

QUINTA PARTE:
RÉGIMEN TRIBUTARIO

*La crisis del Derecho Tributario:
El caso del BANAVIH*

José Amando Mejía Betancourt

*Miembro de la Sociedad de Legislación Comparada de París
Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario
Profesor y Coordinador de la Maestría en Gerencia Tributaria
de la Empresa en la Universidad Metropolitana*

Resumen. *Este trabajo se refiere a la crisis del Derecho Tributario venezolano provocada por la Ley del BANAVIH, y a las consecuencias jurídicas que surgen de esta situación.*

Palabras claves. *Impuesto. Constitución. Ley tributaria.*

Abstract. *This paper refers to the Venezuelan tax law crisis caused by the BANAVIH law, and the legal consequences arising from this situation.*

Key words. *Tax. Constitution. Tax law.*

I. INTRODUCCIÓN: LA VIOLACIÓN CONCERTADA DE LA CONSTITUCIÓN

Con el caso del *BANAVIH*¹ se ha producido una mezcla de violaciones constitucionales cantadas a dúo entre la Ley Habilitante y la Jurisprudencia del TSJ. Se trata de la puesta en marcha de un proceso de inconstitucionalidad tocado a dos manos entre el poderoso Poder Ejecutivo y el sumiso Poder Judicial. Pues con el vaciamiento de la autonomía e independencia del Poder Judicial en Venezuela,² ya la inconstitucionalidad de la norma legal no es el resultado de una arbitraria y unilateral actuación del Poder Ejecutivo al dictar los Decretos Leyes, sino de una acción común y concertada con el Poder Judicial, con el objeto de empujar inconstitucionalidades en el sistema legal que queden blindadas ab-initio, mediante la estrecha cooperación política de ambos poderes que se acuerdan para introducir textos legales viciados de inconstitucionalidad en el ordenamiento jurídico. La fórmula ya es conocida: el Ejecutivo Nacional dicta un texto legal vía Ley Habilitante,³ que luego recibe la conformidad constitucional mediante una sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia. Con este mecanismo se están creando inmunidades al poder político⁴ y se está construyendo jurisprudencialmente el autoritarismo en Venezuela.

El proceso en curso de edificar un sistema autoritario en Venezuela, según el modelo comunista de las llamadas “democracias populares” existentes en la Europa del Este antes de la caída del muro de Berlín en la noche del jueves 9 de noviembre al viernes 10 de noviembre de 1989, se ha ido realizando por una acción conjunta de todos los poderes públicos, donde el Poder Judicial lleva la voz cantante y la parte más descollante, al impartir automáticamente la bendición constitucional a la permanente actuación arbitraria del Poder Ejecutivo en todos los terrenos, en particular a su irritante y pletórica actividad legislativa.

Eclipsado el Poder Legislativo de la vida institucional venezolana, al ceder y transferir su poder de legislar al Poder Ejecutivo de manera inconstitucional durante los últimos catorce años, solo quedaba el Poder Judicial como única instancia institucional para restablecer el Estado de Derecho. Pero al someterse a la dominación política del Poder Ejecutivo, dejó el campo libre a la implantación de un régimen político autoritario y le da permanentemente la ficticia cobertura de constitucionalidad al quehacer arbitrario del Poder político, para aparentar una supuesta fachada de legalidad y disfrazar de democracia a un Poder despótico; y de esta manera confundir al pueblo, a propios y a extraños. Triste papel de encubridor de la dictadura que viene jugando el Poder Judicial venezolano, para facilitar el engaño y la mani-

1 Banco Nacional de Vivienda y Hábitat. A que se refiere la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. *G.O.* Nº 39.945 del 15-6-12.

2 La abdicación de la independencia del Poder Judicial ha sido denunciado en una multitud de trabajos, artículos, conferencias y en la prensa diaria. Numerosos son los casos demostrativos del control que ejerce el Poder Ejecutivo sobre el Poder Judicial. Ver: Canova González, Antonio, *La Realidad del Contencioso Administrativo Venezolano*, FUNEDA, Caracas 2009. Henrique Meier. *El Estado democrático de los Derechos Humanos. Defensa del modelo de Estado previsto en la Constitución del 99*, UNIMET, Caracas 2008, p. 139.

3 Ver la inconstitucional Ley Habilitante expedida por la Asamblea Nacional en funciones el día 17 de diciembre de 2010. Y, Rachadell, Manuel. *El Marco Político y Económico de la Reforma Tributaria en Venezuela. X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2011*, AVDT, Caracas 2011, p. 83.

4 Todos los estudiosos del Derecho Público conservan en la memoria el formidable opúsculo escrito en 1962, en plena época del franquismo en España, por el profesor Eduardo García de Enterría, denominado: “La lucha contra las inmunidades del poder”; donde se trata de lo contrario, del desmontaje jurídico del poder autoritario existente para esa época en España.

pulación del pueblo en el proceso de instalación de un régimen autoritario en Venezuela a espaldas de la democracia, lo que sube al máximo la temperatura de su responsabilidad política frente a la sociedad y la historia. Por ello se viene consolidando la desaparición del principio de la separación de poderes en nuestro sistema político, que explica el proceso de transición al autoritarismo mediante lo que se ha dado por llamar el “golpe de estado permanente”,⁵ avalado por el Poder Judicial.

El caso del BANAVIH a que se refiere la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat,⁶ es un ejemplo elocuente de esta forma de proceder en fraude a la Constitución, donde una vez dictada la inconstitucional norma interviene una Sentencia de la Sala Constitucional que declara su conformidad con la Constitución.⁷ Luego a la inconstitucionalidad de la Ley se encadena la inconstitucionalidad de la Sentencia que le sirve de soporte y que garantiza su aplicabilidad. Pero en este caso, como en muchos otros, las consecuencias de este proceder son dramáticas para el Estado de Derecho y para la legitimidad misma del sistema político, por cuanto rompe con el viejo principio del consentimiento al impuesto, que se traduce en el decaimiento, la banalización y en el vaciamiento de contenido del principio de la legalidad tributaria.

