiene que “el presupuesto constituye una ley cuyo contenido se divide en dos partes: autorización de gastos y previsión de recursos”. En forma complementaria añade que:

... el Presupuesto es el plan de la economía del sector público. Su significación se descubre a través de su conjunto; no hay una simple yuxtaposición de una serie de gastos y una nómina de recursos, sino un plan de erogaciones tendientes a lograr determinados fines con la indicación de los recursos correspondientes. De ahí su carácter obligatorio para todos los poderes públicos que deben cumplir con dicho plan (pp.79-80).

De igual forma, Linares Benzo (2014) cita a la doctrina patria respecto a la concepción del presupuesto como:

Un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales, y se autorizan estos últimos para un futuro determinado.

Los presupuestos públicos expresan los planes nacionales, regionales y locales, elaborados dentro de las líneas generales del plan de desarrollo económico y social de la Nación aprobadas por la Asamblea Nacional, en aquellos aspectos que exigen, por parte del sector público, captar y asignar recursos conducentes al cumplimiento de las metas de desarrollo económico, social e institucional del país.

Y se ajustarán a las reglas de disciplina fiscal contempladas en esta Ley y en la Ley del Marco Plurianual del Presupuesto (p.367).

Villegas (2002) se refiere al presupuesto en los siguientes términos:

En materia financiera, los Estados modernos tienen una actividad planificada en forma precisa; el conjunto de sus gastos y sus recursos es previsto por adelantado, para un período que, generalmente, es de un año según un cuadro detallado que tiene carácter obligatorio. En principio, ningún gasto

puede ser efectuado ni ingreso percibido fuera de los incluidos en el plan. Este programa financiero anual es lo que se denomina “presupuestos”.

Podemos definir el presupuesto diciendo que es un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y los gastos estatales, y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es un año (p.125).

Impacto Económico

En páginas anteriores explicamos a qué nos referíamos cuando abordábamos el término economía y su relación con las finanzas públicas, tema que en este capítulo estamos tratando.

El impacto económico forma parte de la macroeconomía, entendida ésta, de acuerdo a McConnell y Bru (2001), como:

La macroeconomía estudia la economía como un todo o sus subdivisiones o agregados básicos: los sectores gobierno, familia y empresas. Un agregado es un conjunto de unidades económicas específicas que se trabajan como si fueran una unidad.

[...]

Al considerar los agregados, la macroeconomía trata de obtener una visión o síntesis general de la estructura de la economía y de las relaciones entre sus agregados. La macroeconomía habla de indicadores, tales como el producto total, el empleo total, el ingreso total, los gastos agregados y el nivel general de precios cuando analiza los diversos problemas económicos. (p.10)

Resulta evidente que los CRS son agregados de la economía nacional, requeridos por el gobierno a los contratistas para beneficiar a las familias, como elementos agregados, en la satisfacción de sus necesidades.

Ahora bien, pretender medir a través de indicadores macroeconómicos el desempeño de los CRS en la sociedad venezolana, es una labor académica que excede la formación profesional que obtiene un estudiante de la especialización en Derecho Financiero, pero, es un trabajo que profesionales de las ciencias sociales deben hacer, por la relevancia económica que representan en las finanzas públicas y porque son una fuente de ingreso que no está siendo cuantificada ni evaluada, lo cual representa una gran opacidad. Este análisis concerniría a la economía positiva, por cuanto requiere de comprobación empírica

El análisis que desarrollamos concierne a la economía normativa, entendida esta como la inherente a los juicios de valor que pueden hacerse sobre el deber ser del funcionamiento de la economía o de las políticas públicas o política económica, que estructuran el funcionamiento del sistema.

Cuando pretendimos delimitar el término impacto, nos encontramos con las siguientes observaciones de Marcuello (2015):

Con respecto a la literatura académica existen numerosos trabajos con enfoques muy diversos para la medición del impacto económico y social de diferentes tipos de organizaciones y en especial de la Economía Social. Uno de los trabajos recopilatorios muy interesante es el de Ebrahim y Ragan (2010). Actualmente, el concepto de innovación social está incorporándose al debate de ya por sí mismo complejo, y uno de los textos relevantes es el de Bouchard (2013). Con todo ello, la medición del impacto económico y social es una cuestión compleja y que todavía está en proceso de clarificación de la definición, los límites, los modelos, metodologías e indicadores. Sin embargo, aunque hay numerosas contribuciones de investigadores e instituciones parece todavía necesario clarificar un asunto básico: ¿Cuál es la guía o la brújula que permite afirmar que un impacto, especialmente desde el enfoque social, es positivo o negativo? En este sentido, el trabajo de Nachar (2013) hace una reflexión de forma que propone que la contribución de las organizaciones debe contrastarse con su capacidad de aportar positivamente al desarrollo humano, y en este sentido el impacto no solo es una cuestión del resultado final de la

actividad, sino también sobre las características y atributos del bien o servicio realizado y del modelo de organización. Esta reflexión es muy oportuna, ya que muchos de los modelos propuestos se centran con una mirada miope en el análisis de los resultados finales, olvidándose de preguntar el cómo se han obtenido los resultados y qué organización (modelo organizativo, gobernanza) ha facilitado dichos resultados (p.4).

Como puede apreciarse, nos encontramos con una confrontación de ideas y hallazgos iniciales que nos permiten visualizar la insuficiencia del alcance del planteamiento de nuestra investigación.

Inicialmente, cuando se diseñó el proyecto de investigación, planteamos el impacto económico de los CRS como un objetivo específico, pero, al profundizar en la definición económica de impacto, como ya referimos, comprendimos que esa es una labor correspondiente a los profesionales de las ciencias económicas, porque requiere levantamiento y procesamiento de datos numéricos, indicadores, que por la opacidad del gobierno actual no se encuentran disponibles, pero si lo estuvieran, de todas formas la formación académica correspondiente a un especialista en Derecho Financiero resultaría insuficiente para una valoración científica.

Aunado a ello, también debemos destacar que para poder hacer estudios de impacto es necesario un abordaje global, no sólo económico por ser este finalista, que permita valorar aspectos sociales, económicos e incluso ambientales, porque el aspecto económico, en sí, resulta insuficiente.

Dicho esto, haremos el mayor esfuerzo por practicar aproximaciones a las características que deberían ser tomadas en cuenta a la hora de medir el impacto de cada uno de los CRS, por cuanto su núcleo y naturaleza corresponden a diferentes acciones por parte de los contratistas del Estado.

A continuación, examinaremos el impacto económico de cada una de las modalidades de cumplimiento de los CRS contenidos en la DLCP (2014):

La ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario. En primer lugar, debemos referir que esta modalidad de ejecución de CRS no es posible evaluarla desde la

perspectiva económica, pues su impacto real es social, en vista de que su eje central es contribuir al desarrollo de la comunidad en la que se ejecuta y el desarrollo no se mide en niveles de aportes económicos, sino en niveles de bienestar.

Pacheco (2010) explica que:

De acuerdo con dicho planteamiento, se puede afirmar que todo proyecto comunitario en desarrollo provocará cambios en la población, por lo que resulta necesario medir los impactos sociales. A pesar de que el término de evaluación de impacto social constituye un campo relativamente novedoso en el ámbito de las ciencias sociales, ya que mayormente se había visto asociado a programas ambientales, varios autores la han abordado desde diferentes perspectivas:

- La evaluación de impacto es la que se realiza considerando el efecto múltiple del objeto evaluable de la manera más abarcadora posible, esta puede definirse como la toma de conciencia de la utilidad, del perjuicio o inutilidad que en el objeto evaluable pueda generar, parcial o totalmente, de manera mediata, como resultado de su aplicación. El impacto social no puede medirse solo en término de costos, debe conocerse el efecto social. La evaluación de impacto no excluye la utilización de otros tipos de evaluación, sino presupone su utilización de forma estructurada y general. (Añorga, J y Valcárcel, N, 2000:2).
- Castro y Chávez definen la evaluación de impacto de un proyecto social como el proceso de identificación, análisis y explicación de los cambios o modificaciones que, en función de un problema social, se hayan producido en las condiciones sociales de la población, objetivo y en su contexto, como consecuencia de la aplicación del proyecto que se evalúa. (Castro, Chávez, 1994:10).

La Asociación Internacional de Evaluación de Impacto Social (IAIA) (siglas en inglés) es el organismo rector relacionado con la evaluación de impacto, la misma plantea que: “la evaluación de impacto comprende los procesos de análisis, seguimiento y gestión de las consecuencias sociales voluntarias e involuntarias, tanto positivas como negativas, de las

intervenciones planeadas (políticas, programas, planes, proyectos), así como cualquier proceso de cambio social invocado por dichas intervenciones. Su objetivo primario es producir un entorno biofísico y humano más sostenible y equitativo” (Vaklay, Frank, 2004:34) (pp.7-8).

Como la medición del impacto social debe hacerse tomando en consideración las características enunciadas por el autor referido y ello excede el objetivo específico en desarrollo de esta investigación, sólo resulta viable extender la recomendación de estudio del impacto de los CRS, en una perspectiva multidisciplinaria (económica, social y ambiental) y global.

En todo caso, Arias (2011) explica que las etapas que deben estructurar un proyecto comunitario y cuyo cumplimiento permitirán evaluar su ejecución y beneficios son:

1. Detección de necesidades y/o problemas
2. Investigación-diagnóstico de las necesidades y/o problemas:
 - ¿Cuántos son los afectados?
 - ¿Cuál es el origen o causas del problema?
 - ¿Cuáles son las consecuencias?
 - ¿Cuál es la prioridad?
 - ¿Cuáles son las alternativas de solución?
3. Formulación y discusión del proyecto.
 - Elaboración del cronograma de actividades.
 - Determinación y búsqueda de recursos.
4. Estudio de la factibilidad del proyecto.
5. Ejecución del proyecto comunitario (ACCIÓN).
6. Evaluación del proyecto comunitario. (p.10)

La estructuración de los proyectos debe hacerse en franca interacción entre las comunidades y los entes contratantes, para beneficio de la comunidad y del aprovechamiento de los recursos destinados por los contratistas para ello.

La creación de nuevos empleos permanentes. De acuerdo a Vives (2013):

El problema del empleo y emprendimiento (como opción al empleo asalariado y para la creación de empresas y empleos) puede retrasar el desarrollo económico con el consecuente impacto sobre la situación financiera de las empresas y por ende sobre la misma creación de empleo futuro. Adicionalmente, en algunos países se está creando una generación desanimada por la falta de empleo, con destrezas que se vuelven obsoletas, con potencial de hostilidad hacia el sistema económico que no los incorpora y que puede presentar un problema aún mayor en el mediano y largo plazo para las empresas y para la disponibilidad de personal capacitado (p.4).

En la misma línea de ideas respecto al impacto económico y medición de elementos no financieros, tal como el capital humano, Vives (2013) explica que:

Afortunadamente los esquemas propuestos para la preparación de informes integrados de información financiera y no financiera (*International Integrated Reporting Council*, 2013), recomiendan la presentación de información sobre el impacto de las actividades de la empresa sobre otros cuatro capitales más allá de los dos tradicionales financiero y manufacturero: Social y relacional, Natural (ambiental), Humano e Intelectual. La medición propuesta sigue siendo la contabilidad tradicional pero el reportar sobre la gestión de estos capitales conducirá a pensar, considerar, medir y gestionar lo que ahora se llaman intangibles e ir más allá de aquello que “sólo lo que puede medir se puede gestionar” hacia “no todo lo que se puede contar cuenta, ni todo lo que cuenta se puede contar”. Ello debería redundar en un mayor interés de las empresas en

su responsabilidad sobre el empleo y el emprendimiento (capitales humanos e intelectuales) (p.5).

Asimismo, Vallecillo y Gutiérrez (2016) han indicado respecto al impacto económico de la creación de fuentes de empleo que:

El uso más eficaz de aplicación de la RS al ámbito público se articula a través de la introducción de cláusulas sociales en la contratación pública, lo que produce resultados a nivel macroeconómico, no solo con la apertura del mercado público o de la realización de una actividad pública a la iniciativa privada local, sino que a través de las distintas formas de colaboración que pueden experimentarse –partenariados público-privados, externalización de determinadas actividades y servicios públicos– se abren importantes potencialidades de empleo e inserción en el espacio local. Este es el argumento central de este trabajo.

Este recurso a las cláusulas sociales se percibe como muy positivo por los actores económicos, pero, a pesar de su reconocimiento y puesta en valor normativa, no ha llegado a tener, de momento, los resultados que se les esperan. Aceptar las cláusulas sociales como un valor de política de empleo y desarrollo económico del territorio, desde el punto de vista de los actores públicos, supone vencer resistencias y encontrar el equilibrio entre los intereses públicos y los privados. Los beneficios en el conjunto del territorio pueden maximizarse con la implementación y la toma de conciencia de la inclusión de estas cláusulas como objetivo social fundamental con resultados económicos (p.7).

Como se ha afirmado anteriormente, la creación de fuentes de empleo es una corresponsabilidad existente entre el gobierno y el sector empresarial. Por ello, la RSE, como herramienta disponible, lo que supone en materia de fuente de empleo en relación con el capital humano es lo expresado por Vallecillo y Gutiérrez (2016):

Esto supone favorecer un proceso reactivador de la economía local mediante el aprovechamiento de los recursos existentes y la cooperación público-privada, para estimular y fomentar el crecimiento económico del

territorio, la creación de empleo, renta y riqueza con el fin último de mejorar la calidad de vida y el bienestar de las poblaciones locales.

Este modelo de desarrollo del territorio encuentra su justificación en la evolución hacia una combinación de pseudo-descentralización, tanto funcional como administrativa, a través de la delegación y deslocalización de determinadas competencias y actuaciones, hacia el ámbito local, aunque estas no tengan un poder real de decisión (p.11).

Formación socio productiva de integrantes de la comunidad. Vallecillo y Gutiérrez (2016) han sostenido respecto a los procesos de formación socio productiva, como mecanismo de inclusión social, que:

Al mismo tiempo que se promueve la inclusión de cláusulas socio-laborales en la contratación pública, se hace necesario desarrollar herramientas que permitan tanto movilizar a los actores implicados como asegurar los procesos de inserción. Aquí nos encontramos las principales dificultades porque las políticas de empleo están agotadas y resultan recurrentes en lo que a programas se refiere, programas que sin evaluación ni resultados, prolongan en el desempleo a quienes más dificultades tienen (p.7).

Al hablar de dificultades se están refiriendo de forma específica a los individuos desempleados en las comunidades de los entes contratantes. Estos, son precisamente los que no han podido insertarse en el campo laboral y cuyas políticas de empleo no alcanzarán, por ello, resultan apropiados el ofrecimiento de programas de formación que permitirán la inserción, a través de la educación especializada.

Venta de bienes a precios solidarios o al costo. Como ya señalamos en el capítulo anterior, la venta de bienes al costo, en sentido económico, incluye la ganancia del empresario por su asunción de riesgo en la producción del bien y comercialización, no sólo los valores de producción. Así como la imposibilidad de precisar numéricamente el adjetivo solidario, por ser éste un valor utilizado no matemáticamente, sino en contexto ético o moral.

Asimismo, explicamos que ventas al costo en sentido contable financiero, implican la fijación del precio de acuerdo al valor de producción y venta del bien, con todos sus aspectos implícitos.

Ahora bien, al referirnos al impacto económico de la venta de bienes, cuya pretensión implica limitar la fijación de precios mediante uno de los dos parámetros ya referidos, debemos abordar en primer lugar a los precios y su proceso de determinación.

En un sistema donde impera el modelo económico capitalista, entiéndase libertad de mercado, los precios son causados espontáneamente por la fluctuación de éste, de acuerdo a la oferta y la demanda de bienes y servicios. En diferentes obras económicas se refiere dicho funcionamiento como sistema abierto.

En Venezuela, impera una tendencia política, infructuosa, de transformación del sistema económico de capitalista a socialista, por ello, nuestro mercado corresponde con un sistema cerrado, en el cual existe una planificación centralizada de precios o, dicho más coloquialmente control de precios.

Al respecto, Fraga Lo Curto (2015) sostiene que:

Hayek afirma que siendo el mercado un orden espontáneo que se modifica a través de la evolución social, y siendo que dicha evolución se caracteriza por la adaptación a situaciones impredecibles sobre las cuales no tenemos conocimiento previo, es imposible que el planificador central obtenga la información necesaria para determinar precios de los bienes y servicios (p.61).

