

El Decreto N° 9.048 sobre el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. “Aspectos tributarios”

Serviliano Abache Carvajal
Profesor de la UCV, UCAB,
Universidad Metropolitana y UCT

Ramón Burgos-Irazábal
Profesor del Centro Internacional de Actualización Profesional
de la Universidad Católica Andrés Bello

Resumen: *En el presente trabajo se repasan las regulaciones normativas anteriores a la vigente, del régimen prestacional de vivienda y hábitat, así como la jurisprudencia que fue pacífica y reiterada sobre el carácter tributario del aporte, y la nueva jurisprudencia que desconoce tal naturaleza, para luego hacer unos breves comentarios sobre el Decreto N° 9.048 y el aporte en cuestión.*

Abstract: *This paper reviews the normative regulations previous to that in force about the housing and habitat regime, as well as the jurisprudence that was peaceful and settled on the tax nature of the contribution, and new case law that denied such nature, according with the Decree No. 9.048.*

Palabras clave: *Contribución parafiscal de nómina, jurisprudencia, falacias, seguridad jurídica, cosa juzgada.*

Key words: *Payroll tax, case law, fallacies, legal certainty, double jeopardy.*

I. ACLARATORIA

No es éste un trabajo exhaustivo de *parafiscalidad*¹, ni se ocupa de sustentar la *naturaleza tributaria* del aporte que regula el Decreto N° 9.048 sobre el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat² (en adelante, el Decreto), la cual –al margen de la jurisprudencia más reciente– ya ha sido sostenida con rigurosidad y detenimiento en la doctrina³. Lo que preten-

1 Para ello, *vid.* por todos: Ruan Santos, Gabriel, *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*, Ediciones Liber, trabajo monográfico 1, Caracas, 2008.

2 Publicado en *Gaceta Oficial* N° 39.945 del 15 de junio de 2012.

3 Al respecto, *vid.*, entre otros: Carmona Borjas, Juan Cristóbal y d’Vivo Yusti, Karla, “Consideraciones jurídicas sobre los aportes correspondientes al régimen Prestacional de vivienda y hábitat”, *Revista de Derecho Tributario*, N° 120, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2008;

demos es hacer un recuento del tema, aprovechando el dictado del Decreto, con fines de ilustrar someramente cuál ha sido la normativa anterior a la vigente que ha regulado la materia, así como la jurisprudencia del *antes y ahora*.

Una vez realizado lo anterior, comentaremos una palpable y curiosa contradicción en materia tributaria entre la más reciente jurisprudencia y el Decreto, debiéndose tener en cuenta que no presentaremos, por las limitaciones de espacio, un análisis detallado de la misma, acaso unos comentarios generales y descriptivos con matices críticos.

II. LAS REGULACIONES NORMATIVAS ANTERIORES. UN RECUENTO

Sin adentrarnos en los antecedentes legislativos del Sistema de Seguridad Social⁴ dentro del cual se encuentra el Régimen Prestacional⁵ de Vivienda y Hábitat⁶, nos limitaremos a señalar los antecedentes normativos de este último.

Puntualmente, la Ley de Política Habitacional del 14 de septiembre de 1989, fue el primer instrumento normativo que desarrolló una política orientada a la contingencia del “derecho a la vivienda”, implementando un sistema que involucraba a los empleados y obreros, empleadores y patronos, tanto del sector público cuanto del privado, para el “aporte” mensual que comportaba el llamado *ahorro habitacional*⁷, el cual se consignaba en instituciones hipo-

Carmona Borjas, Juan Cristóbal y d’Vivo Yusti, Karla, “Naturaleza jurídica de los aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio para la vivienda, en el marco de las sentencias números 1771 y 120 de fechas 28 de noviembre de 2011 y 22 de febrero de 2012, emanadas de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia”, *Revista de Derecho Tributario*, Nº 135, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas, 2012, en imprenta; Andrade Rodríguez, Betty y de Paz Garmendia, Natalia, “Naturaleza jurídica y base de cálculo de las contribuciones establecidas en la Ley de Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat” en Dupouy, Elvira y de Valera, Irene (Coords.), *Temas de Actualidad Tributaria. Homenaje a Jaime Parra Pérez*, Academia de Ciencias Políticas y Sociales-Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Serie Eventos Nº 27, Caracas, 2009.