Con esta Ley del BANAVIH, nada más y nada menos, el Poder Ejecutivo crea prestaciones pecuniarias forzosas no tributarias, es decir de naturaleza administrativa, con lo cual ha provocado una formidable crisis en el Derecho Tributario venezolano, al establecer un tipo de prestaciones pecuniarias obligatorias que no están amparadas por las garantías materiales y formales que ofrece el Derecho Tributario. Cuya autonomía científica como disciplina jurídica se fundamenta, precisamente, en la circunstancia que fue concebido para regular este tipo relaciones que se establecen entre los ciudadanos y la Administración con ocasión de la creación de los tributos, y deja su manejo y gestión a la total discrecionalidad de la Administración, sin la cobertura y la seguridad jurídica que ofrece el Derecho Tributario.

A este problema se ha referido la doctrina nacional con alarma desde que se dictó la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat en su versión del año 2008,⁸ y fue objeto de mis comentarios en esta misma *Revista de Derecho Público*, donde señalé que “esta situación llama a reflexión y debe ser estudiada, por cuanto se trata de una exacción fiscal no sometida al régimen ordinario del Código Orgánico Tributario, lo cual debe, por lo menos, crear pre-

5 Este concepto fue introducido en la Ciencia Política en el año 1964 por el Presidente Francés François Mitterrand, en su obra: *Le Coup d'Etat Permanent*, Éditions 10/18, París 1993. A él me he referido en: Mejía Betancourt, José Amando. “La ruptura del hilo constitucional. Estudios sobre la reforma constitucional”, *Revista de Derecho Público* N° 112, Caracas, Octubre-Diciembre 2007, p. 47.

6 Decreto N° 9.048, mediante el cual se dicta la reforma Parcial del decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. *Gaceta Oficial* N° 39.945 del 15-6-2012. Esta Ley dejó inalterados los postulados tributarios de la anterior, dictada mediante Decreto Ley N° 6.072 de 14-5-2008, publicada en la *Gaceta Oficial* de fecha 31-7-2008, N° 5.889 Extraordinaria.

7 Ver: Sentencia dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia N°1.771 de fecha 28-11-11, que será objeto de análisis en este trabajo. Que sirve de soporte a la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

8 Andrade Rodríguez, Betty y de Paz Garmendia, Natalia. “Naturaleza y Base de Cálculo de las Contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat”, *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas, AVDT, Caracas 2009, p.17.

ocupación al contribuyente”.⁹ Sobre todo si, como es mi perspectiva, cualquier prestación pecuniaria forzosa creada por Ley tiene necesariamente naturaleza tributaria conforme a la establecido en la Constitución venezolana; por lo que, en mi opinión, en Derecho venezolano no se pueden crear prestaciones pecuniarias obligatorias no tributarias.¹⁰

II. EL PROBLEMA PLANTEADO CON LOS APORTES DEL BANAVIH

Desde hace varios años se venía dando una discusión jurisprudencial y doctrinaria, sobre la naturaleza jurídica de los “aportes” económicos a que están obligados los trabajadores bajo relación de dependencia y sus patronos, conforme a lo establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Particularmente resultaba sorprendente la actitud asumida por la Administración responsable de dicho régimen prestacional, en la ocasión el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat “BANAVIH”, de insistir en negar la naturaleza tributaria de dicho aporte, sin mayores argumentos y en clara rebeldía contra los fallos que sobre la materia han sido dictados por el Tribunal Supremo de Justicia.

Esta situación se complicó, ya que en la “Exposición de Motivos” y en el artículo 110 de la “Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social”,¹¹ de manera confusa y si mayor fundamento serio, se crean dudas sobre la naturaleza tributaria de estas prestaciones obligatorias, con la clara y desviada intención de favorecer el criterio doctrinal asumido por el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat de que los aportes del BANAVIH no tienen naturaleza tributaria y corresponden a una categoría jurídica distinta. Lo llamativo es que la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat no define directamente la naturaleza jurídica del “aporte”, sino que establece una regulación jurídica asumiendo implícitamente que no se trata de un tributo, ignorando la regulación establecida en el Código Orgánico Tributario.

En nuestro criterio, tanto en la vigente Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat como sus versiones anteriores, el “aporte” exigido a patronos y trabajadores constituyen una contribución tributaria, tal y como lo venía sosteniendo la jurisprudencia de la Sala Política Administrativa del TSJ. Ahora, esta posición se ha visto perturbada con la Sentencia de la Sala Constitucional del TSJ N° 1.771 del 28-11-11, que sentó el criterio contrario al que venía sosteniendo la Sala Política administrativa del TSJ.

III. LA NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL “APORTE” DEL BANAVIH

La nueva tendencia del legislador venezolano en materia de finanzas públicas de buscar fuentes de financiamiento autónomas a determinadas actividades de interés general, por me-

9 Mejía Betancourt, José Amando. “Aspectos tributarios de las leyes de la habilitante. Estudios sobre los Decretos Leyes”, *Revista de Derecho Público* N° 115, Caracas, Julio-Septiembre 2008, p. 321. Ver en el mismo sentido: Carmona Borjas, Juan Cristóbal y D’Vivo Yusti, Karla. “Los aportes correspondientes al régimen prestacional de vivienda y hábitat a la luz de las recientes reformas legales”, *Revista de Derecho Público* N° 115, Caracas, Julio-Septiembre 2008, p. 325.