Entonces, si comprendemos que los precios deben ser producto del mercado, y que este proceso y no el de imposición de precios irreales es el que permite que el empresario obtenga ganancia por su actividad, y es precisamente este beneficio el que motiva la actividad empresarial ¿cómo puede pretender el Estado venezolano que los contratistas estarán dispuestos a vender sus productos a precios que no contemplan su beneficio?

Incluso, si asumiéramos que la intención del legislador era que se vendieran bienes al costo, en sentido contable, ya Redondo (1992) advertía que:

Este principio deberá aplicarse cuando la estabilidad monetaria pueda mantenerse o bien cuando sus variaciones sean pequeñas y no tengan repercusión relevante sobre los valores históricos mostrados en los estados financieros, pero cuando las fluctuaciones sean relevantes, persistentes y además muestren tendencia tanto ascendentes como descendentes, los valores monetarios históricos pierden su función y de mantenerse, los estados financieros mostrarán información engañosa, sin sentido y de difícil credibilidad, pues al mezclarse las unidades de distintos períodos, con poder adquisitivo diverso, pese a ser nominalmente iguales, no representan valores homogéneos, se estarán mezclando valores heterogéneos los cuales proporcionarán cantidades sin sentido. Esta deficiencia informativa puede causar decisiones peligrosas para la empresa, tanto a nivel interno como externo con las repercusiones pertinentes a niveles socio-económicos (p.422).

De forma complementaria se puede agregar que Padrón y Padrón (1976) explicaban sobre la interpretación de la ley que: “No menos importante en la interpretación de la realidad económica resulta ser la utilización del elemento teleológico a través del cual el intérprete pretende determinar la finalidad perseguida por el legislador con la sanción de la norma” (p.7).

Resulta evidente que el impacto económico de esta modalidad de cumplimiento de los CRS afecta económicamente a los contratistas, porque éstos no sólo tendrán que pagar tributos sobre el monto de la adjudicación que reciban, sino que también tendrían que, adicionalmente, vender bienes a precios distorsivos respecto a su proceso de obtención o reposición, o desafortunadamente, incurrir en prácticas fraudulentas en su contabilidad, para alterar los precios históricos. Al respecto Romero-Muci (2009) señala:

La condición de razonabilidad de la situación financiera tiene como objeto mostrar lo que ha quedado en llamarse “*la representación o imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa*”. La imagen fiel no es un principio contable, sino el objeto alcanzado mediante la aplicación de las reglas y principios de contabilidad.

Pero hay más: tal como anticipamos, desde el punto de vista jurídico, la manipulación de dichas reglas y principios de contabilidad como **fraude** cuando el agente tenga el propósito de producir información capaz de engañar o sorprender la buena fe del otro, induciéndolo a error, para procurar para sí o para otro un provecho injusto. Las prácticas que constituyen **fraude contable** se refieren vulgarmente bajo el neologismo de “**cocinar los libros de contabilidad**” (**cooking-the-books**) (pp.49-50).

Coincidimos con Fraga Lo Curto (2015) respecto a esta modalidad de cumplimiento del CRS:

Ciertamente el derecho debe configurarse como un sistema coherente, complejo y lógico a su vez basarse en los valores y principios que informan a la sociedad. Pero esto no es suficiente. El derecho debe aplicarse de tal forma que el ser humano pueda cumplirlo sin desnaturalizar su conducta. Si uno de los fines del derecho es que sus normas se cumplan, estas normas deben adaptarse a la acción humana y no al revés (p.33).

Que el Estado pretenda que los empresarios que aspiren a ser contratistas tengan que disminuir su ganancia en beneficio de la sociedad es una imposición que desnaturaliza y desincentiva la actividad empresarial, porque ese rol es asumido por aquellos que están dispuestos a asumir riesgos con la esperanza de obtener una recompensa, la cual es significativamente superior a optar por ser empleado, circunstancia en la que no hay riesgos ni ganancias tan significativas.

Debe comprenderse profundamente que la forma de contribuir del sector empresarial en la satisfacción de las necesidades de la población es precisamente a través de su actividad, pues al éste ser un agente de movimiento económico, y obtener ganancias por ello, pagará impuestos que financian el gasto público, así como es fuente de empleos y de abastecimiento del mercado.

Aportes en dinero o especie a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro. Encontramos de suma relevancia las normas transcritas supra de la LOAFSP (2015) referentes al presupuesto público, por cuanto estimamos que el

cumplimiento de los CRS contenidos en el DLCP (2014) mediante la modalidad e del numeral 24 correspondiente al artículo 6, aportes en dinero, representan una fuente financiera de ingresos ordinarios. Tal afirmación encuentra sustento en que los CRS fueron creados para el beneficio social directo de las comunidades organizadas aledañas a los entes contratantes, sin embargo, a partir de la centralización de dichos fondos, en la actualidad bajo la administración directa de la Presidencia de la República y pese a la prohibición normativa de utilizarlos para el cumplimiento de objetivos institucionales, no existe conocimiento sobre cómo se están empleando estos recursos, por lo cual luce plausible que se esté financiando gastos públicos generales.

Bajo la vigencia del DLCP (2010) se pudo haber alegado que tal afirmación no era conducente por cuanto los montos de los Presupuestos Bases correspondientes a los procesos de selección de contratistas eran confidenciales y ello impedía que se hiciera pública la planificación presupuestaria que correspondería a la estimación de ingresos por concepto de responsabilidad social y por lo tanto, tampoco sería posible reflejar estas cifras en la estimación de presupuesto anual institucional.

Con la entrada en vigencia del DLCP (2014) los Presupuestos Bases deben incluirse en los Pliegos de Condiciones, en concordancia con el artículo 59, por ello, es absolutamente viable que se estime anualmente, en la programación de adquisición de bienes, prestación de servicios y ejecución de obras que requiere el Servicio Nacional de Contratistas anualmente, la cuantía de ingresos ordinarios por concepto de CRS, independientemente de quien ostente la administración y disposición de los recursos.

Tal estimación en la planificación financiera institucional permitirá mayor transparencia en la recaudación de ingresos no clasificados como fiscales, pero cuyo importe representa el 3% de todos los contratos adjudicados bajo el régimen del DLCP (2014), cuyo monto de contratación supere las 2.500 unidades tributarias.

En cuanto a la modalidad **“cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del contratante”** no podemos expresar opinión alguna por cuanto para hacerlo, sería necesario que las necesidades prioritarias de las comunidades donde se ubiquen los entes contratantes fueran públicas como solicitudes y que a su vez

éstas estuvieran expresadas en estimaciones monetarias de satisfacción, sólo así y verificando el otorgamiento de recursos, es que sería transparente la acción de contraloría.

Adecuación de la Previsión Jurídica de los Compromisos de Responsabilidad Social

Es poco lo que se ha escrito sobre los CRS contenidos en el DLCP (2014), sin embargo, logramos coincidir con Santana (2013) en que “la comisión de contrataciones es la encargada de conocer y emitir recomendaciones sobre la obra o proyecto social y productivo a desarrollarse en cumplimiento del compromiso de responsabilidad social” (p.313).

Así lo contempló el RLCP (2009) en su artículo 18, numeral 16:

Conocer y emitir recomendaciones acerca de la adquisición de bienes, prestación de servicios y ejecución de obras, destinados a proyectos sociales para el desarrollo de la infraestructura, hábitat, salud, saneamiento ambiental, entre otros, y desarrollo de proyectos productivos sustentables, aplicando los recursos financieros provenientes de los aportes en dinero u ofertas sociales, enmarcadas dentro de los Compromisos de Responsabilidad Social que asumen los Contratistas.

Ahora, bien, lo que más importa destacar es que en las prácticas actuales las Comisiones de Contrataciones no se involucran en la ejecución de los CRS, como están obligadas hacerlo, pues tal como resalta Santana (2013):

... la aplicación de recursos financieros al señalar aportes en dinero, los cuales en aplicación de los principios administrativos deberán controlarse en forma transparente y separada de los recursos financieros del órgano o ente contratante; en consecuencia, no deberán aparecer en su presupuesto ni en las situaciones financieras que elabore al efecto, ya que los aportes sociales no son recursos del órgano o ente, si se quiere son recursos de la comunidad; por tal razón lo delicado de manejar dichos aportes en dinero, cuyo uso deberá cumplir con el DLCP y su Reglamento, por corresponderse a una contratación que

efectuará aunque el dinero no le pertenezca, pero fundamentada en los principios administrativos (p.313).

Desde el enfoque del control financiero, el hecho de que se afirme que los aportes en dinero no deben entrar en el presupuesto del órgano o ente contratante, transforma estas sumas en no auditables y corruptibles.

Estados como el Reino de España tienen claro que la responsabilidad social de las contrataciones públicas implica el 20% de su producto interno bruto, pero dichas cifras son estimables sólo cuando existen registros contables de sus ingresos y disposición para gastos.

Toda esta circunstancia se agravó a partir del año 2014, con la promulgación del DLCP vigente y con la creación del ya referido Fondo de Responsabilidad Social, pues si los entes contratantes debían cumplir con reportar sus actuaciones ante el Servicio Nacional de Contratistas, con la transferencia de la administración de recursos provenientes del cumplimiento de los CRS a la Presidencia de la República, esto se transformó en un hoyo negro.

Tangibilidad del Cumplimiento de los Compromisos de Responsabilidad Social

La tangibilidad del cumplimiento de los CRS corresponde, de acuerdo al marco jurídico vigente, a la fase de administración del contrato. En esta etapa, se supone que los órganos y entes contratantes deben verificar el cumplimiento del CRS, y la ejecución total del contrato adjudicado, y reportarlo al Servicio Nacional de Contratistas.

La barrera existente para que cualquier interesado pueda visualizar la totalidad de contratos adjudicados, las solicitudes de las comunidades y la ejecución de CRS enfocados en satisfacerlas es que esta información no es pública, por lo que resulta imposible la obtención de datos estadísticos.

Compromisos de Responsabilidad Social y la Figura Contable del Gasto

Carmona (2011) refiere en cuanto al impacto económico de la responsabilidad social impuesta a los contratistas de PDVSA, conocidos como “aportes al fondo social”, consulta jurídica que le fuera planteada a la Administración Tributaria respecto a su deducibilidad del Impuesto Sobre La Renta (ISLR) y sobre la cual se diera respuesta mediante oficio DCR-3-32779-6445 de fecha 9 de agosto de 2007 en los siguientes términos:

Ante el impacto económico que sin lugar a dudas suponía para los contratistas los aportes al Fondo Social y el asumir el costo indirecto que podía suponer el asociarse con cooperativas o EPS, así como la ejecución de la oferta social, fue formulada consulta al SENIAT, en relación a la deducibilidad a efectos de la determinación del Impuesto sobre la Renta, de las erogaciones que el régimen antes descrito suponía.

... la Administración Tributaria partió al dar respuesta de lo dispuesto en el artículo 27 de la ley reguladora de aquél tributo, con acuerdo al cual, para que un gasto sea deducible debe además de ser realizado en el país, ser normal y necesario para la producción de la renta.

[...]

Estimada adicionalmente el SENIAT que tampoco podía considerarse un costo, por cuanto no se trataba de una erogación específica para la producción o adquisición de bienes y servicios que de manera directa incidían en la producción de la renta, por el contrario, tenían un fin meramente social.

En tal virtud, concluía la Administración Tributaria, que los aportes a los fondos sociales de PDVSA, que suponían la ejecución de la oferta y demás similares, no debían considerarse vinculados a la producción de la renta y por tanto no eran deducibles como gastos, ni tampoco podían considerarse como costos (pp.55-56).

De este criterio, aunque sólo en sentido referencial (no vinculante para el administrado), puede entenderse que la cuantía que implique el cumplimiento de los CRS, en cualquiera de sus modalidades, no se considera como un tópico deducible para el pago

de tributos, por lo que éste representaría una carga que los contratistas deberán soportar, en caso de acogerlo. Sin embargo, en la práctica, los contratistas suelen reflejar el pago de los CRS, a nivel contable, como un costo asociado a la adjudicación del contrato, pues el criterio proveniente de una consulta bajo el Código Orgánico Tributario, que no es vinculante ni surte efectos sobre terceros no solicitantes.

Capítulo IV

Características jurídicas de los Compromisos de Responsabilidad Social y la Teoría General del Tributo

Es importante aclarar, en primer término, que el Derecho Tributario, desde la perspectiva de estudio abordada por la Universidad Católica Andrés Bello, es parte de un área de estudio más amplia, el Derecho Financiero, el cual, a su vez, forma parte de las finanzas públicas.

Es comúnmente aceptado que las finanzas públicas se encuentran compuestas por ingresos y gastos. Los tributos, son uno de los mecanismos de los que dispone el Estado para obtener ingresos que le permitirán sustentar el gasto público.

El cometido de revisar conceptualmente la teoría general del tributo, desde la perspectiva del Derecho Financiero, es poder concluir si los CRS contenidos en el DLCP (2014), son erogaciones enfocadas en las necesidades sociales, encuadradas dentro de la responsabilidad social o si constituyen, verdaderamente, una fuente más de ingresos para el Estado, con naturaleza tributaria.

Valdés (2001) explica que:

Desde un punto de vista muy general, los ingresos financieros son las entradas de dinero a la tesorería del Estado para el cumplimiento de sus fines, cualquiera que sea su naturaleza económica o jurídica... pero el estudio contemporáneo de las finanzas públicas se circunscribe a la percepción, administración y erogación de los ingresos monetarios (p.1).

En el mismo orden de ideas, Valdés (2001, p.7) explica que existen tres categorías clasificatorias de estos ingresos, las cuales los agrupan en elementos políticos, económicos y jurídicos.

El criterio de clasificación política torna su atención “a las personas que vayan a utilizar el servicio o las obras que realiza el Estado, o en atención al contribuyente” (Valdés, 2001, p.8).

La clasificación jurídica “comprende todos los ingresos del Estado, tributarios y no tributarios, del Estado Central y de sus entes descentralizados, cualquiera que sea el grado de autonomía”. (Valdés, 2001, p.11)

Por su parte, la clasificación económica de Valdés (2001) es la que mayor precisión categórica ofrece, al dividir los ingresos en:

a) Originarios y derivados

Puede acotarse que los *ingresos originarios* son aquellos que obtiene el Estado como consecuencia de los intercambios de bienes que realiza como sujeto de una nueva relación económica; *ingresos derivados* son los que el Estado obtiene por la intervención coactiva en las relaciones económicas de terceros, realizada en uso de su poder estático o soberanía financiera.

b) Ordinarios y extraordinarios

Desde un punto de vista estrictamente económico, *ordinarios* son los que se detraen de la renta, ya sea del capital o del trabajo, y *extraordinarios*, los que resultan de la disminución del capital.

Desde el punto de vista económico-financiero, ingresos *ordinarios* son aquéllos que se perciben regularmente, periódicamente, y *extraordinarios*, los que se perciben por una sola vez.

c) Nominales y reales

Los *ingresos reales* son aquéllos que aumentan los fondos de tesorería, sin aumentar las obligaciones del Estado, ni disminuir el resto del activo; ejemplo típico, el impuesto. Todos tienen como característica común, la de mejorar la situación patrimonial del Estado.

Por el contrario, *ingresos nominales* son aquéllos que aumentan los fondos de tesorería, pero aumentando correlativamente el pasivo, disminuyendo el activo. Es decir, no tienen un efecto sobre el patrimonio.

d) Corrientes y de capital

Es una clasificación de origen escandinavo que distingue en el presupuesto del Estado “una cuenta corriente” y “una cuenta capital”. En la primera figuran por su orden los ingresos correspondientes a las utilidades netas de las empresas comerciales, los ingresos procedentes de la propiedad de bienes, los impuestos a la renta y la circulación de bienes y las contribuciones de seguridad social. Entre los ingresos de la cuenta capital, se incluyen transferencias de capitales del exterior o interior, préstamos, impuestos sobre capital, etc. (pp.9-10).