4 Cuya Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social vigente fue publicada en *Gaceta Oficial* Nº 5.891 Extraordinario, el 31 de julio de 2008, la cual regula los aspectos fundamentales del mencionado Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat en cuanto a la definición de su objeto, ámbito de aplicación, naturaleza y regulación jurídica, administración de fondos, financiamiento, rectoría y gestión.

5 El artículo 7 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social define al Régimen Prestacional como “...*el conjunto de normas que regulan las prestaciones con las cuales se atenderán las contingencias, carácter, cuantía, duración y requisitos de acceso; las instituciones que las otorgarán y gestionarán; así como su financiamiento y funcionamiento*”.

6 No obstante, es importante señalar que la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social establece que dicho instrumento recogerá contingencias como el “derecho” a la vivienda y hábitat que gozan de garantía constitucional, ello en virtud de que tal denominado “derecho” es parte de la seguridad social, y cuyo fin es el de garantizar a todas las personas sujetas a su ámbito de aplicación la progresiva satisfacción del acceso a una vivienda digna. Para ello, el régimen prestacional de vivienda y hábitat –en atención al concepto de régimen prestacional– estaría conformado por recursos financieros provenientes de fuentes nacionales e internacionales, públicas y privadas, recursos fiscales, parafiscales y ahorro individual, incluyendo también los recursos no tradicionales como las tierras, bienhechurías, recursos humanos e industriales. Para un estudio crítico sobre la categorización jurídica de los llamados “derechos sociales” como *derechos subjetivos*, vid. Arias Castillo, Tomás A., “La sentencia Nº 1002/2004 y el derecho a la salud en Venezuela”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Universidad Central de Venezuela*, Nº 128, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas, Caracas, 2007, pp. 123-155.

7 Ex artículo 16 de la Ley en referencia.

tecarias regidas por la Ley General de Bancos y Otros Institutos de Crédito y por la Ley del Sistema Habitacional de Ahorro y Préstamo. Fue con dicha Ley que se creó el Consejo Nacional de la Vivienda⁸.

De igual forma, la Ley de Política Habitacional en comentarios, previó la posibilidad que las personas naturales que no estuvieran laborando bajo relación de dependencia pudieran incorporarse al sistema en lo que se refiere al ahorro habitacional. Cabe resaltar que la base de cálculo⁹ (*i. e.* base imponible) del mencionado aporte estaría constituida por la *remuneración mensual básica del empleado o trabajador, entendida esta como el sueldo básico asignado al cargo, en el caso de los funcionarios públicos, y, en el de los trabajadores, la cantidad fija que, como cuota mensual o diaria éstos percibían a cambio de su labor ordinaria sin pago extra de ninguna naturaleza.*

Luego, en *Gaceta Oficial* N° 4.959 Extraordinario del 15 de diciembre de 1993, fue publicado el Decreto N° 3.270, mediante el cual se dictó la Ley de Política Habitacional, la cual conservó los conceptos de ahorro habitacional y no modificó la base de cálculo.

Posteriormente, en *Gaceta Oficial* N° 36.574 del 4 de noviembre de 1998, fue publicada la Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, cuya modificación más relevante radicó en la referencia al artículo 133 de la Ley Orgánica del Trabajo sobre la utilización del *salario normal* como medida de la base de cálculo para el aporte, *ex* artículo 20, tercer aparte.

Como tema relevante a los fines parafiscales, el Decreto en referencia estableció que el Consejo Nacional de la Vivienda tendría a partir del 1° de enero de 1999, carácter de instituto autónomo con personalidad jurídica, autonomía administrativa, funcional y patrimonio propio distinto al del Fisco Nacional.

Para el 30 de octubre de 2000, mediante *Gaceta Oficial* N° 37.066, fue dictada la Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango y Fuerza de Ley que Regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, en el que se utilizan nuevas denominaciones como *aporte obligatorio*¹⁰ y Fondo Mutual Habitacional.