10 En otros sistemas jurídicos de Derecho comparado si es posible la creación de este tipo de prestaciones pecuniarias forzosas incluso sin que medie el principio de la legalidad.

11 Publicada en la *Gaceta Oficial* N° 5.891 extraordinario de fecha 31-7-2008. Reformada parcialmente y publicada en la *Gaceta Oficial* N° 39.912 de 30-4-12. Artículo 110: “Las cotizaciones, constituyen contribuciones especiales obligatorias, cuyo régimen queda sujeto a la presente Ley y a la normativa del sistema tributario con excepción a las correspondientes al Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, las cuales estarán sometidas a la Ley especial que rige la materia y demás normativas aplicables”.

dio de vías distintas a las subvenciones y transferencias provenientes del sistema presupuestario nacional, ha dado origen a un importante desarrollo legislativo del fenómeno de la “parafiscalidad”.

La “contribución parafiscal” participa de la naturaleza del impuesto y de las tasas, por su carácter obligatorio y su afectación a objetivos de interés general como lo son la cobertura de las cargas públicas, pero, se diferencia desde la perspectiva presupuestaria porque los recursos recaudados no se afectan al presupuesto nacional, ni se someten a la regla de la unidad del tesoro, están sujetos parcialmente a las reglas de control presupuestario, y tienen una afectación especial en beneficio de determinados organismos, establecimientos y actividades de interés general.

El problema que siempre ha planteado el fenómeno tributario de la “parafiscalidad” es el de establecer, con toda claridad, si ella escapa al principio de la legalidad tributaria a la cual deben someterse el impuesto y los demás tributos en general. La experiencia del derecho comparado nos enseña como en muchos países, por razones políticas e históricas, la “parafiscalidad” queda fuera del dominio del principio de la legalidad y es regulada por el poder reglamentario del gobierno¹². Buena parte del esfuerzo de la doctrina tributaria contemporánea se ha concentrado en advertir sobre la necesidad de someter la “parafiscalidad” al principio de la legalidad.

Específicamente, la Constitución en el artículo 82 establece el derecho de acceso a la vivienda, que incluya un hábitat adecuado a las relaciones familiares. Y señala muy concretamente: “la satisfacción progresiva de este derecho es obligación compartida entre los ciudadanos y ciudadanas y el Estado en todos sus ámbitos”. Este concepto de “obligación compartida” es por lo que respecta a los ciudadanos de naturaleza tributaria; y está desarrollado en el artículo 86 de la Constitución, que establece que “la seguridad social” es un servicio público que garantiza la salud y que asegura protección social en materia de “vivienda”. Para ello, el “Estado tiene la obligación de asegurar la efectividad de este derecho, creando un sistema de seguridad social universal, integral, de financiamiento solidario, eficiente y participativo, de contribuciones directas o indirectas. La ausencia de capacidad contributiva no será motivo para excluir a las personas de su protección. Los recursos financieros no podrán ser destinados a otros fines. Las cotizaciones obligatorias que realicen los trabajadores y las trabajadoras para cubrir los servicios médicos y asistenciales y demás beneficios de la seguridad social podrán ser administrados sólo con fines sociales bajo la rectoría del Estado”. Se aprecia como la Constitución se refiere a la “obligación compartida”, creando un sistema de seguridad social que debe ser financiado solidariamente mediante “contribuciones directas o indirectas”. Las cuales califica de “cotizaciones obligatorias”, y haciendo especial referencia a la “capacidad contributiva” del afiliado.

Como la figura de “la cotización” es de rango constitucional, y consiste en una prestación monetaria obligatoria, efectuada por las trabajadoras o los trabajadores bajo relación de dependencia y sus patronos, aparece, con meridiana claridad, su naturaleza constitucional tributaria. Que se articula, de conformidad con el artículo 133 de la Constitución, con el principio fundamental que establece: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones especiales.”

12 Como consecuencia de las luchas laborales y de las reivindicaciones de los trabajadores por crear y mejorar los sistemas de seguridad social, que obligaron al Poder público a crear mecanismos financieros a la protección social, que se agruparon en la “parafiscalidad social”.

Al ser el “aporte” al que se refiere la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, un concepto jurídico equivalente al de la “cotización” al que se refiere la Constitución como prestación pecuniaria obligatoria, no queda duda que se trata de una figura tributaria que se corresponde con las contribuciones especiales. La cual se delimita jurídicamente de conformidad con la regla constitucional general del Derecho Tributario establecida en el artículo 317 que dispone: “No podrán cobrarse impuestos, tasas, ni contribuciones que no estén establecidos en la Ley...”. Asimismo, por otra parte, al estar las “cotizaciones” conceptualizadas como “contribuciones” y como una “obligación compartida” en los artículos 86 y 82 de la Constitución, nos indica que se trata de auténticos tributos que surgen de las obligaciones derivadas de la solidaridad social. Recordemos, que cuando la Constitución establece que el financiamiento del sistema público de seguridad social comprende “las cotizaciones obligatorias de seguridad social”, conforme a los artículos 82, 85 y 86, se comprende que la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social establezca la obligación de “cotizar” en el artículo 109, y defina las “cotizaciones” como figuras tributarias en el artículo 110.

La Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en numerosos fallos donde el más emblemático es el “Caso *Inversiones MUKAREN CA*”, ha señalado que: “En cuanto a las contribuciones especiales, se considera que son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención, por el sujeto pasivo, de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. Es por ello que las contribuciones especiales son comúnmente clasificadas por la doctrina en dos (2) grupos, a saber: i) contribuciones por mejoras, aquellas cuyo presupuesto de hecho contiene una mejora, un aumento de valor de determinados bienes inmuebles, como consecuencia de obras, servicios o instalaciones realizadas por los entes públicos; y ii) contribuciones parafiscales o también llamadas “por gastos especiales del ente público”, que son aquellas en las que el gasto público se provoca de modo especial por personas o clases determinadas.