Los Tributos

Existen diversos juristas europeos y latinoamericanos de gran relevancia que se han dedicado a la labor de desarrollar la teoría general del tributo, permitiéndonos a los interesados comprender conceptualmente qué son, cuáles son sus características, cuantos tipos existen, por qué son exigibles y cómo podemos defendernos los contribuyentes en caso de transgresiones patrimoniales.

Jarach (1982) aseveró en su libro “El hecho imponible” que el tributo:

Es uno de los recursos que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios al desarrollo de sus actividades. Objetivamente el tributo pertenece, pues, a los fenómenos de las finanzas públicas y es objeto de estudio por parte de la ciencia o de las ciencias que se ocupan de ellas, principalmente de la ciencia de las finanzas y de la economía política.

Aunque no olvidamos que la naturaleza objetiva del tributo es la de ser un recurso financiero del Estado, y que, por ende, sus presupuestos técnicos, económicos y políticos tienen importancia para la correcta interpretación del fenómeno en su conjunto, debemos observar que el tributo se caracteriza frente a los otros recursos del Estado también por algunos elementos jurídicos: en primer término la coerción de que es fruto y que lo distingue, por ejemplo de

los empréstitos públicos, que, fuera del caso de empréstitos forzosos, son voluntarios y de origen contractual (p.9).

De igual forma, Jarach (2001) se refiere a los recursos tributarios, desde la perspectiva de las finanzas públicas, de la siguiente forma:

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.

[...]

... el poder coercitivo que se reconoce ahora al Estado, sólo puede ejercerse con los límites y las garantías de la Constitución. La ley, que es el producto de la voluntad general, es la única fuente de las obligaciones tributarias y en su creación concurren los representantes de los ciudadanos, quienes consienten las invasiones del fisco en la economía privada, sujetas a los principios de la Constitución.

Este breve *excursus* nos permite llegar a la conclusión que los recursos tributarios nacen del poder del Estado, pero les acompañan desde el propio nacimiento la limitaciones que la Constitución crea al ejercicio de dicho poder y las garantías que ella establece para todos los habitantes del país (pp.232-233).

Por su parte, Valdés (2001) define en términos generales al tributo “como la prestación que el Estado exige unilateralmente a sus súbditos para cubrir sus gastos”. La construcción de esa definición es el fruto de las siguientes nociones generales, como aproximación al concepto jurídico:

1º ... en los tributos, la ley es imprescindible para su existencia, porque se trata de crear una obligación, prescindiendo de la voluntad del obligado y esta creación, dentro de la concepción del Estado de derecho contemporáneo, sólo puede ser resuelta mediante ley.

2° ... en realidad, el elemento esencial, de carácter universal, no es la ley en sentido formal, sino el mandato del Estado, es decir, la orden de éste de efectuar una prestación, o en otros términos, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado.

3° El mandato puede revestir diferentes formas... (p.80).

Desde el punto de vista sociológico, el tributo es un fenómeno universal. Sus características particulares y su importancia respecto a los demás ingresos públicos, varía en función de la organización política, especialmente la intervención del Estado en la economía y el tipo de relaciones entre gobernantes y gobernados...

En consecuencia, y sin perjuicio de reconocer las diferencias antes apuntadas, puede afirmarse que en todas las épocas y lugares el Estado, en virtud de su poder de imperio, ha exigido prestaciones para satisfacer las necesidades del grupo.

Asimismo, Villegas (2002) citando a Sainz de Bujanda, explica:

Que se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria - habitualmente pecuniaria- establecida por ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados (p.151).

Por su parte, Carmona (2011) señala que:

La tributación es pues, sin lugar a dudas, uno de los medios a través de los cuales el Estado incide e invade el libre ejercicio de la actividad económica privada, así como también otros derechos económicos fundamentales, como el de la propiedad (p.21).

De las definiciones transcritas podemos concluir que los tributos son recursos financieros o fuentes de ingresos públicos que el Estado impone mediante su poder de imperio, a través de instrumentos jurídicos cuyos límites se encuentran en los principios

constitucionales de la tributación, con carácter obligatorio y cumplimiento coercible, cuyo objeto es una prestación patrimonial que puede satisfacerse o no pecuniariamente, obligación que se encuentra justificada en la complacencia de los fines del Estado y que debería enfocarse en la satisfacción de las necesidades públicas.

Tipos Clásicos de Imposición

El derecho tributario contemporáneo ha sido estudiado desde una perspectiva tripartita, clásica, que agrupa las categorías básicas de la imposición como manifestación directa del ius imperio del Estado, a saber, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Valdés (2001) explica que “En la actualidad, en la doctrina jurídica tributaria predomina la clasificación tripartita en impuestos, tasas y contribuciones, la que es prácticamente unánime en Italia, España y América Latina” (p.96).

Sobre las particularidades de cada sistema, comenta Valdés (2001) que:

Entre las excepciones más significativas a esta clasificación tripartita, cabe citar en Italia las de Berliri y Cocivera. Para el primero, que tiene al respecto ideas muy originales, la distinción debe hacerse teniendo en cuenta la función que desempeña la voluntad del obligado; en el impuesto. Esa voluntad es totalmente intrascendente, pero en la tasa tiene relevancia porque es el contribuyente el que demanda el servicio; éste paga la tasa porque “quiere” el servicio. Llega así a la conclusión de que los únicos ingresos tributarios con características propias y específicas son estos dos tributos, impuestos y tasas. Rechaza expresamente las contribuciones especiales, las que estarían comprendidas dentro de su definición de impuestos. Cocivera, parte también de la premisa indiscutible de que, el elemento jurídico característico esencial de todos los tributos es el de reconocer como fundamento el poder de imperio del Estado, y que, desde ese punto de vista, deben eliminarse los elementos económicos heredados de la doctrina financiera clásica, consecuencia de que el *beneficio* que percibe el contribuyente por la realización de la obra pública o el funcionamiento del servicio, debe ser rechazado como elemento que justifique

el reconocimiento de la contribución especial como categoría independiente del impuesto. A la misma conclusión llegan Sainz de Bujanda y Vicente Arche, para quienes aquel beneficio es un elemento de carácter político-económico - por tanto, extrajurídico-; “es un dato económico no jurídico y como tal no puede ser elevado a la categoría de fundamento jurídico de ese tributo”. Por tanto, “las contribuciones especiales constituyen una modalidad de impuestos, aunque muy calificada por notas específicas”. No obstante, posteriormente Sainz de Bujanda aceptó la existencia de la contribución especial como categoría tributaria diferentes del impuesto y la tasa.

La doctrina francesa, que a diferencia de las anteriores ha prestado poca atención al tema, se mantiene en su posición tradicional de negar autonomía a la contribución.

En América Latina pueden señalarse las opiniones discrepantes de J. Lino Castillo en Perú, quien adhiere expresamente a Berliri y de Gerardo Ataliba en Brasil, que hace una clasificación primaria entre tributos vinculados a una actividad estatal y tributos no vinculados, criterios con antecedentes en la doctrina brasileña, pero reconociendo dentro de la primera clase la distinción entre actividades jurídicas y obras que valorizan un inmueble particular, lo que implícitamente significa reconocer la diferencia entre tasas y contribuciones de mejoras (p.97).

En vista de que no es pacífica la clasificación tripartita de los tributos, pero si es reconocida como la distinción clásica de categorías, antes de expresar nuestra posición al respecto, estimamos prudente abordar algunas definiciones de estas tipologías.

Los impuestos. Valdés (2001) refiere las definiciones de los más importantes doctrinarios, de la siguiente forma:

Jezé lo define como la “prestación pecuniaria exigida de los individuos según reglas a cubrir los gastos de interés general y únicamente a causa de que los contribuyentes son miembros de una comunidad política organizada”. En su definición distingue seis elementos “esenciales irreductibles del impuesto

moderno”: 1. El carácter pecuniario; 2. La independencia de las prestaciones; 3. La coacción jurídica; 4. La existencia de reglas fijas; 5. El destino de utilidad pública, y 6. La pertinencia a la comunidad.

[...]

Duverger, por ejemplo, la adopta con algunos retoques; así, por ejemplo, entiende que es necesario especificar que la prestación pecuniaria sea directa para distinguir el impuesto de las manipulaciones monetarias que llegan a veces a una detracción indirecta de los bienes de los particulares.

[...]

En términos coincidentes lo define Seligman, para quien el impuesto es “la contribución obligatoriamente exigida del individuo por el Estado, para cubrir los gastos hechos en interés común, sin tener en cuenta las ventajas particulares otorgadas a los contribuyentes”.

Dentro de la concepción que de las finanzas tiene Griziotti, la definición de impuesto presenta para él características muy especiales. Dice al respecto que “es muy incierto el concepto y la definición del impuesto... entre otras razones por la incertidumbre consistente en no saber diferenciar la naturaleza de la operación técnica del recurso y la naturaleza compleja del tributo”, a la que agrega la inexactitud en el uso de los términos por la legislación y la literatura.

[...]

Entre los economistas, como es natural, se subrayan los elementos de su disciplina. Así, por ejemplo, de Viti de Marco lo define como “una parte de la renta del ciudadano que el Estado percibe a fin de proporcionarle los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”...

Otros, como Schmölders, son más radicales y también más claros. Critica la definición legal de R.A.O., la que a su juicio “restringe notablemente el concepto de impuesto”, siendo además discutible “desde el punto de vista financiero por obvias razones de técnica fiscal”...

Similar por su brevedad y enfoque, es la antigua definición de Leroy-Beaulieu: “el impuesto es pura y simplemente la contribución exigida de cada ciudadano por su parte en los gastos del gobierno” (pp.119-120).

Por su parte, Jarach (2001) refiere en cuanto a la teoría general del impuesto:

Llámesese *impuesto* el tributo que se establece sobre los sujetos en razón de la valorización política de una manifestación de la riqueza objetiva - independientemente de la consideración de las circunstancias personales de los sujetos a los que esta riqueza pertenece o entre las cuales se transfiere- o subjetiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales de los sujetos pasivos, tales como: estado civil, cargas familiares, monto total de ingresos y fortunas (p.252).

Villegas (2002) refiere que, en su criterio, la mejor definición del impuesto es la contenida en el artículo 26 de la ley general española:

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta (p.158).

Se puede concluir que los impuestos son tributos cuyo objeto es una prestación pecuniaria que se causa por la concreción de una manifestación objetiva de capacidad contributiva, es decir por la ocurrencia de un hecho imponible, que el Estado exige como contribución a los gastos de interés general que derivan de la organización política de la comunidad de la que se es parte pero cuya satisfacción no generará ventajas particulares pero si sustentación de servicios generales.

Clasificación de los impuestos. Asimismo, Jarach (2001) indica que existen diferentes categorías de clasificación de los impuestos:

Directos e indirectos

Un primer criterio de clasificación consiste en considerar como impuestos directos aquellos que se recaudan periódicamente de contribuyentes registrados como tales, mientras que se consideran como indirectos aquellos que se recaudan accidentalmente de personas no registradas (p.260).

[...]

Un segundo criterio de clasificación consiste en considerar como impuestos directos a los que son soportados efectivamente por los contribuyentes designados como tales por la ley, o sea que no se trasladan a otros sujetos; y como indirectos los que, en cambio, se trasladan a sujetos distintos del contribuyente de iure. (p.261)

Un tercer criterio de clasificación de los impuestos en directos e indirectos que agrupa, tendiente a superar los reparos que ofrecen los dos criterios anteriores, agrupa como impuestos directos a los que gravan manifestaciones directas de la capacidad contributiva, o sea la renta y el patrimonio y como impuestos indirectos los que gravan manifestaciones indirectas, tales como el consumo, las transferencias de bienes, el volumen de los negocios (pp.262-263).

Reales y personales

La doctrina ha adoptado para esta clasificación cuatro distintos criterios. Un primer criterio consiste en denominar personales a los impuestos en que el contribuyente colabora con el fisco mediante una actividad que se expresa en declaraciones juradas o inscripciones en registros o padrones, siendo reales, en cambio, los impuestos que prescinden de esa colaboración administrativa.

Un segundo criterio atañe a la técnica legislativa utilizada para determinar los aspectos subjetivos y objetivos de los hechos imponibles (p.264).

Un tercer criterio define como reales a los impuestos cuyas obligaciones estén provistas de una garantía real sobre los bienes comprendidos en el objeto de los hechos imponible y como personales a los impuestos que carecen de esas garantías.

[...]

Finalmente, un cuarto criterio de indiscutible significación consiste en clasificar entre los impuestos personales aquellos impuestos que buscan determinar la capacidad contributiva de las personas físicas, discriminando la cuantía del gravamen según las circunstancias económicas personales del contribuyente, tales como: conjunto de riqueza o de réditos de la persona, deducción para un mínimo de existencia y cargas de familia, con la consecuencia de la adopción de la progresión del impuesto. Por el contrario, se clasifican como reales los impuestos que eligen como hechos imponible manifestaciones objetivas de la riqueza, prescindiendo de las circunstancias personales del contribuyente (p.265).

Generales y especiales

Llámesse generales a los impuestos que gravan todas las manifestaciones de riquezas de una determinada naturaleza, sea en forma personal o real. En cambio se consideran especiales los impuestos que gravan sólo una determinada especie de manifestación de riqueza, dejando libres de tributo a las demás especies de la misma naturaleza (p.266).

[...]

La clasificación de los impuestos en las dos categorías de generales y especiales tiene como propósito analizar la traslación e incidencia, llegándose, especialmente en los estudios de los últimos decenios, a la conclusión que los impuestos generales provocan la mínima carga excedente; como también a la conclusión clásica que los impuestos generales no se trasladan (p.267).

Al respecto, existen muchos otros criterios de clasificación de los impuestos, los cuales los agrupan en fijos, graduales, proporcionales, progresivos y regresivos, sin

embargo, el estudio individualizado de sus definiciones excede grandemente los propósitos de la investigación planteada.

Las tasas. En cuanto a la definición de las tasas, Valdés (2001) las define de la siguiente forma:

Es el “tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”. Es lo único que está fuera de discusión. Tratándose de un tributo, la obligación de pagarlo debe estar creada por ley y nace en cuanto se verifica el presupuesto de hecho, que en este tributo está constituido, como ya hemos dicho, por una actividad del Estado “que concierne de modo particular al contribuyente” (p.155).

Por su parte, Jarach (2001) sostiene que:

La tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo.

Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo; no tiene, pues, el carácter de precio (p.234).

Villegas (2002) explica que “las tasas son prestaciones tributarias exigidas a aquellos a quienes de alguna manera afecta o beneficia una actividad estatal” (p.169).

Por su parte, las tasas, en oposición a los impuestos, son tributos cuyo objeto es una prestación pecuniaria que se causa por la vinculación existente entre una actividad del Estado y el beneficio del contribuyente, en el entendido de que ese beneficio es la prestación del servicio público.

Las contribuciones especiales. Respecto a la noción general de la contribución especial, Jarach (2001,) explica que:

Con este nombre y otros equivalentes en distintos países e idiomas, se reconocen tributos que la ley establece sobre los dueños de los inmuebles que experimentan un incremento de su valor como consecuencia de una obra pública construida por el Estado u otras entidades públicas territoriales (p.241).

En términos similares, pero con un abordaje más amplio, Valdés (2001) señala que:

Aquel 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. Existe, pues, un total paralelismo con la caracterización de la tasa.

[...]

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, en los estudios doctrinales y en la experiencia histórica, todo lo cual se ha traducido en que para muchos autores constituye el único tributo dentro de esta especie, conocido generalmente como contribución de mejoras. En ella el elemento ventaja se manifiesta, generalmente, en una valorización de los inmuebles cercanos a la obra, la que, como es obvio, significa a su vez un enriquecimiento gratuito, no ganado, del contribuyente que constituye el fundamento del tributo, aunque su exacta determinación presente muchas veces grandes dificultades.

En el caso de las contribuciones relativas al funcionamiento de servicios, las precedentes características no aparecen tan definidas. En el derecho contemporáneo la manifestación más importante se registra en el campo de la seguridad social, servicios que se organizan y funcionan, sin duda, con fines de interés general, como sucede en la construcción de obras públicas, pero también, al igual que éstas, proporcionan ventajas a determinados individuos. El fundamento de reclamar una *contribución* para el financiamiento de esos servicios a quienes se benefician por su existencia, es, pues, el mismo que en el caso de las contribuciones de mejoras (pp.193-194).