Es decir, que son exacciones recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo, y tienen como características primordiales que: a) No se incluye su producto en los presupuestos estatales; b) No son recaudadas por los organismos específicamente fiscales del Estado; c) No ingresan a las tesorerías estatales, sino directamente en los entes recaudadores y administradores de los fondos.

Para ilustrar lo antes expuesto, resulta relevante hacer referencia a la clásica contribución parafiscal de seguridad social o también llamada “parafiscalidad social”, que es aquella que exige a los patronos y empleados el pago de ciertos aportes con el objeto de obtener un fin social, tales como asistencia médica, de previsión de riesgos de invalidez o vejez. En este tipo de contribuciones extrafiscales lo que se busca es beneficiar indirectamente a un grupo de personas, en determinadas áreas, y su característica primordial es que los importes así obtenidos entran a formar parte del caudal del ente público responsable de la consecución del fin social.

Circunscribiendo el análisis al caso concreto, esta Sala observa que el aporte exigido con carácter obligatorio a patronos y trabajadores en aplicación de la Ley que Regula el Sub-sistema de Vivienda y Política Habitacional, consiste en un importe de dinero, impuesto por una Ley, de carácter obligatorio y exigido por un ente público, cuya finalidad es de interés colectivo.

Adicional a ello, se observa que lo recaudado entra a formar parte del patrimonio del Consejo Nacional de la Vivienda en procura de un fin social habitacional, en concordancia con los artículos 3, 31, 35 y 36 *eiusdem* antes transcritos. Por ende, debe considerarse que

tales aportes son de naturaleza tributaria, y más concretamente forman parte de las llamadas contribuciones parafiscales, cuya estructura permite crear determinadas participaciones dinerarias con la finalidad de lograr un objetivo que beneficie a un grupo de personas, en este caso programas habitacionales especiales para los aportantes.

De lo antes expresado, aprecia esta Sala que el aporte exigido por la Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional tiene carácter tributario, perteneciendo a una de las especies de dicho género, denominada contribuciones especiales. Así se declara”.¹³

Además, en nuestra opinión, cualquier prestación pecuniaria obligatoria es conforme a nuestro derecho constitucional necesariamente de naturaleza tributaria. No pueden existir en nuestro sistema jurídico prestaciones pecuniarias forzosas no tributarias, debido a que el régimen concebido por nuestra Constitución para esta categoría de prestaciones debidas por el ciudadano pertenece a la teoría del Derecho Tributario material, el cual está centrado sobre la obligación tributaria como figura impositiva que constituye el vínculo jurídico que deriva de la relación jurídica tributaria, sometida a su vez a una norma de relación constitucional¹⁴ concebida como de Derecho Tributario.

La determinación constitucional de la naturaleza de la “cotización” o “aporte” como un tributo y específicamente como una “contribución”, tiene una enorme importancia para el contribuyente. Porque de esa manera queda consagrado y establecido que el “aporte” es una figura sometida al Código Orgánico Tributario, lo que constituye una garantía de seguridad jurídica fundamental para el contribuyente. Adicionalmente, este “aporte” al ser una contribución “parafiscal”, el producido de la misma y los recursos tributarios que genera no pasan a formar parte del tesoro nacional ni se incorporan al presupuesto de la nación, ni al sistema de presupuesto público, sino que se afectan directamente a determinados organismos o actividades de interés general, en este caso pertenecientes al sistema de seguridad social. Por ello se denominan ingresos parafiscales o parafiscalidad social.

IV. LA INCONSTITUCIONAL LEY DEL BANAVIH

La reforma que mediante Decreto Ley se hizo en el 2008 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat,¹⁵ fue concebida considerando que los “aportes” obligatorios que ella establece no tienen naturaleza tributaria. En el transcurso de su vigencia se produjo la Sentencia de la Sala Constitucional N° 1.771 de 28-11-11, que ratifica esta concepción inicial de la Ley. Y la última reforma de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat,¹⁶ no dice nada en relación a la naturaleza jurídica de los aportes y ratifica en todas sus partes su contenido relacionado con los aportes, ya que, toda ella se soporta en la Sentencia N° 1.771 de 28-11-11 que constituye su verdadera exposición de motivos.

13 TSJ-SPA N° 1928 de 27-7-2006. Caso: *Inversiones MUKAREN CA.*

14 Las normas de relación han sido establecidas en la Constitución para garantizar la situación jurídica individual. A propósito de la relación jurídica tributaria son dictadas para tutelar la situación jurídica y el estatuto del contribuyente.

15 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y hábitat. *G.O.* N° 5.889 Extraordinario de fecha 31-7-12.

16 Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. *G.O.* N° 39.945. del 15-6-12.

De manera que para entender esta Ley y lo que está sucediendo con las prestaciones forzosas que ella establece, hay que leerla en conjunto con la mencionada sentencia de la Sala Constitucional, creándose una irregular simbiosis jurídica de donde la Administración del BANAVIH saca todo el provecho de esa vida en común.

El problema tuvo su aspecto más álgido en la discusión sobre la base imponible del aporte.¹⁷ La administración del BANAVIH sostenía que la base imponible de los aportes era el “salario integral” de los trabajadores, y tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia de la propia Sala Constitucional del TSJ,¹⁸ sostuvieron que la base imponible era el “salario normal” de los trabajadores de conformidad con lo establecido en el artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo vigente hasta el 6-5-12.¹⁹ Ahora, como ya la Sala Constitucional tenía ese criterio en relación a la base imponible, para salir del entuerto que representaba confrontar la posición del Poder Ejecutivo, la cual estaba exteriorizada en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica de la Seguridad Social dictada también mediante Decreto Ley, la Sala optó en su sentencia N° 1.771 del 28-11-11 de manera pretoriana y sin ningún fundamento jurídico a establecer que los aportes del BANAVIH no tienen naturaleza tributaria, contradiciendo la reiterada jurisprudencia de la Sala Política Administrativa que sostiene que los aportes del BANAVIH si son de naturaleza tributaria. Prefirió contradecir la doctrina de la Sala Política Administrativa antes que refutar la opinión del Poder Ejecutivo.

V. LA RUPTURA DEL DERECHO TRIBUTARIO: LA SENTENCIA DE LA SPA DEL TSJ N° 1.771 DEL 28-11-11

Con la Sentencia N° 1771 de fecha 28-11-11 dictada por la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que le cambió la naturaleza jurídica al aporte del BANAVIH, se pretende crear en Venezuela una categoría de prestaciones obligatorias pecuniarias no tributarias. Con lo cual, se produce un injustificable retroceso del Estado de Derecho que rompe y desgaja el Derecho Tributario innecesariamente, y hace surgir una actividad administrativa de coacción no tributaria, sometida, ahora, al Derecho Administrativo.

Esta jurisprudencia ignora de manera abismal la historia del Derecho Tributario como disciplina jurídica autónoma, que surgió precisamente de la necesidad imperiosa de que una rama del Derecho Administrativo relacionada con las prestaciones obligatorias y pecuniarias de los particulares y la actividad administrativa de coacción, evolucionara, por imperativo del Estado Social constitucional que se desarrolla luego de la segunda guerra mundial, hacia un Derecho Administrativo específico y casi autónomo como lo es el Derecho Tributario. Ignorando también, de paso, la modificación de los principios y la evolución que se ha producido del Derecho Tributario liberal al Derecho Tributario en el Estado Social. Que tiene una espe-

17 Ver todos los pormenores de este asunto en: Mejía Betancourt, José Amando. “La naturaleza tributaria del aporte del BANAVIH. Tributum”. *Revista Venezolana de Ciencias Tributarias*, Universidad Católica del Táchira, N° XVIII, San Cristóbal, Estado Táchira, 2008/2009, p. 85. Y, en: Andrade Rodríguez, Betty y de Paz Garmendia, Natalia. “Naturaleza y Base de Cálculo de las Contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat”, *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas, AVDT, Caracas 2009, p.17.

18 Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en los fallos: Sentencia TSJ-SC. N° 301 de fecha 27-2-07; Aclaratoria TSJ-SC, N° 930 de fecha 9-3-09; y Aclaratoria TSJ-SC N° 980 de fecha 17-6-2008. (El concepto de “salario normal” a los efectos tributarios)

19 La nueva Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores, fue publicada en la *Gaceta Oficial* N° 6076 de 7-5-12.

cificidad propia y muy acusada, y se erige en una especialización muy profunda del Derecho Administrativo que le da una gran autonomía, realismo e independencia teórica. Y que tiene además su fundamento, precisamente, en la necesidad de crear un Derecho especial para regular las prestaciones pecuniarias obligatorias de los particulares, que garantice sus derechos individuales y las obligaciones de solidaridad de éstos con el Estado y la sociedad política. Además, el Derecho Tributario, pasa a ser el instrumento técnico fundamental del Estado Social Impositivo y de la democracia tributaria, y el medio jurídico esencial para lograr la igualdad política y social y de redistribución económica que proclama la Constitución. El Derecho Tributario ha evolucionado a la par del Estado Social de Derecho, como un hecho crucial e históricamente fundamental de la sociedad política, y constituye una garantía fundamental de la democracia. No tomar en cuenta esta realidad demuestra el escaso conocimiento que se tiene en la Sala Constitucional del papel del Derecho Tributario en el Estado Social contemporáneo. Pero además, es algo sumamente grave el hecho que esta decisión judicial provoca la desaparición de garantías jurídicas específicas para el cumplimiento de las prestaciones forzosas no pecuniarias, y es el motivo de un sin número de problemas que se suscitan al sacarlas del Derecho Tributario.

Esta decisión “considera que los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, como parte del régimen prestacional de vivienda y hábitat y del sistema de seguridad social, no se adecuan al concepto de parafiscalidad y por tanto no se rigen bajo las normas del derecho tributario”. Se pasa, entonces, de una relación jurídico tributaria a una relación jurídico administrativa, que deja de estar garantizada por el Derecho Tributario y somete la prestación forzosa del BANAVIH al Derecho Administrativo. Se saca, pues, esta contribución del Derecho Tributario, con lo cual, se crea en nuestro derecho público una nueva contribución pecuniaria cuya naturaleza jurídica es, ahora, la de una “contribución pecuniaria administrativa”, que se constituye como una prestación forzosa no tributaria; y se crea, además, una especie de capacidad contributiva no tributaria según el artículo 86 de la Constitución. Y, por lo tanto, no se le aplican los principios constitucionales del Sistema Tributario previstos en los artículos 316 y 317 de la Constitución.

La actividad de coacción de la Administración para la recaudación de estos ingresos públicos y la relación jurídica que surge de este tipo de contribuciones pecuniarias no tributarias, no tienen reglas ni un régimen jurídico específico. La Ley Orgánica de Hacienda Pública Nacional “LOHPN” que recientemente fue irregularmente derogada²⁰ no se sabe si es aplicable. Lo que si no tiene duda es que los dineros recaudados con esta contribución constituyen ingresos públicos y son dineros públicos sometidos al Derecho Administrativo Financiero, y se les aplica la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado,²¹ que establece en el artículo 2 lo relativo a la “Captación de ingresos públicos y en su aplicación para el cumplimiento de los fines del Estado”; y, en el artículo 3: “los sistemas tributarios y de administración de bienes, regulados por Leyes especiales, conforman la administración financiera del Estado”.