Villegas (2002) expone que las contribuciones especiales “Son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (p.195).

Las contribuciones especiales, aparentando similitud con las tasas, son tributos cuyo objeto es una prestación pecuniaria que se causa por la vinculación existente entre una actividad del Estado, tales como la construcción de un bien público (obra) o la prestación de un servicio público, y el beneficio de un grupo social integrado por contribuyentes, en el entendido de que esa erogación es para el financiamiento de la actividad estatal, la cual incrementará el patrimonio de los individuos o mejorará la calidad de determinado servicio.

Compromisos de Responsabilidad Social y la Categorías Tributarias Clásicas

A través del estudio de la tripartición clásica de categorías tributarias y en comparación con los CRS, se concluye que estos no encuadran en ninguna de las tipologías y características jurídicas correspondientes a los impuestos, tasas o contribuciones especiales. Es por ello que no resulta posible afirmar, desde ese enfoque clásico, que los CRS puedan ser tributos.

Obligatoriedad de la Responsabilidad Social

Embid (2004) ha sostenido en su artículo sobre el perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa que:

La idea de la voluntariedad de la RSC y su ajenidad a toda regla jurídica son, como ya se ha dicho, extremos fuertemente arraigados entre las empresas y en la literatura doctrinal predominante. No es seguro, sin embargo, que esta afirmación sea del todo correcta si atendemos a una singular fuente del Derecho, como es la costumbre, hoy un tanto olvidada y que sólo puede ser aludida en este trabajo de forma marginal. Hay que dejar a los expertos en teoría general del Derecho, trabajando de consuno con los analistas de la RSC, el juicio sobre si la repetición efectiva de una conducta en la práctica social y la conciencia de que tal hecho vale como norma jurídica, elementos consuetudinarios de la costumbre –séame permitida la redundancia- se dan ya, en este momento, en la RSC. De ser así, cuestión, a mi juicio, todavía discutible

por lo que al segundo elemento se refiere, habríamos salido de la esfera puramente voluntaria en torno a la concepción y realización de la RSC, para entrar, si bien a través de la vía singular de la costumbre, en el terreno de la imposición jurídica (p.56).

Compromiso voluntario vs. obligatorio

Como se ha podido dilucidar en este capítulo, la percepción inicial era que los CRS debían ser voluntarios, porque esa era la concepción de responsabilidad social que se tenía antes de arribar a la noción de corresponsabilidad. Esto implica que, al introducirse dicha noción en la legislatura inherente a las contrataciones públicas, el Estado, a través de su poder de imperio, impuso la ejecución de los etimológicamente mal denominados compromisos de responsabilidad social, transformando su existencia en obligatoria e ineludible, pues su cumplimiento dejó de ser potestativo.

Capítulo V

Los Compromisos de Responsabilidad Social y la parafiscalidad

A lo largo de esta investigación hemos abordado nociones conceptuales y con diverso contenido técnico respecto a las finanzas públicas, el derecho financiero y el derecho tributario, con el objeto de poder practicar un análisis profundo y coherente sobre la naturaleza jurídica de los CRS contenidos en el DLCP (2014). No es posible alcanzar ese cometido si no se aborda, aunque en términos generales, el derecho tributario, desde un enfoque nuclear.

El derecho tributario es la rama jurídica que conjuga normas y principios que contienen regulaciones de carácter fiscal, es decir, que regulan la creación, el funcionamiento y los límites de los tributos dentro de un sistema económico.

Jarach (2007) aborda el derecho tributario de la siguiente forma:

El aspecto jurídico de la ciencia de las finanzas comprende el estudio de otras disciplinas vinculadas con dicha ciencia, tales como el Derecho Presupuestario, el Derecho de la deuda pública o, también la ciencia jurídica de la administración y de la contabilidad pública.

El Derecho Tributario forma parte de ese estudio pero no lo agota. Se acerca, en cambio, a ese propósito el llamado Derecho Financiero. Dentro de esta materia jurídica sobresale como parte del mismo, el Derecho Tributario.

Llamemos Derecho Tributario al conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y, especialmente, a los impuestos (p.363).

Villegas (2002) establece las pautas necesarias para que el tributo sea considerado el núcleo del derecho tributario:

- a) Sólo hay tributo cuando es creado por la ley.
- b) Dicho instituto debe estar dotado de todos sus elementos componentes:
hecho imponible, identificación de los deudores, elementos cuantificantes

(generalmente, base imponible y alícuota), exenciones y medios de extinción.

- c) Deben estar establecidas y reguladas las funciones a cumplir por la Administración para que el tributo sea recaudado e ingresado en la tesorería estatal.

Los aspectos precedentes ponen en relieve que en presencia de cada uno de los tributos que integran un sistema o régimen tributario nacional, nos encontramos ante una gama variadísima de figuras jurídicas (Sáinz de Bujanda, Sistema de derecho financiero, t I, Vol. II, p.23) (p.207).

En el mismo orden de ideas lo planteó Jarach (2007):

Este análisis está destinado a poner de relieve el núcleo fundamental del Derecho Tributario Sustantivo, lo que se logra separando las obligaciones de los deberes hacia la administración y las relaciones penales, porque sólo de esta manera puede establecerse la naturaleza de la relación jurídico tributaria propiamente dicha.

Dicha naturaleza puede resumirse en las siguientes proposiciones:

- d) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligaciones;
- e) La relación jurídico tributaria comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado;
- f) La relación jurídico tributaria es una relación simple -no compleja- que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero;
- g) La relación jurídico tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder (p.370).

Ahora bien, habiendo comprendido que existen muchas especies del mismo género y que esto, científicamente, complica en demasía el establecimiento e identificación asertiva de figuras como tributarias, resulta preciso citar las características básicas de las normas jurídicas con contenido tributario planteada por Villegas (2002):

- a) Tienen carácter obligatorio y no hay libertad de los administrados de acatarlas o no.
- b) Dichas normas deciden que, en principio, y al producirse ciertos hechos o circunstancias (hechos imponibles), corresponde el pago de tributos y, quizá, también el cumplimiento de ciertos deberes auxiliares que deben cumplimentar los obligados pecuniariamente y ciertos terceros no deudores, pero forzados a acudir en ayuda del Estado.
- c) En las democracias occidentales, la fuerza obligatoria de estas normas no depende de la justicia intrínseca de los tributos creados, sino de elementos extrínsecos relativos a la forma de generación de cada precepto (principio de legalidad o de reserva de ley). Las legislaciones actuales atenúan la rigidez del precepto, exigiendo el cumplimiento de postulados de justicia, básicos en la tributación (equidad, no confiscatoriedad, capacidad contributiva, igualdad).
- d) La norma ordena el camino a seguir en la faz procedimental para que el tributo creado se transforme en tributo cobrado.
- e) La norma tributaria posee coercibilidad. El fisco puede usar todos los medios legalmente permitidos para atacar a los no cumplidores. Esto puede implicar, incluso, el uso de la fuerza.
- f) El conjunto de normas que imponen obligaciones, derechos y deberes tributarios (tanto sustanciales como formales) en una cierta época y para un determinado país, integra, juntamente con el resto de las normas vigentes, el orden jurídico vigente en ese país (p.208).

Se puede afirmar entonces que los tributos son el núcleo esencial del derecho tributario, en el entendido de que estos implican normas y principios, obligaciones y derechos, que desarrollan mediante leyes el hecho imponible, la identificación de los contribuyentes, la base imponible, la alícuota, sus exenciones y los medios de extinción de la obligación. Debe destacarse que la relación entre el contribuyente y el ente recaudador es de derecho, personal y simple, así como que el cumplimiento es coercible.

Padrón y Padrón (1976) explicaban que:

La materia tributaria exige de una permanente labor de adecuación ante la cambiante esencia de las vinculaciones económicas entre los sujetos sometidos a su aplicación. De allí, por otra parte, que, en esa materia como quizá en ninguna otra, haya que recurrir sistemáticamente al empleo de ficciones, de conceptos jurídicos indeterminados y de la aplicación preeminente de criterios de contenido económico a la interpretación de la ley (p.7).

El Poder Impositivo del Estado

La figura de Estado, como configuración organizativa moderna, supone que éste dispone de un poder específico que lo autoriza a imponer a los ciudadanos que hacen vida dentro de su territorio, temporal o permanentemente, el pago de prestaciones pecuniarias. Ese poder se ha llamado tradicionalmente *ius imperium* o poder impositivo.

Jarach (2002) explica:

Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a ese poder, por lo cual los han designado con el nombre de “Gewaltverhältnis”, que quiere decir relación de fuerza o relación de poder.

Entre los autores alemanes sostenedores de esa teoría sobresale Ottmar Bühler, que fue profesor de la Universidad de Münster y después de la guerra en la de Fráncfort, uno de los más distinguidos juristas en esa materia (p.272).

Villegas (2002) refiere sobre la teoría de la potestad de imposición que su origen histórico es italiano, al respecto señala que:

Esta tesitura fue inaugurada por Alessi, pero recibió su más grande impulso con Michelli. Éste último no utiliza el término “función” como clave de sistematización del derecho tributario, sino que la reemplaza por la llamada “potestad de imposición” (Corso di diritto tributario).

El autor nombrado comienza su análisis con la “potestad de imposición”, llamando así a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público pretende concretar la prestación tributaria.

...

Interesa dejar claramente sentada su conclusión: “Lo que importa en este punto destacar es que la potestad de imposición puede manifestarse mediante una pluralidad y una multiplicidad de actos que pueden corresponder a diferentes momentos del “íter” de *concreción del derecho del ente impositor a la percepción del tributo*” (pp.212-213).

Por su parte, Fraga (2012, p.18) sostiene que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es tan relevante que se encuentra tipificado desde la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa del 26 de agosto de 1789.

Asimismo, respecto a la tipificación constitucional del deber de contribución, Fraga (2012) señala que:

Lo propio ha ocurrido en nuestra historia constitucional, pues ya en la Carta Fundamental de 1819, se indicaba que la sociedad tiene derecho a exigir de cada ciudadano las contribuciones, subsidios, cargas e impuestos, que la representación nacional crea necesarios para los gastos públicos, agregando que quien rehusare pagar las contribuciones que se establezcan es un criminal, indigno de protección de la sociedad. Por su parte, la Constitución de 1830, consagró de manera explícita en su art. 12, el *deber* de contribuir a los gastos públicos como uno de los deberes fundamentales de los *venezolanos* (p.19).

Finalmente, encontramos que Jarach (2007) concluye que:

La teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda, consideramos, sobre una equivocación de carácter doctrinario e ideológico, y también sobre la falta del análisis dogmático de las instituciones tributarias.

El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares, aquél se coloque en una posición de preeminencia por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esa actitud, a nuestro juicio, es contraria a la naturaleza del Estado de Derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el ámbito de derecho, máxime en el derecho tributario, en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y, precisamente, por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley (p.373).

Poder tributario. En cuanto al poder tributario y el deber de los ciudadanos de contribuir con las cargas públicas Fraga (2012) indica:

El Estado está dotado de una prerrogativa exorbitante que es el *poder público*, el cual puede ser definido como el poder de creación e imposición unilateral de normas, obligaciones, deberes y cargas en cabeza de los ciudadanos y de fijación de límites y restricciones al ejercicio de los derechos por parte de éstos, con fundamento y en el marco de la Constitución y las leyes (art. 137 de la Constitución), siempre y en todo caso con sujeción al principio de responsabilidad (art. 139 y 140 de la Constitución).

[...]

Dentro de ese poder de creación e imposición unilateral de normas, obligaciones, deberes y cargas en cabeza de los ciudadanos, existe una especie de poder que es el *financiero*, el cual consiste en la facultad de establecer un sistema de ingresos y gastos capaces de sufragar y asegurar la consecución de los fines del Estado.

[...]

La actuación del poder financiero puede ser contemplada en dos planos distintos. En primer lugar, en un plano abstracto en relación con la colectividad

de sujetos indeterminados frente a los que se desarrolla. Significa entonces emanación de normas jurídica que disciplinan los ingresos y gastos del Estado y demás entes públicos.

Y, en segundo lugar, en un plano concreto, significa aplicación efectiva de esas normas jurídicas.

Dentro del poder financiero, se encuentra el poder tributario, El poder tributario es la facultad que otorga la Constitución a los entes político territoriales que estructuran el Estado, para que a través de sus cuerpos legislativos creen tributos destinados a gravar las materias que la propia Carta Fundamental les asigna, siempre con sujeción absoluta a la Constitución y a las leyes (pp.17-18).

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. En el capítulo I de esta investigación, en la sección correspondiente a la justificación constitucional de la existencia de los CRS contenido en el DLCP (2014), enunciamos los artículos de la Constitución relativos a su fundamento (arts. 2, 133, 135, 137 y 299). En esta sección referiremos las normas constitucionales que estructuran el poder tributario del Estado venezolano.

El artículo 156 enumera en extenso las competencias del Poder Público Nacional, siendo de relevancia los numerales 12, 13, 14 y 15, los cuales refieren en ese mismo orden la creación, organización, recaudación, administración y control de tributos de recaudación nacional; la promulgación de legislación de la tributación estatal y municipal, siempre en coordinación y armonización con la tributación nacional y para el aseguramiento de la solidaridad interterritorial; la creación y organización de tributación municipal territorial y el desarrollo del régimen concerniente al comercio exterior y aduanas.

De forma complementaria a la norma anterior, el artículo 164, en sus numerales 3 y 4 explica que son de competencia exclusiva a los estados la administración de sus bienes, recursos e inversiones, así como la recaudación control y administración de sus tributos, de acuerdo a las delimitaciones establecidas en la legislación nacional y estatal.

Asimismo, el artículo 167 enumera los ingresos de los estados, contemplando el producto de lo recaudado por concepto de venta de especies fiscales, los recursos provenientes del situado constitucional y los impuestos, tasas y contribuciones especiales que se les asigne por ley nacional, así como multas y sanciones.

Luego, la CRBV aborda la tributación municipal en los artículos 168 y 179. En el primero de ellos explica que éstos gozan de personalidad jurídica y autonomía para la creación, recaudación e inversión de sus ingresos. Por su parte, la segunda norma constitucional enuncia sus fuentes de ingresos como las tasas por el uso de bienes, prestaciones de servicios y extensión de licencias o autorizaciones; los impuestos sobre actividades económicas de industria, comercio, servicios, o de índole similar, con las limitaciones establecidas en esta Constitución; los impuestos sobre inmuebles urbanos, vehículos, espectáculos públicos, juegos y apuestas lícitas, propaganda y publicidad comercial; y la contribución especial sobre plusvalías de las propiedades generadas por cambios de uso o de intensidad de aprovechamiento con que se vean favorecidas por los planes de ordenación urbanística; impuestos territoriales, contribuciones por mejoras y los derivados del situado constitucional, transferencias y/o subvenciones.

El artículo 180 destaca de forma especial que la potestad tributaria municipal es distinta y autónoma a las potestades atribuidas al poder nacional y al poder estatal.

Límites al poder tributario. En vista de lo amplio que resulta el poder tributario y lo lesivo que puede ser su ejercicio descontrolado para los derechos patrimoniales de los ciudadanos, éste encuentra su límite en los principios generales y constitucionales de la tributación y en las Constituciones modernas.

Neumark (1994) en su obra clásica de hacienda titulada Principios de la Imposición, explica de forma concreta que la imposición requiere de la preexistencia de los fines del Estado, siendo estos a grandes rasgos la justicia, la eficacia en la asignación de recursos, la estabilidad y el desarrollo económico y la eficacia de la técnica tributaria, pues son estos los que justifican la exigencia de tributación, por ello sintetiza 18 principios tributarios con los cuales debe cumplir ésta en el contexto social europeo. Esto implica que existe exclusión de los tributos de producto, sobre el tráfico de capitales y gravámenes generalizados sobre consumos específicos. Salvando las diferencias a las que hay lugar respecto al contexto

latinoamericano, a continuación, abordaremos estos principios partiendo del fin del Estado al que corresponden.

Para el alcance de la justicia, primer fin del Estado, el autor explica que debe comprenderse el enfoque político social del Estado, lo cual atiende a la distribución interindividual del tributo, a través de los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad o capacidad contributiva y redistribución. Puede apreciarse que estos primeros 4 principios se relacionan con los individuos que hacen vida dentro del Estado, bien sea como contribuyentes o como ciudadano beneficiado por la redistribución de la recaudación.