20 Ley derogatoria parcial de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 39.238 de 10-08-09.

21 Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado. *G.O.* N° 39.893 de 28-03-12.

VI. LOS FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA DICTADA POR LA SALA CONSTITUCIONAL DEL TSJ

Los fundamentos de la de la Sentencia dictada por la Sala Constitucional del TSJ, en apoyo a la posición asumida por el Poder Ejecutivo en relación al caso del BANAVIH se relacionan con cuatro problemas: 1) en relación a la base imponible de los aportes, que ahora la debemos llamar base de cálculo de la contribución, y del paso del “salario normal” al “salario integral” como base de ese cálculo. 2) La prescripción de las obligaciones tributarias, es decir de las ahora contribuciones pecuniarias administrativas; en particular el problema de la prescripción de la obligación de enterar lo retenido. 3) El procedimiento de fiscalización aplicado por la Administración del BANAVIH. Y, 4) El problema creado con la declaración en la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social (LOSSS) dictada por el Poder Ejecutivo, donde se afirma que estos aportes no tienen naturaleza tributaria.

La solución jurisprudencial frente a estos problemas fue declarar la naturaleza no tributaria de este tipo de prestaciones pecuniarias forzosas, y que, por lo tanto, no se les aplica el Código Orgánico Tributario. En nuestra opinión no era necesario dar semejante voltereta jurídica, pues la solución a los problemas expuestos se podía obtener de otra manera: 1) En relación a la base de imposición: Aplicar el concepto de “salario integral” a partir de la última reforma del 2008 de la Ley Orgánica del Sistema de la Seguridad Social, que en su artículo 112 establece una referencia expresa a la aplicación de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. 2) En relación a la prescripción: Desaplicar el COT y aplicar la prescripción decenal prevista en el Código Civil y en la LOHPN. 3) En relación al procedimiento de fiscalización: Aplicar el COT. 4) En relación a la Exposición de Motivos de la LOSSS, seguir aplicando el criterio jurisprudencia establecido por la Sala Política Administrativa del TSJ.

Adicionalmente, esta Sentencia establece el errado criterio de hacer desaparecer el concepto de procedimiento especial del Derecho Administrativo formal, con lo cual hace inaplicable la causal de nulidad absoluta prevista en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos “LOPA” en el artículo 19 N° 4, relativa a la “prescendencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”.

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

En relación a sus fundamentos teóricos, la Sentencia N° 1.771 de fecha 28-11-11 proclama que el sistema tributario tiene diferencias con el sistema de seguridad social, lo cual, es otro error de Derecho, ya que, no es posible hacer semejante comparación. En efecto, el

sistema tributario es concebido para el financiamiento de las actividades del Estado, mientras que el sistema de seguridad social lo es para la prestación del servicio público de la seguridad social; lo que hace que el sistema tributario este concebido para financiar el sistema de la seguridad social. Por otra parte, la sentencia afirma que el sistema tributario no es compatible con el Estado Social, lo que es un grave error, como hemos dicho, pues precisamente el sistema tributario es el principal instrumento para la realización del Estado Social de Derecho.

VII. LAS CONSECUENCIAS DE LA NUEVA NATURALEZA JURÍDICA DEL APORTE DEL BANAVIH

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

Jurídico materiales. Por lo que respecta a las consecuencias jurídico materiales a dicha relación no se le aplica el Derecho Tributario, y por lo tanto, no se somete al Código Orgánico Tributario. No existen “normas de relación” ni “normas de acción” específicas que sean aplicables.²² No se aplica el derecho tributario material sustantivo. No hay autonomía interpretativa.

La relación jurídico administrativa queda así desprotegida y el ciudadano “contribuidor”, para diferenciarlo del contribuyente, ya no tiene ningún estatuto especial.²³, no hay pues un Derecho sustantivo especial aplicable a dicha relación. La distinción entre el patrono y los trabajadores como ciudadanos aportantes, “contribuidores”, queda diferenciada: el patrón como contribuidor aporta una prestación forzosa de manera definitiva, mientras que el trabajador como contribuidor también aporta una prestación forzosa pero, con la diferencia, que de ella surge un derecho subjetivo a su favor de recuperar el aporte hecho.

El principio de la legalidad es aplicable en el momento de la creación de la contribución pecuniaria, pero, al no tener naturaleza tributaria no se aplica el principio de legalidad a los elementos cualitativos ni cuantitativos de la contribución con el rigor y escrúpulo como en las contribuciones tributarias. Por tanto, no se aplica el COT en materia de la Teoría de la Obligación Tributaria; ni al concepto del hecho imponible; ni a su extinción; ni en materia sancionatoria por su incumplimiento; y no hay un régimen especial del sujeto pasivo, ni del

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

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

Las Normas de acción: “Se refieren a la organización, al contenido y al procedimiento que ha de presidir la acción administrativa, imponen, por tanto, una conducta obligatoria a la Administración, pero tal obligación no se corresponde con el Derecho subjetivo de que sean titulares determinados particulares”. Ver: Garrido Falla, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo*, Volumen I, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid 1982, p. 413.