Respecto a los fines relacionados con la eficacia en la asignación de recursos, la estabilidad y el desarrollo económico, debe atenderse el eje político económico que se desprende de la postura del Estado en economía política. Para su satisfacción, a su vez estos fines se dividen en 2 categorías, orden y proceso económico.

Dentro del orden económico se encuentran 3 principios, la evasión del dirigismo fiscal, la minimización de la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica y el favorecimiento de la competencia, evitando generar distorsiones en ésta.

En cuanto proceso económico, se encuentran 5 principios, los primeros 2 se relacionan con política presupuestaria en cuanto a su suficiencia y capacidad de adaptación o incremento. Restando la flexibilidad activa y pasiva, así como el favorecimiento del desarrollo.

Finalmente, Neumark (1994) aborda el fin del Estado inherente a la eficacia operativa o técnica, desde la perspectiva técnico-tributaria, desarrollando los últimos 6 principios de la imposición: congruencia y sistematización, transparencia, factibilidad, continuidad, economicidad y comodidad.

Es necesario comprender que los principios de la imposición expuestos fueron edificados por el autor con la pretensión de diseñar un sistema impositivo ideal, con plena armonía fiscal, que favorezca la estabilidad de la economía nacional.

Entrando en abordajes locales, encontramos que, respecto al poder tributario y la necesidad de limitarlo, para protección de los contribuyentes, Fraga (2012) señala que:

El poder tributario, entendido como facultad de crear tributos, no es ilimitado, sino que tiene unas fronteras muy nítidas que han sido definidas en la propia Constitución y dentro de las cuales ha de desenvolverse su ejercicio.

Lo límites fundamentales al ejercicio del poder tributario son los *principios constitucionales de la tributación*, que no son meras orientaciones o simples aspiraciones del contribuyente, sino verdaderos *imperativos categóricos* que, según el caso, se erigen como derechos o garantías de los ciudadanos frente al ejercicio del poder tributario.

Los principios constitucionales de la tributación son, como los principios jurídicos generales y según lo refiere Rodríguez Bereijó: (i) reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas, cuyo objeto consiste no tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas, sino en versar sobre la aplicación de estas normas; (ii) se caracterizan por una relativa indiferencia de contenido y de ahí su carácter de reglas generales; y (iii) indican cómo deben aplicarse las normas específicas (p.23).

En virtud de la importancia que implican los principios constitucionales de la tributación, pero a su vez en pleno reconocimiento del exceso que envuelve abordarlos en extenso frente al propósito de esta investigación, a continuación, los enunciaremos: principio de la supremacía de la constitución, principio de legalidad, principio de generalidad, principio de la capacidad contributiva, principio de la no confiscatoriedad, principio de justicia tributaria, principio de progresividad, principio de la libertad de elección y de gestión, principio de irretroactividad y principio de la recaudación eficiente.

Principio de la supremacía de la Constitución

Permite inferir el contenido de su nombre, en apego total al principio de legalidad. La CRBV es la norma suprema o de máxima jerarquía en el ordenamiento jurídico venezolano, por ello, el poder tributario del Estado y su gestión a través de la

Administración Pública no puede ir en desconocimiento de ésta. Al respecto el artículo 141 de la CRBV indica:

La Administración Pública está al servicio de los ciudadanos y ciudadanas y se fundamenta en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficiencia, transparencia, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho.

En el mismo orden de ideas la SCTSJ mediante sentencia n° 1.115 de fecha 16 de noviembre de 2010, expediente n° 06-0338, caso José Guerra, sostuvo:

De ello resulta pues, que la Sala al analizar la expresión jurídica legal o sub legal con el Texto Fundamental de acuerdo al principio de supremacía constitucional, debe tener presente que toda manifestación de autoridad del Poder Público debe seguir los imperativos o coordenadas trazadas en la norma fundamental, como un efecto de principio de interpretación conforme a la Constitución y de la funcionalización del Estado a los valores que lo inspiran (párr. 92).

Asimismo, sostuvo Fraga (2012) que:

Lo cierto es que el principio de la legalidad emana de la Constitución y como consecuencia de ello, la sumisión al mismo no puede ir en contra de la norma suprema que le da origen. Las Administraciones Tributarias no sólo pueden, sino que tienen la obligación de aplicar preferentemente la Constitución, aún cuando ello suponga desaplicar al caso concreto una norma legal expresa; de lo contrario, la expresión contenida en el art. 7 de la Carta Fundamental “... los órganos del Poder Público están sujetos” a la Constitución, no tendría sentido alguno (p.39).

Principio de legalidad

En el mismo orden de ideas, como ya fue referido supra, el principio de legalidad es de suma importancia como garantía de protección de los contribuyentes frente al poder impositivo del Estado. El fundamento legal de este principio lo encontramos en el artículo 317 de la CRBV:

No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones especiales que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones o rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio...

Asimismo, el Código Orgánico Tributario (2014), en su artículo 3, señala que:

Sólo a las leyes corresponde regular con sujeción a las normas generales de este Código las siguientes materias:

1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible; fijar la alícuota del tributo, la base de cálculo e indicar los sujetos pasivos del mismo.
2. Otorgar exenciones y rebajas de impuesto.
3. Autorizar al Poder Ejecutivo para conceder exoneraciones y otros beneficios o incentivos fiscales.
4. Las demás materias que les sean remitidas por este Código...

Con mayor precisión técnica Fraga (2012) indica que:

La reserva legal tributaria es entre otras cosas una de las manifestaciones más importantes del principio de separación de poderes, en aquellos países donde tal separación existe.

Además, el ejercicio del poder tributario a través de la ley, asegura que los ciudadanos participen efectivamente en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos público, dentro de unos límites prefijados y claros, que aseguran el disfrute de las libertades públicas y en particular de aquellas que son consustanciales al Estado Social de Derecho (p.42).

Principio de generalidad e igualdad

Otro principio constitucional de la tributación es el principio de generalidad. Éste hace referencia al deber de todos de contribuir con el financiamiento de los gastos públicos, para la satisfacción de necesidades colectivas.

El artículo 133 de la CRBV así lo contempló: “Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales que establezca la ley”.

Este principio muchas veces es llamado de igualdad y/o no discriminación, pero su cometido central, sin importar la denominación que reciba, es defender la premisa de que toda manifestación de riqueza similar a otra, debe tratarse de la misma forma.

A pesar de lo dicho, autores como Domínguez (2008) discrepan en los siguientes términos:

Aunque existe cierta tendencia a equiparar el concepto de igualdad al de equidad, prescindiremos de dicha asimilación. Entenderemos que existe un principio general de igualdad, dirigido particularmente a indicar la igualdad ante la ley, una “igualdad genérica”, que exige la exclusión de todo distingo arbitrario, y que dicha igualdad se materializa en el principio particular de equidad tributaria representada, fundamentalmente, por la idea de tributar conforme al principio de capacidad contributiva. **En estricto sentido, el contribuir conforme a nuestra capacidad económica es un rompimiento al principio general de igualdad, pero es un rompimiento que cumple con la necesidad de equidad;** con la necesidad de alcanzar la justicia tratando en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales con relevancia tributaria (pp.1195-1196).

Principio de capacidad contributiva

Asimismo, y en concatenación con el principio de generalidad, encontramos que el principio de la capacidad contributiva se refiere a que todos deben contribuir, pero en la medida de sus posibilidades. Así lo refiere el artículo 316 de la CRBV:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o de la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los impuestos.

Algunos catedráticos europeos diferencian la capacidad económica de la contributiva explicando que, si bien existen individuos que tiene capacidad de satisfacer sus necesidades individuales, capacidad económica, ello no implica que dispongan de acumulación de riqueza, capacidad contributiva.

Tovillas (2008) explica que:

Sostuvo García Añoveros que *“la capacidad económica es la aptitud para adquirir y ser titular de bienes y servicios económicos, es decir, escasos. Por ello, esta capacidad se puede denominar también capacidad de pago”*. Otros autores lo han denominado “capacidad contributiva”. Los presupuestos de hecho que se reconocen como instrumentos más adecuados para medir la presencia de capacidad económica en forma de patrimonio o de capital, la existencia de un flujo de entrada de nuevos recursos económicos vía rentas o ingresos o la existencia de un flujo de salida de recursos vía consumo, gasto o inversión (p.877).

En esa línea terminológica se encontró la definición ofrecida por Palacios y Korody (2008):

La capacidad contributiva es un principio que sirve de adecuada matización frente al postulado de la generalidad o igualdad tributaria, puesto que si bien es cierto que todos los ciudadanos están obligados a contribuir con el sostenimiento del gasto público (artículo 156 de la Constitución venezolana), también debe tenerse en cuenta que cada uno lo hará de acuerdo con sus posibilidades económicas, pudiendo incluso presentarse el caso de que ciertas categorías de sujetos queden relevados de ese deber de contribuir en virtud de que no rebasan ciertas condiciones mínimas frente a las cuales el Estado no podría exigir el pago de tributos sin que se produjese una situación insostenible para estos individuos (pp.631-623).

De suma diferenciación técnica resulta la posición de Belisario (2008):

Somos de los que creen que el Principio de Capacidad Contributiva es la base fundamental de un sano sistema tributario, no solo porque es la capacidad

económica lo que brinda un indicio de que existe la posibilidad de pagar el tributo de que se trate, sino también porque ésta sirve de límite para que dicha capacidad económica no se extinga, pues inmediatamente el sistema tributario perecería con ella.

Con ello nos estamos refiriendo a una clasificación clásica que del Principio de Capacidad Contributiva se ha hecho:

a) Capacidad Económica Absoluta: que se refiere al potencial económico que busca ser gravado con los tributos y que sirve de base para la elección de los hechos imponible que buscan ser gravados; la renta, el capital, el consumo, la actividad económica con ánimo de lucro, etc.

b) Capacidad Económica Relativa: que está referida a la determinación cuantitativa de la obligación tributaria de modo que sea ésta la medida que permite igualar a los contribuyentes dependiendo de sus capacidades contributivas, además de ser el límite a la posibilidad de imposición del Estado.

Ahora bien, aun y cuando todo ordenamiento tributario debe tomar en cuenta la Capacidad Contributiva a la hora de la creación y regulación de sus tributos, no consideramos que existe un camino único para ello, sino que, por el contrario, existen varias vías para cumplir con ese objetivo. Por ello no podemos pensar que el objetivo se cumplirá tan solo con establecer tributos fundamentados en técnicas de determinación basadas en un sistema progresivo clásico o que busquen lograr la determinación directa hasta sus últimas consecuencias, pues como profundizaremos más adelante, ello puede no ser posible en muchos casos y además puede ser profundamente injusto en ciertos tributos (pp.1331-1332).

Principio de la no confiscatoriedad

Seguidamente, se encuentra el principio de la no confiscatoriedad. Éste es mencionado en el artículo 317 de la CRBV, el cual ya se citó, como límite al poder impositivo del Estado, frente al derecho a la propiedad privada del contribuyente.

El artículo 115 de la CRBV contiene este derecho:

Se garantiza el derecho a la propiedad. Toda persona tiene derecho al uso, goce, disfrute y disposición de sus bienes. La propiedad estará sometida a las contribuciones, restricciones y obligaciones que establezca la ley con fines de utilidad pública o de interés general. Solo por causa de utilidad pública o interés social, mediante sentencia firme y pago oportuno de justa indemnización, podrá ser declarada la expropiación de cualquier clase de bienes.

Entonces, la confiscación, es palabras de Fraga (2012) es:

La lesión de la propiedad de naturaleza confiscatoria, se produciría sólo cuando las sucesivas mermas de la riqueza del sujeto pasivo que normalmente ocasiona la imposición, tienen una entidad tal que acaban por agotarla, es decir, por aniquilar el patrimonio del sujeto pasivo (p.104).

En relación directa con el principio de capacidad contributiva, Palacios y Korody (2008) explican que:

En efecto, la capacidad contributiva o económica del sujeto y el deber de solidaridad, son los títulos de intervención estatal que, inmersos dentro del bloque de legalidad, concurrentemente legitiman el ejercicio de la tributación. Por lo tanto, en caso de que se pretenda la obligación forzosa sin el cumplimiento de alguno de estos dos requisitos o aún cumpliendo estos títulos de intervención estatal, se haga fuera del ámbito del bloque de la legalidad, estaremos en presencia de una confiscación y, por lo tanto, en un supuesto de inconstitucionalidad intolerable y de claro resarcimiento por parte del ente fiscal (p.642).

En el mismo orden de ideas Domínguez (2008) señala al principio de no confiscación de la siguiente forma:

Seguimos el concepto de no confiscatoriedad de PÉREZ DE AYALA quien señala que “... el pago del impuesto, puede también, resultar confiscatorio cuando, con carácter general, y no sólo para contribuyentes comodones, conduce a situaciones en las que la renta que queda disponible después de

pagar, es tan reducida que **no compensa el coste, el riesgo, el esfuerzo que supone obtenerla**” (p.1201).

Es importante destacar que los contribuyentes no pueden aclamar su derecho a la propiedad privada como excusa para no tributar, pues se encuentran obligados hacerlo como ya se ha visto, pero, el Estado no puede imponer cargas tan altas que termine apropiándose de la propiedad de los contribuyentes de forma total, o que implique una disminución reiterada que desencadene el exterminio de su patrimonio.

Principio de justicia tributaria

De igual forma, y en concatenación al principio constitucional de la no confiscación, se encuentra el principio de justicia tributaria, el cual, de acuerdo con Fraga (2012):

Exige que cada quien soporte la carga tributaria que tiene la posibilidad de asumir de acuerdo con su capacidad contributiva. El mismo persigue que haya una justa proporcionalidad entre el antecedente y el consecuente de las endonormas tributarias. En materia tributaria la endonorma se construye con un antecedente que es el hecho imponible y un consecuente que es la obligación tributaria (p.128).

Principio de progresividad

También se encuentra el principio de progresividad como principio hermano o subsidiario del principio de capacidad contributiva, pues éste, en relación a los artículos constitucionales 133 y 316, implica que, a mayor o menor demostración de capacidad económica, que en lenguaje técnico es representado por la base imponible, mayor o menor deberá ser la alícuota impositiva.

En forma complementaria y con miras a propuestas de reformas legislativas Pistone (2008) explica sobre la progresividad que:

Ahora bien, si la progresividad de la imposición nos obliga a establecer un sistema que logre objetivos sustanciales de justicia impositiva, no importa cuantos sean los impuestos progresivos, ni cuanta progresividad los mismos

contengan, sino más bien cuantos efectos de redistribución resultan posibles de lograr mediante los mismos.

[...]

Sin embargo, y aquí ponemos nuestro acento sobre las perspectivas de reforma, creemos que la función actual del principio de progresividad de la imposición se encuentra en el hecho de ser instrumento de la justicia impositiva, más que en un dogma o en un valor jurídico en sí mismo (p.115).

Principio de libertad de elección y de gestión

Otro de los principios constitucionales de la tributación es el de la libertad de elección y de gestión. Este no limita el poder tributario del Estado, como los anteriores, sino que se refiere a la buena utilización de la libertad de los contribuyentes en su reconocimiento y pago de los tributos.

Explica Olay (2008) sobre su existencia que:

Es sabido, no obstante, que no siempre ha sido así, y que hasta hace décadas relativamente recientes el legislador se ha mostrado reacio a fundamentar el sistema de gestión de los tributos en la conducta de los ciudadanos, al no confiar en que su comportamiento pudiera servir a los fines de la Administración, si mucho menos que fuese posible crear un sistema de gestión basado en su colaboración voluntaria y activa.

Sin embargo, al igual que sucede en la mayoría de los ordenamientos jurídicos de los países de nuestro entorno, paralelamente al aumento de las necesidades de financiación pública se va a producir un progresivo cambio en esta situación inicial de las relaciones entre la Administración y los administrados, requiriéndose una cada vez mayor participación de los ciudadanos en el procedimiento de aplicación de los tributos (p.702).

Este principio implica que los individuos pueden dedicarse a la actividad económica de su preferencia, así como pueden asociarse y organizar su empresa, comercio y/o

industria, de la forma más conveniente, siempre y cuando no se irrespete el deber de contribuir, en directa observancia de la justicia tributaria y la capacidad contributiva.

Asimismo, señala Olay (2008) que las prestaciones exigidas a los contribuyentes se encuentran revestidas de carácter público:

En este sentido, cabe señalar que la exacción de los tributos exige que éstos se vean a menudo acompañados de una serie de deberes formales, los cuales, como ha puesto de manifiesto el profesor FERREIRO LAPATZA, se concretan en verdaderas prestaciones personales. Esta actividad de colaboración, que puede revestir formas tan diversas como la presentación de declaraciones o la sujeción a la labor de inspección, puede ser exigida tanto del sujeto pasivo como de otros sujetos que puedan prestar una ayuda relevante en el desarrollo de la función tributaria de la Administración que, como sabemos, se concreta en el poder-deber de establecer, aplicar y hacer efectivos los tributos que procuran al Estado los medios económicos para desarrollar sus tareas (p.714).

Resulta preciso destacar que este principio se relaciona con la planificación fiscal y la posibilidad de estudiar las ventajas que ofrece el sistema tributario para la autodeterminación de tributos. Sin embargo, la transgresión de este principio puede implicar elusión y/o evasión fiscal, figuras que pueden acarrear no sólo sanciones pecuniarias sino consecuencias penales.

Principio de irretroactividad

Seguidamente encontramos el principio de irretroactividad, el cual estimamos que no resulta necesario definir pues es un principio general del Derecho, pero nos permitimos indicar que éste se encuentra contemplado en las siguientes normas:

Artículo 24 de la CRBV “Ninguna disposición legislativa tendrá efecto retroactivo, excepto cuando imponga menor pena”.

Artículo 3 del Código Civil “La ley no tiene efecto retroactivo”.

Principio de la recaudación eficiente

Por último, se encuentra el principio de la recaudación eficiente, el cual también encuentra su fundamento en el artículo 361 constitucional. Fraga (2012) describe magistralmente que:

Para lograr el sistema eficiente para la recaudación que la Constitución postula hoy como principio rector de la tributación en Venezuela, es necesario, en primer lugar, potenciar la determinación tributaria sobre base cierta, permitiendo la participación activa del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el procedimiento administrativo correspondiente, ofreciéndole todas las facilidades y garantías necesarias que lo estimulen a evitar conflictos ulteriores, sobre la cuantía de la cuota tributaria liquidada, que retardarán innecesariamente la recaudación.

El estímulo de una innecesaria conflictividad entre el contribuyente y la Administración Tributaria, es la acción exactamente opuesta a una recaudación tributaria que emplea el mínimo de esfuerzos y recursos humanos y económicos para alcanzar las metas fiscales previstas.

Un sistema de recaudación eficiente requiere entonces impulsar la profesionalización, el bienestar y estabilidad de los funcionarios de la Administración Tributaria, rescatándolos de la tentación de migrar al sector privado o de incurrir en prácticas reñidas con la ética y la ley, dotándolos además de todas las herramientas tecnológicas necesarias para cumplir eficientemente su labor (pp.192-193).

Todos los principios inherentes a la imposición y los principios constitucionales de la tributación, se desarrollan como garantías de protección de derechos de los ciudadanos frente al poder de imperio del Estado, en su manifestación de poder impositivo y a su vez, para garantizar la recaudación indispensable de ingresos públicos.

El Estado tiene y tendrá el poder de crear formas tributarias y de obligar a la población a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, incluso mediante el uso de la fuerza, lo que no puede es promulgar leyes con contenido tributario que desconozcan o transgredan estos principios.

Ahora bien, como el derecho se adecúa a los fenómenos sociales y éstos están en constante evolución, la tripartición clásica no permite encuadrar en su esquema nuevas

formas de imposición que han surgido desde mediados del siglo pasado y que en Venezuela cada día cobran más protagonismo.

Como bien refiere Carmona (2011), algunos autores parten de que estas nuevas formas de imposición denominadas contribuciones o exacciones parafiscales pueden identificarse dentro de las contribuciones especiales, sin embargo, no somos partidarios de esa posición y compartimos con el autor que es necesario reconocer la evolución de la clasificación de los tributos e incorporar una cuarta categoría, la correspondiente a la parafiscalidad.

La Parafiscalidad

Partiendo de la idea que asume a las exacciones parafiscales como una categoría tributaria, sin que le resulte oponible el argumento de que los ingresos que producen no son conducidos al Tesoro Nacional y escapan del Presupuesto Nacional, a continuación, reproduciremos algunas definiciones.

Carmona (2011) aborda las contribuciones parafiscales, citando a Plaza Vega y luego explicando su posición, como:

La contribución parafiscal no es un impuesto porque supone un beneficio específico, así sea relacionado con el sector contribuyente y no con los miembros que lo integran, considerados en forma individual, que contrasta con la concepción eminentemente contra prestacional de los impuestos.

No es una “tasa”, porque la actividad a emprenderse con el producto de los recursos que genera no depende de la solicitud del contribuyente y porque el servicio que puede llegar a configurarse, no es dividible en el sentido de referirse a una determinada persona ni entraña una equivalencia para cada caso, ni siquiera relativa, entre lo que se da y lo que se recibe (PLAZA VEGA, 2000; 920).

Según el Tratadista colombiano, la contribución parafiscal se establece por ley, a favor del Estado, *como destinatario directo o indirecto, porque no siempre es un organismo del orden estatal el que se encuentra legitimado para su recaudación, sino que también las entidades del sector privado pueden administrar fondos de naturaleza parafiscal*. En realidad, la referencia al hecho de que la contribución parafiscal se establece a favor del Estado, no se hace en el sentido económico o financiero de recurso que se agrega a los que generalmente percibe el Estado para realizar sus actividades. La contribución parafiscal procura favorecer al Estado en el sentido de obrar como instrumento para el cumplimiento de sus fines. Directamente, si el mismo Estado administra los recursos correspondientes; e indirectamente, si lo hacen los particulares.

En ese sentido, el recurso parafiscal ha permitido revisar la doctrina tradicional sobre lo que significa un “tributo”, toda vez que es posible que, como medio financiero, jamás se agregue a las arcas estatales, sin que por ello pueda decirse que pierde su naturaleza tributaria (pp.107-108).

Villegas (2002) señala que:

Son las exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, razón por la cual generalmente su producido no ingresa en la tesorería estatal o rentas generales, sino en los entes recaudadores o administradores de los fondos obtenidos (p.202).

No podemos perder de vista que el abordaje de la teoría general del tributo y de la parafiscalidad se hace con el cometido de encontrar semejanzas y diferencias de estas figuras con los CRS contenidos en el DLCP (2014).

La definición de Villegas resulta inadecuada respecto a una comparación con los CRS, pues, aunque éstos son recaudados por entes públicos, no fueron concebidos para asegurar su financiamiento, de hecho, el DLCP (2014) lo prohíbe, y tampoco son sumas de dinero que ingresan al presupuesto institucional.

Respecto a la naturaleza jurídica de la parafiscalidad Villegas (2002) explica:

No existe uniformidad de criterio sobre la naturaleza jurídica de estas contribuciones. Morselli sostiene que las exacciones parafiscales no son tributos. Dice que el tributo tiene un carácter esencialmente político, mientras que las contribuciones responden a exigencias económico-sociales (*Le point de vue théorique de la parafiscalité*, “Revue de Science Financière”, 1951, p.100). Giuliani Fonrouge sostiene que son tributos, y las hace figurar como “contribuciones especiales”, oponiéndose al término parafiscal (Derecho financiero, t II, p.1098). Duverger dice que estas contribuciones son “impuestos corporativos” y afirma la diferencia de la parafiscalidad con respecto al impuesto (Instituciones financieras, p.86) (p.203).

Ruan (2008) plantea que es necesario definir a las exacciones parafiscales para que sea posible comparar este concepto con otros que formen parte del sistema tributario. Su precisión sobre la noción señala que:

... la parafiscalidad aparece como una manifestación inorgánica del Estado intervencionista, que incrementó notoriamente los cometidos del sector público de la economía, hasta el punto que la hacienda fiscal institucional o tradicional se hizo insuficiente para atender todos los requerimientos de recursos de esa intervención estatal en la vida económica de la sociedad (p.19).

Como puede apreciarse la definición del jurista venezolano deja en clara evidencia que la existencia de exacciones parafiscales se relaciona directamente con un Estado intervencionista porque éste lleva el rol paternalista al extremo de ser insostenible en su financiamiento por la magnitud que alcanza el gasto público.

De suma relevancia resultan las citas y comentarios de Ruan (2008) en su nota al pie número 8, sobre la evolución histórica de la parafiscalidad y la instauración de la noción planteada por Robert Schuman, como ministro de hacienda francés en 1946, precisamente por la necesidad de agrupar todas las figuras de esa nueva categoría tributaria para poder someterla al principio de legalidad:

Catalina Hoyos y Luis Felipe Botero destacan lo siguiente: “... el neologismo parafiscal se justificó en su utilidad a efectos de conceptualizar los recursos

que, además de sustraerse al principio de legalidad, no aparecían en los presupuestos de los Estados, su administración era confiada a organismos paraestatales – encargados de cumplir con finalidades sociales y económicas- y frente a las cuales el acreedor no era el Estado, sino los entes en cuyo favor se establecían (...) El hecho fundamental que hay que resaltar en esta evolución radica en que el concepto de lo parafiscal nació en sumo amplio. En efecto, tal como lo ponen de relieve las obras de Morselli, el inventario Schuman y los trabajos de contemporáneos como Mantero y Queralt, las exacciones parafiscales se identificaban con los cobros realizados por los organismos descentralizados que surgieron en el interior del Estado intervencionista para buscar su financiamiento, en los cuales sólo se hacía participar a los sujetos que podían recibir un beneficio de las actividades que los mismos desarrollaban...” (pp.20-21).

El último apartado de la cita referida supra nos permite afirmar que los CRS contenidos en el DLCP (2014) son exacciones parafiscales, aunque el marco normativo circundante no lo identifique de esa forma.

Carmona (2011) afirma que el abuso de las figuras parafiscales ha permitido la conformación de considerables sumas de dinero que parecieran encontrarse sin controles presupuestarios y ello es negativo para el funcionamiento de las finanzas públicas.

Al respecto, resalta Ruan (2008) que:

No es superfluo insistir en que las exacciones parafiscales, no obstante su atipicidad, deben ser encuadradas dentro de la categoría general de los tributos, a partir de la utilización de un concepto amplio de los mismos, referido a toda prestación real o detracción de riqueza, desprovista de carácter sancionatorio, establecida por el poder de imperio del Estado a cargo de los ciudadanos, con el objeto de satisfacer fines públicos, aunque el producto de la recaudación no ingrese al fisco o al patrimonio de algún organismo oficial, ni sea administrado por un ente público (pp.23-24).

Podemos concluir que las exacciones parafiscales son instrumentos financieros cuyo objeto es la recaudación de prestaciones con valoración económica, monetaria o en especie, que no serán destinadas al tesoro nacional ni suelen considerarse en los presupuestos institucionales de los entes recaudadores, pero cuyo cumplimiento se encuentra vinculado con la ejecución de una actividad de interés colectivo que beneficiará a determinado grupo social. Resulta inequívoco que las exacciones parafiscales tienen naturaleza jurídica tributaria.

Características de las exacciones parafiscales. Carmona (2011) esboza de forma sucinta cuales son las características jurídicas de las exacciones parafiscales, las cuales nos permitimos enlistar:

Creación bajo el amparo del “poder de imperio” como expresión de su coacción.

Vinculación estrecha con los fines del Estado.

Sujeción al principio de reserva legal.

Sufragio y beneficio restringido a gremios o sectores.

Medio financiero para la ejecución de actividades de interés colectivo.

Compromisos de Responsabilidad Social y Exacciones Parafiscales

Como se señaló a forma de conclusión en la sección anterior, las exacciones parafiscales son instrumentos de financiamiento, al igual que los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, pero cuyo objeto es la recaudación de prestaciones con valoración económica, monetaria o en especie, que no serán destinadas al tesoro nacional ni suelen considerarse en los presupuestos institucionales de los entes recaudadores, porque no se encuentran dirigidas a financiar el gasto público necesario para la satisfacción de necesidades económicas de la población, sino que su cumplimiento se encuentra vinculado con la ejecución de una actividad de interés colectivo que beneficiará a determinado grupo social.

Los CRS son sin duda una exacción parafiscal, por ello el DLCP (2014) contempla 5 modalidades de ejecución, las cuales ya estudiamos en los capítulos II y III de esta investigación, pero sobre las cuales es posible afirmar que aunque todas disponen de valoración económica y se estiman mediante una alícuota y frente a una manifestación de capacidad contributiva, sólo una de ellas se estimó en aportes monetarios, frente a 4 que pueden satisfacerse en especies no dinerarias establecidas legalmente.

La mayor atipicidad entre la vinculación que se ha establecido entre los CRS y las exacciones parafiscales es que si los pliegos de condiciones establecen como modalidad de cumplimiento aportes en dinero, éste, aunque es recaudado por el ente contratante, es administrado por un Fondo centralizado en manos de la Presidencia de la República, circunstancia que evidentemente contraría el funcionamiento descentralizado contemplado en la CRBV y que ineludiblemente le da la espalda a las necesidades de las comunidades organizadas aledañas al ente contratante, grupos sociales para cuyo beneficio fueron diseñados estos CRS.

Definición de los Compromisos de Responsabilidad Social

En el primer capítulo de esta investigación se exploró la figura de los CRS en cuanto a su correspondencia con los contratos públicos y con las regulaciones legales de las contrataciones públicas, siendo posible realizar una aproximación respecto a sus características jurídicas y contenido procedimental, pero no se encontró una definición legal o doctrinaria de esta figura.

En vista de que se estima necesario definirlos para poder determinar su naturaleza jurídica, como objeto central de esta investigación, a continuación, se ofrece una delimitación de la figura.

Los CRS son obligaciones tipificadas legalmente que constituyen una fuente de ingresos financieros para el Estado, aunque no serán destinadas al tesoro nacional ni suelen estimarse en los presupuestos institucionales de los entes recaudadores, que tienen como objeto una prestación con valoración económica, en especie o monetaria, cuya cuantía se

determina mediante el empleo de una alícuota proporcional sobre el monto de la contratación, pero cuya modalidad de ejecución no es de libre selección sino que viene impuesta por las condiciones técnicas de la contratación a través del pliego de condiciones y cuya manifestación de voluntad por parte de los oferentes es una formalidad financiera y requisito legal indispensable para la adjudicación del contrato por el cual se concurre. Su importe suele ser reflejado contablemente como un costo asociado a la adjudicación del contrato, pues aunque el SENIAT ha manifestado en consulta que no se considera deducible del pago de tributos, dicho criterio bajo el vigente Código Orgánico Tributario no surte efectos sobre terceros no consultantes, por lo que no se considera vinculante o y su cumplimiento, que es coercible y sancionable, se encuentra vinculado con la ejecución de una actividad de interés colectivo que beneficiará a determinado grupo social.

Como nueva categoría de tributos o exacción parafiscal. Estévez (2009) refiere que la previsión y disponibilidad presupuestaria son factores esenciales en la contratación pública, de la siguiente forma:

Tratar el tema de las contrataciones públicas nos lleva directamente a considerar en su universo, varios factores que inciden en su ejecución, entre otros, la existencia de una ley especial y su reglamento que regulan su particularidad, su especialidad y existencia aún antes de la etapa de contratación y ejecución; su identificación de modo exclusivo con los órganos y entes del Estado, siendo éstos, las estructuras públicas creadas para alcanzar sus fines que en lo particular, se materializan en obras, bienes y servicios en beneficio del interés general, del interés público, del colectivo; su desarrollo en el ejercicio fiscal correspondiente o dentro del denominado marco plurianual del presupuesto; su total dependencia económico-financiera, con algunas excepciones, al Tesoro Nacional; el condicionamiento de estos recursos económicos al cumplimiento por el Poder Público de las fases de estrategia, planificación, formulación anual de ingresos y gastos, que se traducen en la previsión y en la disponibilidad presupuestaria. En conexión a esto último, y con muy escasas excepciones, el factor invariable, predominante y determinante

de las contrataciones públicas desde la perspectiva económica, léase, de las finanzas públicas, es la institución del Presupuesto de la Nación (p.301).