23 No se aplica la teoría de la Obligación Tributaria como estatuto del contribuyente, que constituye el fundamento de nuestro Derecho Tributario.

domicilio; ni para las exenciones y exoneraciones. Y, lo que es gravísimo, la modificación de los elementos cuantitativos integradores de la contribución del BANAVIH, como la definición de la base de imposición y las alícuotas del aporte, quedan a la libre discrecionalidad de la Autoridad Administrativa y escapan del principio de la legalidad.²⁴

Jurídico formales. En relación a las consecuencias jurídicas formales no se aplica el COT en materia de Administración y actividad tributaria.²⁵ Y en particular, no se aplica el COT en materia de procedimientos administrativos.²⁶ Igualmente no se aplica el COT en materia de Actos Administrativos y de Recursos Administrativos.

En esta materia se aplica el de Derecho Administrativo formal. El régimen jurídico general es el establecido en la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos, “LOPA”, para la regulación de la actividad administrativa. Y el régimen jurídico especial aplicable a las facultades de la Administración del BANAVIH, en particular en relación a la liquidación de estos ingresos, es el establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y en la Ley Orgánica del Sistema de la Seguridad Social, en cuanto sean aplicables, conjuntamente con el régimen jurídico del sistema de finanzas públicas.

En relación a la recaudación de la prestación pecuniaria, se aplica la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado,²⁷ y, eventualmente, la LOHPN si se despejan las dudas sobre su irregular derogación.²⁸ En materia de Revisión de los Actos Administrativos: la revisión de oficio y los recursos administrativos, el régimen jurídico aplicable es el establecido en la “LOPA”. Y el régimen sancionatorio es el establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. No existe, pues, un régimen especial de garantías procedimentales para el ciudadano frente a la Administración como ocurre con la prestación tributaria.

Jurisdiccionales. Las consecuencias jurisdiccionales son las siguientes: La jurisdicción contencioso tributaria no será competente para conocer las pretensiones relacionadas con el BANAVIH, la jurisdicción competente es la contencioso administrativa. No se aplica el COT en materia jurisdiccional, sino la Ley Orgánica de la Jurisdicción Contencioso Administrati-

24 Por ejemplo, la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat establece en el artículo 29 N° 5 en relación a la alícuota aplicable a la base de cálculo del aporte que: “El aporte mensual a la cuenta de ahorro obligatorio para la vivienda de cada trabajadora o trabajador a que se refiere este artículo, así como la participación del patrono y del trabajador podrán ser modificados por el Ministerio de Poder Popular con competencia en materia de vivienda y hábitat. En todo caso, el aporte no podrá ser menor al tres por ciento (3%) establecido en este artículo”.

25 Facultades, atribuciones, funciones y deberes de la Administración Tributaria.

26 Procedimiento de recaudación en caso de omisión de declaraciones. Procedimiento de verificación. Procedimiento de fiscalización y determinación. Procedimiento de repetición de pago. Procedimiento de recuperación de tributos. Procedimiento de declaratoria de incobrabilidad. Procedimiento de intimación de derechos pendientes. Procedimiento de consultas.

27 Ley Orgánica de la Administración Financiera del Sector Público, dictada por la Comisión Legislativa Nacional, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 36.920 de 28-03-2000. Reformada por Ley publicada en la *Gaceta Oficial* N° 37.606 de 09-01-2003. Reformada de nuevo y publicada en la *Gaceta Oficial* N° 39.465 de fecha 14 de julio de 2010; y en la *Gaceta Oficial* N° 39.556 del 19 de noviembre de 2010. La última reforma apareció en la *Gaceta Oficial* N° 39.893 de 28-03-2012.

28 La Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional fue derogada de manera irregular, por la Ley derogatoria parcial de la Ley Orgánica de la Hacienda Pública Nacional, publicada en la *Gaceta Oficial* N° 39.238 de 10-08-09.

va, ya que, la jurisdicción contencioso tributaria es exclusiva y excluyente.²⁹ No son, por tanto, aplicables los procesos previstos en el COT: Recurso Contencioso Tributario. Juicio ejecutivo. Medidas cautelares. Amparo Tributario. Transacción judicial. Arbitraje tributario. Además, no se aplica la jurisprudencia tributaria. Y, en materia de Juicio ejecutivo se aplica el procedimiento de Ejecución de Créditos fiscales previsto en el Código de Procedimiento Civil en el artículo 653.

Aspectos prácticos Jurídico formales. Algunos de los aspectos prácticos y específicos que afectan concretamente a los “contribuidores”, los trabajadores y las empresas, como sujetos pasivos de esta prestación pecuniaria forzosa, ahora, no tributaria, son los siguientes: 1.- Si el patrono hace la retención al trabajador de su “aporte”, y no lo entera al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, “FAOV”, se considera como un delito de apropiación indebida, previsto en el artículo 470 del Código Penal Venezolano 2.- Se declara la imprescriptibilidad de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda, “FAOV”, de tal manera que cualquier deuda que se tenga por este concepto no prescribe. 3.- La potestad fiscalizadora del BANAVIH del cumplimiento de esta prestación pecuniaria forzosa no tributaria, se regirá por los procedimientos establecidos en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y en la LOPA. 4.- La base de cálculo de la prestación pecuniaria forzosa del BANAVIH será el “salario integral”, según lo previsto en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Es de entenderse, como consecuencia del carácter no tributario del “aporte” al BANAVIH, que no se aplica el “salario normal” establecido en la legislación laboral como base de cálculo del monto de la prestación forzosa. 5.- En materia sancionatoria se aplica lo establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. 6.- La Sentencia N° 1.771 de fecha 28-11-11 de la Sala Constitucional del TSJ, contraria y cambia toda la reiterada jurisprudencia que hasta la fecha venía aplicando la Sala Político Administrativa del mismo TSJ. Lo que significa una nueva confrontación entre ambas Salas del máximo tribunal, en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

VII. CONCLUSIONES: LA HUÍDA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Con la estructura jurídica bifamiliar conformada por la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat y la Sentencia de la Sala Constitucional del TSJ N° 1.771 de fecha 28-11-11, se promueve una seria ruptura y resquejamiento del Derecho Tributario venezolano, que continuará produciéndose en otras contribuciones como lo anuncia la propia sentencia.

Con ello se pretende crear un nuevo sistema de contribuciones parafiscales no tributarias, que le permita al Ejecutivo Nacional meter la mano en los bolsillos de los contribuyentes en cualquier momento, sin el obstáculo que significa someterse al Derecho Tributario. Se busca dejarle el campo libre al Poder Ejecutivo para administrar a su discrecionalidad el importante Sistema de Seguridad Social Venezolano, y para crear contribuciones parafiscales no tributarias en todos los sectores de la vida económica y social, y permitir su manejo sin mayores prevenciones jurídicas y con la mayor discrecionalidad. En nuestra opinión el caso del BANAVIH es un ensayo y el comienzo del desmontaje del Derecho Tributario venezolano, mediante un relajamiento profundo del principio de la legalidad que lo rige, para permitirle al Ejecutivo Nacional conducir administrativamente a sus anchas todo el sistema tributario parafiscal.

29 COT. Art. 330.

Lo que significa que se tiene la pretensión de crear un sistema fiscal paralelo al tributario, que sin el obstáculo del principio de la legalidad responda directamente a los designios administrativos y políticos del Poder Ejecutivo. Con el deliberado propósito de ir eliminando el ordenamiento tributario como cauce para el actuar de la Administración y de que todo el sistema de prestaciones forzosas adquiera carácter reglamentario y escapen a la legalidad. Ello es así porque en la lógica de los modelos socio-económicos como el comunista que se pretende instalar aquí, no se respeta ni la propiedad ni la libertad, y lo que está ocurriendo con la ruptura del Derecho Tributario es otra manifestación de la deliberada intención de destruir la propiedad privada en Venezuela.

El Derecho tributario se fundamenta en dos grandes principios: el de la legalidad como una manifestación del principio del consentimiento al impuesto, y el de la propiedad privada. No es entonces de extrañar que la ruptura que se está deliberadamente provocando del sistema tributario venezolano, sea la consecuencia directa de crear un sistema impositivo que responda a los criterios de la economía administrativa y de la propiedad colectiva de los medios de producción. Esto no es difícil de adivinar pues si se estudia cualquier manual de Derecho que exponga el modelo jurídico de las sociedades y los sistemas colectivistas, donde se tiende a suprimir la propiedad particular, transferirla a la colectividad y confiar al Estado la distribución de la riqueza, se observa cómo hay un alineamiento ideológico y político sobre la teoría marxista-leninista del Estado y la Sociedad que tiene sus efectos directos sobre el Derecho Tributario. En la ex-República Democrática Alemana, “el socialismo real (“real existierender sozialismus”) que estaba caracterizado por el poderío del partido socialista unificado (SED), el centralismo democrático, la planificación de la economía y el régimen socialista de la propiedad, estaban en oposición radical con un derecho administrativo que establece las competencias, las obligaciones y restricciones sobre la actividad administrativa y sobre los órganos de la administración, y que garantiza los derechos de los ciudadanos”. “Las nociones de “legalidad socialista” y de “Estado de Derecho socialista”, no implica ninguna de las restricciones y obligaciones del Estado de Derecho. El Derecho era únicamente un instrumento destinado a permitir la realización de los objetivos de la “clase de los trabajadores y de su partido marxista-leninista” (“Art. 1-I de la Constitución de la RDA de 1968/1974), o más precisamente, a conferir el poder a un grupo de funcionarios del partido socialista unificado situados en la cúpula de la jerarquía”³⁰ El Derecho administrativo fue abolido en 1958 en la República Democrática Alemana como rama autónoma del Derecho por razón de sus “tendencias burguesas”.

Las consecuencias negativas de la ruptura del Derecho Tributario venezolano son enormes, en términos de inseguridad jurídica para las empresas y los trabajadores, por igual, como sujetos pasivos sometidos forzosamente a la prestación pecuniaria del BANAVIH. No existe un régimen jurídico uniforme para esta categoría de parafiscalidad no tributaria. Se dejan las prestaciones pecuniarias, las “cotizaciones” de la seguridad social para ser reguladas por el Derecho Administrativo y, cada una de ellas va a crear un régimen jurídico especial lo que es una idea contraria a la de la codificación.

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

30 Hartmut Maurer. *Droit Administratif Allemand*. LGDJ. Paris. 1994. p. 29.

En mi opinión, en el Derecho venezolano no cabe la posibilidad de que existan contribuciones obligatorias pecuniarias no tributarias, pues cualquier contribución pecuniaria forzosa y las parafiscales en particular tienen en nuestro Derecho Constitucional la naturaleza de tributos, ya que, la Constitución contiene una auténtica reserva de Derecho Tributario para este tipo de prestaciones pecuniarias obligatorias y por tanto la huida del mismo choca frontalmente con la Ley fundamental. Ésta establece una verdadera garantía institucional de Derecho Tributario que la hace inmodificable por el legislador ordinario.³¹

Finalmente con este caso del BANAVIH se plantea una crisis del Derecho venezolano pues se desconoce sin fundamento alguno, que el otorgamiento de la naturaleza tributaria a este tipo de contribuciones es una consecuencia del Estado Social y de la Democracia tributaria.³²

31 En términos similares a como ha reflexionado la doctrina en relación con la huida del Derecho Administrativo al cual el Derecho Tributario está íntimamente ligado y vinculado en su esencia. Ver: Martín-Retortillo Baquer Sebastián. *El Derecho Civil en la Génesis del Derecho Administrativo y de sus Instituciones*, Civitas, Madrid 1996, p. 217.

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