No existe duda respecto a que existe una relación de inclusión entre las finanzas públicas y el desarrollo de las contrataciones públicas, lo cual incluye imprescindiblemente los CRS.

Visto de esa forma clasificatoria, los CRS ostentan relevancia en cuanto al Presupuesto de la Nación, pero ésta no ha sido reconocida legislativamente; por el contrario, el ingreso de recursos a las instituciones contratantes se ha manejado con total opacidad.

Como ya afirmamos, en diferentes países del mundo son públicas las cifras de ingresos provenientes de compromisos o responsabilidad social relativos a los contratos del Estado. Incluso es posible verificar el importe que alcanzan respecto al PIB nacional. En Venezuela estamos a años luz de transparencia y efectiva medición y disposición de estos recursos.

No es posible constatar o evaluar si los recursos provenientes del cumplimiento de los CRS son verdaderamente empleados con fines de interés público, pues no existen cifras, indicadores, registros contables ni auditorías al respecto.

Los CRS suponían con su creación la asistencia social de los más necesitados y así, la satisfacción de necesidades del colectivo.

Si tomamos en consideración que el Presupuesto Anual de cada institución requiere que se planifique para el año a transcurrir, todas las necesidades a contratar, la estimación de su precio y el período de ejecución, resulta evidente que también es posible estimar la cuantía de los compromisos que por responsabilidad social ingresarán.

Es cierto, como ya sostuvimos, que inicialmente el RLCP (2009) prohibía la utilización de dichos fondos para el cumplimiento de sus fines, norma jurídica de prohibición expresa que fue elevada a rango legal en el DLCP (2014), pero a nuestra forma de ver, ello no justifica la laxitud con la que se manejaban estas cifras, nada despreciables, hasta el año 2014, conducta que presumimos se ha mantenido hasta la actualidad y que no

resulta posible corroborar por gran opacidad reinante en la publicación de indicadores oficiales.

La naturaleza jurídica de los compromisos de responsabilidad social

Para aproximarnos a una definición de la naturaleza jurídica de los CRS contenidos en el DLCP (2014), resulta preciso en primer lugar definir en sí misma su naturaleza jurídica.

De acuerdo a Estévez (1956):

Naturaleza siempre significa esencia, peculiaridad, normalidad. Estamos siempre en el ámbito de los mismos conceptos. Sin embargo, mientras que en los casos examinados hasta ahora la Ley toma la naturaleza como aquello que existe materialmente o como aquello que es concebido de hecho en la valoración social, aquí, por tratarse de institutos jurídicos, es la misma ley la que construye para cada uno una peculiar estructura, la cual reproduce y perfila en la doctrina bajo el concepto de naturaleza de la institución. Sin embargo, la estructura del instituto se apoya, sobre todo, en los elementos que la realidad suministra. Aunque sea siempre el derecho el que reconozca tal realidad, por cuya razón es posible hablar de naturaleza de un instituto en el sentido de estructura de mismo; es decir, modo como es configurado por obrar del derecho (p.7).

En una concepción más contemporánea, Ossorio (1999, p.639) construye un arquetipo más sencillo, definiéndola como la “calificación que corresponde a las relaciones o instituciones jurídicas conforme a los conceptos utilizados por determinado sistema normativo”.

Bernal (2008) explica que las contrataciones públicas en la comunidad europea implican las siguientes consideraciones:

En el plano comunitario, por la vía del soft law, la Comunicación interpretativa de la Comisión de 15 de octubre de 2001, sobre la legislación comunitaria de

contratos públicos y la posibilidad de integrar aspectos sociales en dichos contratos fue el instrumento elegido para explicitar, en un primer momento, las posibilidades que ofrecía la normativa comunitaria aplicable a la contratación pública para integrar, de manera óptima, los distintos aspectos sociales en los contratos públicos y contribuir, por tanto, al desarrollo sostenible, concepto éste que combina el crecimiento económico, el progreso social y el respeto al medio ambiente (13). Más recientemente, la Directiva 2004/18, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios contempló expresamente la posibilidad de que los poderes adjudicadores pudieran regirse por criterios destinados a satisfacer exigencias sociales que, en particular, respondan a necesidades —definidas en las especificaciones del contrato— propias de las categorías de población especialmente desfavorecidas a las que pertenezcan los beneficiarios/usuarios de las obras, suministros y servicios que son objeto del contrato (14) (p.216).

El mismo autor explica sobre la responsabilidad social de la contratación pública que:

La política económica desarrollada a través de la contratación pública puede compaginarse con la consecución de otros objetivos, y entre ellos se encuentran los fines sociales (7). Y si la contratación pública es un medio al servicio de fines públicos, entre los que se encuentran los fines sociales, podría concluirse que quienes se encuentran sujetos a la normativa reguladora de la contratación pública tienen una responsabilidad de atender a dichos fines públicos, incluidos los sociales. Quizá pueda hablarse por ello, de una responsabilidad social de la contratación pública (p.214).

Sobre las cláusulas sociales de los contratos con la administración pública, Martínez (2009) expresa:

La contratación pública no puede reconducirse a una simple actividad económica de la Administración en términos análogos a los de los operadores privados en el mercado. Así, no basta con que la actuación económica de la

Administración se halle presidida por la búsqueda de la mayor eficiencia económica, sino que es dable sostener que la Administración debe tomar también en consideración valores y principios que se corresponden con el interés general. La contratación pública no sólo es el instrumento para la ejecución de obras, establecimiento de servicios o prestación de suministros, sino también presenta una gran potencialidad para incidir en las políticas económicas y sociales. Por un lado, puede contribuir a alcanzar los objetivos sociales que se estimen prioritarios en cada momento. Por otro, goza también de un papel promocional, ya que las prioridades de orden social señaladas en cada momento influyen decisivamente en los sujetos que actúan en el mercado. Ello justifica que la Administración añada cláusulas de naturaleza social en los procedimientos de contratación con la finalidad de aunar la razón económica con objetivos de interés general. Son las cláusulas sociales, en sentido genérico, como estipulaciones que obligan a los adjudicatarios a dar cumplimiento, junto con el objeto propio del contrato, a ciertos objetivos de política social que se estiman de interés general (p.5).

Santana (2013) sobre los CRS refiere que:

El compromiso de responsabilidad social plantea la existencia de la vinculación entre el órgano o ente contratante con las comunidades de su entorno, con la finalidad que éstas se beneficien de las contrataciones que realicen, y así contribuir con una sociedad más justa...

... si el colectivo está bien se habrá dado cumplimiento con el fin último del compromiso de responsabilidad social, el cual es satisfacer necesidades socio comunitaria.

Estos requerimientos deben responder a los requerimientos formulados por comunidad del entorno social del órgano o ente contratante, relacionados con las necesidades sociales, y su naturaleza es independiente del objeto del contrato... (p.309).

Si los CRS no fueran un elemento condicionante del régimen jurídico de las contrataciones públicas, pudiéramos afirmar que su existencia sólo comportaría una cláusula social en el contrato, pero como ya referimos en el apartado concerniente al DLCP (2014), su cumplimiento es obligatorio, por ello, estamos en presencia de una caracterización social del objeto del contrato, aunque éste en prima facie se enfoque en la satisfacción de bienes, servicios u obras requeridos por la administración pública.

Al respecto, Hernández (2017) sostiene:

Así, como regla, los gastos asociados a la actividad de fomento de la Administración deben provenir de los ingresos fiscales, típicamente de origen tributario. Pese a ello, en el marco del modelo socialista se ha impuesto a la empresa el deber de “contribuir” con el fomento de ciertas actividades, aportando a tales efectos recursos financieros, bien a título de préstamo –como sucede con el sector bancario– bien a título de aporte a fondo perdido. En este último caso, en realidad, nos encontramos ante cargas de naturaleza tributaria que se apartan, sin embargo, del principio constitucional de capacidad contributiva (p.247).

Ello permite afirmar que son exacciones parafiscales y que su naturaleza jurídica es tributaria, aunque no clásica, porque 2 de las características de mayor relevancia en la RSE o RSC es que los compromisos son manifestaciones voluntarias y suelen convenirse mediante contratos. Los CRS son obligatorios y su cumplimiento está tipificado legalmente, entonces, los contratistas no tienen posibilidad de escogencia.

Conclusiones

El libre mercado, como sistema económico dominante en el mundo, no se enfoca en el bienestar social general, sino en la libertad individual de las personas en la búsqueda de su prosperidad.

Como la mayoría de la población mundial es pobre y en los sistemas democráticos ganan los candidatos que obtengan más votos, resulta necesario comprender que los Estados y sus sistemas de gobiernos no deben ser entes paternalistas absolutos, porque ello es insostenible, pero si deben favorecer la propensión hacia la igualdad de oportunidades.

Esta dura realidad es en parte la que ha ocasionado que, en sistemas de gobierno intervencionistas de la economía, como el nuestro, se apliquen cada vez más formas de tributación que no encuadran en la tripartición clásica, con el cometido de pretender satisfacer la inagotable lista de necesidades públicas.

Un sistema económico en el cual se desarrolla un régimen tributario creciente, desestimula la producción del sector privado y al disminuir sus ganancias, en consecuencia, se reduce la recaudación por tributos sobre la renta lo cual evidentemente impacta negativamente la recaudación de ingresos fiscales que financian los gastos públicos.

En vista de que los Estados existen como organizaciones político-geográficas y no como corporaciones con fines de lucro, debe comprenderse que si se asfixia financieramente al sector empresarial, quienes dinamizan la economía, eventualmente se pierden contribuyentes, lo que trae como consecuencia el agotamiento de la disponibilidad presupuestaria, por vía de ingresos no relacionados a la actividad empresarial estatal, pues el Estado no concentra sus esfuerzos y recursos en la actividad empresarial, entonces sus fuentes de ingresos, tributarias, dependen directamente de los márgenes de ganancias y del enriquecimiento de los contribuyentes.

Todo este panorama descrito ha sido previsto por los principios generales de la imposición y con su elevación nacional a garantías constitucionales de la tributación. En ese particular, Venezuela no es una excepción, las normas constitucionales que deben regir

el sistema tributario y limitar el poder de imposición han sido claramente tipificadas y referidas en esta investigación.

Lamentablemente, al crearse constantemente nuevas formas de tributación, especialmente a través de exacciones parafiscales, de carácter inorgánico como los CRS, se transgreden esas garantías constitucionales y se distorsiona el sistema tributario. Esto es un claro ejemplo de regresividad en la tributación, lo cual transgrede la seguridad jurídica del sistema normativo nacional y evita como afirmaba Pistone el alcance de los objetivos planteados en la justicia impositiva, es decir, los pretendidos efectos de la redistribución.

Se razona que es ese el mayor impacto negativo de los compromisos de responsabilidad social, pues al tratarse de una nueva forma de tributación, inorgánica y regresiva, aunque no ha sido definida de esa forma legalmente, se distorsiona el sistema tributario y se retro traslada el tributo o se podría desincentivar la participación de personas naturales y jurídicas en las diferentes modalidades de selección de contratistas previstas en el DLCP (2014).

Esta situación, lejos de generar un beneficio social a las comunidades aledañas al ente contratante, sólo dificulta el funcionamiento operativo de la administración pública central y descentralizada en su obtención de suministros indispensables, lo cual a su vez constituye un entorpecimiento de la actividad administrativa general, siendo así transgredidos los derechos de los ciudadanos de acceso al sistema de gobierno, en sus diferentes manifestaciones jerárquicas y político territoriales.

En referencia específica a la modalidad de cumplimiento de los CRS a través de aportes en sumas de dinero, se debe subrayar que la creación del Fondo de Responsabilidad Social, cuya administración corresponde a la Presidencia de la República, eliminó toda posibilidad de que el dinero recaudado por los entes contratantes se utilizara para el beneficio directo de las comunidades en las que se encuentran ubicados estos, que es además el fin social establecido por el Estado al promulgar el DLCP (2014) y al obligar a los contratistas a contribuir.

Dicha centralización de la recaudación de los aportes derivados de los CRS, no sólo representa el mejor indicio de constatación de que son una nueva forma de tributación

disfrazada de responsabilidad social, sino que además transgrede la estructura constitucional del Estado venezolano como federal descentralizado.

Bibliografía

- Alfonso, I. (1999). *Técnicas de investigación bibliográfica* (8va ed.). Caracas: Contexto.
- Aranguren, A. y Sira, G. (2015). *Ley de contrataciones públicas, addendum* (4ta ed.). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Araujo-Juárez, J. (2014). *El principio del equilibrio económico*. En Ley de Contrataciones Públicas. (pp.445-473). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Arias, F. (1999). *El proyecto de investigación*. Caracas: Episteme.
- Arias, F. (2011). *Guía para el desarrollo y evaluación de proyectos comunitarios*. Universidad Politécnica Territorial de Paria “Luis Mariano Rivera”. Recuperado de: <http://uptparia.edu.ve/documentos/GU%C3%8DA%20PC.pdf>
- Banco Mundial (s.f.). *¿Qué es la responsabilidad social empresarial?*. Recuperado de: https://siteresources.worldbank.org/CGCSRLP/Resources/Que_es_RSE.pdf
- Barnard, C. (1968). *The functions of the executive*. Cambridge: Harvard University Press.
- Belisario, J. (2008). *El principio de la capacidad contributiva en los regímenes simplificados de tributación*. En memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.1331-1348). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

- Bernal, M. (2008). *Hacia una contratación pública socialmente responsable: Las oportunidades de la Ley 30/2007*, del 30 de octubre, de contratos del sector público. Revista Aragonesa de Administración Pública, ISSN 113-4797.
- Bowen, H. (1953). *Responsibilities of the businessmen*. New York: Harper & Row.
- Brewer-Carías, A. (2014). *Los contratos del Estado y la Ley de Contrataciones Públicas. Ámbito de aplicación*. En Ley de Contrataciones Públicas. (pp.9-47). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Cabanellas, G. (1997). *Diccionario jurídico elemental*. Buenos Aires: Heliasta.
- Carmona, J. (2011). *La Tributación en Venezuela en el contexto de la responsabilidad social del sector empresarial*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Camacho, H., Casillas, D. y Finol, M. (2008). *La indagación: Una estrategia innovadora para el aprendizaje de procesos de investigación*. Red de revistas científicas para América Latina, el Caribe, España y Portugal. Recuperado de: [Http://www.redalyc.uaemex.mx/src/inicio/artPdfRed.jsp?!Cve=76111491014](http://www.redalyc.uaemex.mx/src/inicio/artPdfRed.jsp?!Cve=76111491014)
- Canónico, A. (2015). *El Compromiso de responsabilidad social en el nuevo Decreto Ley de Contrataciones Públicas*. En Revista de Derecho Público N° 140, octubre – diciembre 2014. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Centro virtual de noticias de la educación de Colombia. (2006). *Responsabilidad social empresarial*. Recuperado de: [Http://www.mineduacion.gov.co/cvn/1665/article-949.html](http://www.mineduacion.gov.co/cvn/1665/article-949.html)
- Chang, L., González, N. y otros. (s.f.). *La importancia de la contabilidad de costos*. Recuperado de: <https://www.itson.mx/publicaciones/pacioli/documents/no60/costos.pdf>

Código Orgánico Tributario. (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 6.152 Extraordinario, noviembre 18, 2014.

Combellas, R. (2001). *Derecho Constitucional: una introducción al estudio de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*. Caracas: Mc Graw Hill.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2007). Recuperado de: <https://www.cepal.org/es>

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (2000). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 5.453, marzo 24, 2000.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas (2008). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 38.895, marzo 25, 2008.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas (2010) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 39.503, septiembre 6, 2010.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas (2014) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 40.544, noviembre 21, 2014

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos (2015) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 40.787, noviembre 12, 2015.

Delgado, F. (2008). *La idea de derecho en la constitución de 1999*. Caracas: Universidad Central de Venezuela.

De Lima, M., Cosenza, J. y Llena, F. (2015). *La auditoría social como mecanismo de control de la responsabilidad social de las empresas: la metodología de Theodore J. Kreps*. Recuperado en: <file:///C:/Users/R&P/Downloads/14089-56661-2-PB.pdf>

- Derecho de la Unión Europea. (2001). *Libro verde. Fomentar un marco europeo para la RSE*. Recuperado en: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/ES/TXT/?uri=CELEX:52001DC0366>
- Díaz, N. (2014). *Responsabilidad social empresarial y creación de valor compartido, sostenibilidad gerencial*. International Journal of Good Conscience, 9 (3) (pp.127-144), diciembre. Recuperado de: [http://www.spentamexico.org/v9-n3/A10.9\(3\)127-144.pdf](http://www.spentamexico.org/v9-n3/A10.9(3)127-144.pdf)
- Dimensión educativa. (1999). *La hermenéutica: una aproximación necesaria para la educación*. Santafé de Bogotá: Autor.
- Domínguez, C. (2008). *Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición sobre la renta: una opinión desde la perspectiva mexicana*. En memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.1177-1024). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Duverger, M. (1980). *Hacienda pública*. Enrique Begaria Perpiñá (trad.). Barcelona: Bosh.
- Dworkin, R. (2013). *Religion without God*. Cambridge: Harvard University Press.
- Embid, J. (2004). *El perfil jurídico de la responsabilidad social corporativa*. Revista valenciana de economía y hacienda, ISSN 1577-416 n° 12, (pp.51-76).
- Estévez, J. (1956). *El concepto de naturaleza jurídica*. Madrid: Anuario de filosofía del Derecho, fascículo 1.
- Estévez, C. (2009). *Comentarios al régimen jurídico administrativo de la ley de contrataciones públicas y a otros sistemas de selección de contratistas*. Caracas: ediciones Liber.

- Forsthoff, E. (1966). *La previsión existencial de la edad técnica*. Recuperado en: <file:///C:/Users/R&P/Downloads/2754-2987-1-PB.pdf>
- Fraga Pittaluga, L. (2012). *Principios constitucionales de la tributación*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Fraga Lo Curto, L. (2015). *Control e inflación. La inviabilidad del sistema venezolano de planificación centralizada de precios*. Caracas: Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA).
- Friedman, M. (1970). *The social responsibility of business is to increase its profits. The New York Times Magazine*. Recuperado en: <http://faculty.wwu.edu/dunnc3/rprnts.friedman.dunn.pdf>
- Galloti, A. (s.f.). *La responsabilidad social en el ordenamiento jurídico venezolano*. Recuperado de: Http://www.cvc.com.ve/portal/decs_revistas/89/construccion_16.pdf
- García, E. (2008). *Impuesto tradicionales y nuevos impuestos frente a los principios constitucionales*. En memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.913-834). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Hart, H.L.A. (1961). *El concepto de derecho*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Hernández, J. (2013). *Repensando al derecho administrativo venezolano*. En intervención en la lección inaugural del curso de Derecho administrativo, impartida conjuntamente con los profesores José Antonio Muci y José Valentín González, el 25 de septiembre de 2013 en la Universidad Católica Andrés Bello.

- Hernández, J. (2017). *Dimensión social de la actividad administrativa en Venezuela*. Revista Digital de Derecho Administrativo Venezolano REDAV n° 12. Mayo-agosto 2017.
- International Labour Organization. (s.f.). *Helpdesk de la OIT n° 1*. Recuperado en: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_emp/---emp_ent/---multi/document/s/publication/wcms_142694.pdf
- Jarach, D. (1982). *El hecho imposible*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jarach, D. (2001). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Ediciones Nuevo Mundo Siglo XXI.
- Juárez, G., y Sánchez Daza, A. (2003). *Transformaciones en el estado de bienestar*. Análisis Económico, XVIII (38), 277-295.
- Kreps, T. (1940). *Measurement of The Social Performance of Business*. U.S. Government Printing Office.
- Marcuello Servós, C. (2015). *Impacto económico y social de la economía social*. Presentación del monográfico. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa.
- Marqués, V. (1997). *Manual de investigación jurídica*. Caracas: Buchivacoa.
- Martínez, D. (2009). *Cláusulas sociales, libre competencia y contratación pública*. Recuperado de: http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio_documento_archivos/f04408dde31c25ad9d03a44a1cddb9f6.pdf
- McConnell, C. y Brue, S. (2001). *Economía, principios, problemas y política*. Colombia: McGraw-Hill.

- Morales, O. (2003). *Fundamentos de la investigación documental y la monografía*. En manual para la elaboración y presentación de la monografía. Mérida: Norelkys Espinoza y Ángel Rincón editores.
- Neumark, F. (1994). *Principios de la Imposición*. (2da ed.). Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Régimen Presupuestario (2000) Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 36.916, marzo 22, 2000.
- Ley de Reforma Parcial de la Ley de Contrataciones Públicas. (2010). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 39.503, septiembre 6, 2010.
- Ley del Plan de la Patria (2013). Segundo plan socialista de desarrollo económico y social de la nación. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 6.118 Extraordinario, diciembre 4, 2013.
- Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público. (2015). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela n° 6.210 Extraordinario, diciembre 30, 2015.
- Linares Benzo, G. (2014). *El equilibrio financiero del contrato administrativo*. En Ley de Contrataciones Públicas. (pp.361-373). Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- López, L. (1994). *Introducción al derecho constitucional*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- Oficina anticorrupción de la República argentina (s.f.). *Herramientas para la transparencia en la gestión. Compras y contrataciones públicas*. Recuperado de: [Http://www.anticorrupcion.gov.ar/documentos/compras%20Guidelines%20\(4\).pdf](Http://www.anticorrupcion.gov.ar/documentos/compras%20Guidelines%20(4).pdf)
- Olay, M. (2008). La obligación de declarar en el Impuesto sobre La Renta de las personas físicas y el principio de legalidad. En memorias de las XXIV Jornadas

Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.701-724). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (20). *Líneas directrices de la OCDE para empresas multinacionales*. Recuperado en: <http://www.oecd.org/investment/mne/16975360.pdf>

Pacheco, F. (2010). *Evaluación del impacto social del proyecto comunitario “Laúd y guayabera”*. Universidad del Pinar del Río “Hermanos Saíz Montes de Oca”. Trabajo de grado para optar al título de especialista en Trabajo Social. Recuperado de: http://www.eumed.net/libros-gratis/2011f/1128/impacto_social.html

Padrón, O. y Padrón, C. (1976). *La interpretación de la ley tributaria*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.

Palacios, L. y Korody, J. (2008). *Imposición tradicional de la renta y nuevos impuestos*. En memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.557-970). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

Paul, R. y Elder, L. (s.f.). *Lectura crítica*. Artículo electrónico de la Fundación para el pensamiento crítico. Recuperado de: <Http://www.eduteka.org/modulos/6/134/745/1>

Pistone, P. (2008). *Los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición sobre la renta*, relatoría general. En memorias de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, tema II, los principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta (pp.15-124). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

- Plaza, M. (2000). *Los tributos vinculados*. Bogotá: Estudios Socio Jurídicos v. 2 n° 1, pag. 97-112. Recuperado de: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0124-05792000000100005&lng=en&nrm=iso
- Providencia Administrativa n° 003 (2014). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.351, febrero 7, 2014.
- Providencia Administrativa n° 070 (2015). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 40.668, mayo 26, 2015.
- Rachadell, M. (2015). *Evolución del Estado Venezolano 1958-2015, de la conciliación de intereses al populismo autoritario*. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Redondo, A. (1992). *Curso práctico de contabilidad general y superior* (3ra ed.). Caracas: Centro Contable Venezolano.
- Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas (2009). Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 9.181, mayo 19, 2009.
- Romero-Muci, H. (2009). *El derecho y el revés de la contabilidad*. Caracas: Academia de Ciencias Políticas y Sociales.
- Ruan, G. (2008). *El impacto de las exacciones parafiscales*. Caracas: Ediciones Liber.
- Sabino, C. (1978). *El proceso de investigación*. Caracas: El Cid Editor.
- Sanmiguel, E. (2006). *Diccionario de derecho tributario*. Valencia: Lizcalibros.
- Santana, M. (2013). *Guía práctica para contrataciones públicas y administración de contratos*. Caracas: Lizcaliros.

Sentencia de la SCTSJ n° 85 del 24 de enero de 2002, expediente n° 01-1274, caso: Asodevilapra. Definición de Estado Social de Derecho. Crédito mexicano indexado al salario. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/85-240102-01-1274%20.HTM>

Sentencia de la SCTSJ n° 1.049 del 23 de julio de 2009, expediente n° 04-2233, caso: Nulidad de la Ley de Protección al Consumidor y al Usuario. Evolución histórica del Estado liberal al Estado social. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/1049-23709-2009-04-2233.HTML>

Sentencia de la SCTSJ n° 1659 del 1° de diciembre de 2009, expediente N° 09-1269, caso: Superintendencia de Bancos y otras instituciones financieras. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/diciembre/1659-11209-2009-09-1269.HTML>

Sentencia de la SETSJ N° 260 del 30 de diciembre de 2015, expediente n° 2015-000146, caso: Recurso Contencioso Electoral conjuntamente con Amparo Cautelar y medida de suspensión de efectos contra el acto de votación de las elecciones parlamentarias del pasado 06 de diciembre de 2015 del estado Amazonas. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/selec/diciembre/184227-260-301215-2015-2015-000146.HTML>

Sentencia de la SETSJ N° 1 de 11 de enero de 2016, expediente N° X-2016-000001, caso: declaratoria de desacato de la sentencia N° 260 del 30 de diciembre de 2015 por los miembros de la Junta Directiva de la Asamblea Nacional. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/selec/enero/184253-1-11116-2016-X2016000001.HTML>.

Sentencia de la SCTSJ N° 4 del 20 de enero de 2016, expediente n° 6-0038, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 2.184, dictado por el Presidente de la República Bolivariana de Venezuela, mediante el cual se decreta el Estado de Emergencia Económico en todo el territorio Nacional. Recuperado de:

<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/184426-04-20116-2016-160038.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 184 del 17 de marzo de 2016, expediente n° 16-0038, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto N° 2.270 del 11 de marzo de 2016, mediante el cual se prorroga por sesenta (60) días el plazo establecido en el Decreto 2.184, del 14 de enero de 2016. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/186437-184-17316-2016-16-0038.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 411 del 19 de mayo de 2016, expediente n° 16-0470, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto No. 2323 dictado por el Presidente de la República que declara el Estado de Excepción y de la Emergencia Económica. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/187854-411-19516-2016-16-0470.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 615 del 19 de julio de 2016, expediente n° 16-0470, caso: Constitucionalidad del Decreto N°2.323 mediante el cual se declara el Estado de Excepción y de la Emergencia Económica. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/189123-615-19716-2016-16-0470.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 808 del 2 de septiembre de 2016, expediente n° 16-0831, caso: competente para conocer de la solicitud de control previo de constitucionalidad de la Ley de Reforma Parcial del Decreto N° 2165 con Rango y Fuera de Ley Orgánica que Reserva al Estado las Actividades de Exploración y Explotación de Oro, así como las Conexas y Auxiliares a Éstas. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/190395-808-2916-2016-16-0831.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 810 de fecha 21 de septiembre de 2016, expediente n° 16-0897, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 2.452 dictado por el Presidente de la República, mediante el cual se declara el Estado de Excepción y de la

Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/190408-810-21916-2016-16-0897.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 952 de fecha 21 de noviembre de 2016, expediente n° 16-0897, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 2.548 dictado por el Presidente de la República, mediante el cual prorroga por 60 días el plazo establecido en el Decreto n° 2.452, que declara el Estado de Excepción y de la Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/192945-952-211116-2016-16-0897.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 1012 del 25 de noviembre de 2016, expediente n° 16-1113, caso: Se declara competente para conocer de la solicitud de control previo de constitucionalidad. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/193154-1012-251116-2016-16-1113.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 1013 del 25 de noviembre de 2016, expediente n° 16-114, caso: Se declara Competente para conocer de la solicitud de control previo de constitucionalidad. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/193155-1013-251116-2016-16-1114.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 1014 del 25 de noviembre de 2016, expediente n° 16-112, caso: Se declara Competente para conocer de la solicitud de control previo de constitucionalidad. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/193156-1014-251116-2016-16-1112.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 1086 del 13 de diciembre de 2016, expediente n° 16-1191, caso: La Sala Constitucional declara su competencia para conocer y resolver de la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad por omisión de la Asamblea Nacional, planteada por el ciudadano Héctor Rodríguez Castro, de designar a los

Rectores Principales y Suplentes del Consejo Nacional Electoral. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/diciembre/193866-1086-131216-2016-16-1191.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 3 de 11 de enero de 2017, expediente n° 17-0002, caso: Interpretación constitucional del artículo 237 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/194892-03-11117-2017-170002.HTML>.

Sentencia de la SCTSJ N° 4 del 19 de enero de 2017, expediente n° 17-0069, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 2.667 dictado por el Presidente de la República, mediante el cual se declara el Estado de Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/enero/195170-04-19117-2017-2017-0069.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 113 del 20 de marzo de 2017, expediente n° 17-0069, caso: Declara la constitucionalidad del Decreto N° 2.742 del 13 de marzo de 2017, dictado por el Presidente de la República, mediante el cual prorroga por 60 días el plazo establecido en el Decreto N° 2.667 del 13 de enero de 2017, en el cual se declaró el Estado de Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/marzo/197015-113-20317-2017-17-0069.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 364 del 24 de mayo de 2017, expediente n° 17-0536, caso: Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 2.849 dictado por el Presidente de la República, mediante el cual se declara el Estado de Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/mayo/199162-364-24517-2017-2017-0536.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 547 del 25 de julio de 2017, expediente n° 17-0536, caso: Declara la constitucionalidad del decreto N° 2.987 del 13 de julio de 2017,

publicado en la gaceta oficial N° 41.192 de esa misma fecha. Recuperado de:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/julio/201452-547-25717-2017-17-0536.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 727 del 25 de septiembre de 2017, expediente n° 17-0953, caso:
Declara la constitucionalidad del Decreto N° 3.074 del 11 de septiembre de 2017,
publicado en la Gaceta Oficial N° 41. 237 del 15 de septiembre de 2017.
Recuperado de: <http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/septiembre/203324-727-25917-2017-17-0953.HTML>

Sentencia de la SCTSJ N° 959 del 22 de noviembre de 2017, expediente n° 17-0953, caso:
Se declara la constitucionalidad del Decreto n° 3.157 del 10 de noviembre de 2017,
dictado por el Presidente de la República, mediante el cual se prorroga el Estado de
Excepción y Emergencia Económica en todo el Territorio Nacional. Recuperado de:
<http://historico.tsj.gob.ve/decisiones/scon/noviembre/205517-959-221117-2017-17-0953.HTML>

Telmo, D. (s.f.). *Algunas consideraciones acerca del concepto de hermenéutica*.
Recuperado de:
<Http://www.fhumyar.unr.ar/escuelas//materiales%20de%20catedras/trabajo%20de%20campo/hermeneutica.htm>

Tovillas, J. (2008). *Medidas desgravatorias y teorías sobre la renta en el IRPF*. Memorias
de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Tema II, Los
principios tributarios ante las nuevas formas de imposición a la renta. Caracas:
Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de
Derecho Tributario.

United Nations (s.f.). *Información general*. Recuperado en: <http://www.un.org>

United Nations (s.f.). Declaración del Milenio de las Naciones Unidas. Recuperado en:
<https://undocs.org/es/A/RES/55/2>

United Nations (s.f.). *Pacto Mundial*. Recuperado en: <https://www.pactomundial.org/global-compact/>

Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (s.f.). *Manual de investigación*. Recuperado de: <Http://www.upel.edu.ve>

Valdés, R. (2001). *Curso de derecho tributario* (3ra ed.). Bogotá: Editorial Temis.

Vallecillo, M. y Gutiérrez, J. (2016). *La responsabilidad social pública como elemento de política de empleo*. Revista de economía pública, social y cooperativa CIRIEC-España. Recuperado de: <http://www.redalyc.org/pdf/174/17448170001.pdf>

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Vives, A. (2013). *Empleo y emprendimiento como responsabilidad social de las empresas*. Revista Globalización, Competitividad y Gobernabilidad GCG Georgetown University Volumen 7, N° 3, septiembre – diciembre 2013.

World Business Council for Sustainable Development. (s.f.). *La responsabilidad social empresarial*. Recuperado de: <Http://www.wbcsd.org/home.asp>