El 8 de junio de 2005, mediante *Gaceta Oficial* N° 38.204, se dictó la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat con cambios importantes, entre ellos la sustitución del Fondo Mutual Habitacional por los Fondos de Ahorro Obligatorios y Voluntarios para la Vivienda. Se introduce la denominación de *ingreso total mensual* para establecer la base de cálculo y se crea el Banco Nacional de Vivienda y Hábitat "BANAVIH", organismo que vino a sustituir al Consejo Nacional de la Vivienda.

Luego hubo dos reformas parciales de la mencionada Ley, la primera de fecha 26 de diciembre de 2006, y la segunda el 28 de diciembre de 2007, publicadas en *Gacetas Oficiales* N° 38.591 y N° 5.867 Extraordinario, respectivamente, en las que la base de cálculo no sufrió modificaciones.

8 También conocido como el CONAVI, organismo rector de la Política Nacional de Vivienda, que mediante la implementación del Decreto-Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional, determina las bases de la Política Habitacional del Estado.

9 *Ex* artículo 19 de la Ley en comentarios.

10 Equivalentes a las ya conocidas y tradicionales cuentas de *ahorro habitacional*, concepto utilizado en las leyes anteriores.

Ahora bien, los cimientos del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, tal y como los conocemos, hoy fueron establecidos por el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat publicado en *Gaceta Oficial* N° 5.889 Extraordinario del 31 de julio de 2008, la cual derogó expresamente toda la normativa anterior y cualquiera otra que colidiere con ella.

Finalmente, en *Gaceta Oficial* N° 39.945 del 15 de junio de 2012, fue publicado el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, objeto de estos comentarios.

III. LA JURISPRUDENCIA: ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL *ANTES Y AHORA*

1. *La jurisprudencia del antes: antecedentes de la posición reiterada y pacífica de la jurisprudencia en torno a la naturaleza tributaria del aporte establecido en la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat. Hacia una (frustrada) estructuración de la confianza legítima*

En el devenir de los distintos instrumentos normativos que han regulado el Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, se aprecian inconsistencias en cuanto a la naturaleza jurídica del aporte y a su base de cálculo; ello ha generado tales conflictos entre aportantes y el órgano exactor que han sobrevenido en litigios en los Tribunales de la República con competencia en materia tributaria.

Al respecto, es importante destacar una serie de decisiones de los órganos de la administración de justicia, específicamente de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en los que, a pesar de que la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social y la propia Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat desconocen el carácter tributario del aporte, las decisiones de la mencionada Sala hicieron justicia respecto a la verdadera naturaleza tributaria del mismo.

En este sentido, sin adentrarnos en comentar tales sentencias –pues son varios los trabajos que se han ocupado de ello¹¹–, vamos a enumerar las más importantes de los últimos años que tratan específicamente lo relacionado con la naturaleza tributaria del aporte:

(1) De la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia:

a. Sentencia N° 01928 del 27 de julio de 2006. Caso: *Inversiones MUKAREN C.A. vs. CONAVI*. La misma reconoce el carácter tributario del aporte establecido en la Ley que regula el Subsistema de Vivienda y Política Habitacional y, específicamente, lo clasifica como una contribución especial.

b. Sentencia N° 01007 del 18 de septiembre de 2008. Caso: *Festejos Mar, C.A. vs. BANAVIH*. Ésta de igual modo reconoce el carácter parafiscal de la obligación establecida en cabeza de los patronos y empleados de contribuir al sistema habitacional obligatorio¹².

11 Al respecto, *vid.* los trabajos relacionados en la nota al pie N° 3.

12 Esta sentencia fue ratificada, entre otros, en los siguientes fallos: sentencia N° 01102 del 22 de julio de 2009. Caso: *Vehicle Security Resources de Venezuela, S.A. vs. BANAVIH*; sentencia N° 01127 del 29 de julio de 2009. Caso: *Estructuras Nacionales, S.A. (ENSA) vs. BANAVIH*; sentencia N° 01540 del 28 de octubre de 2009. Caso: *Alimentos Kellogg, S.A. vs. BANAVIH*; sentencia N° 00153 del 9 de febrero de 2011. Caso: *ASAP-Empresa de Trabajo Temporal, C.A. vs. BANAVIH*.

Ahora bien, evidentemente la fijación de la naturaleza jurídica del aporte como tributaria exige, entre otras cosas, la asunción de límites cuantitativos a la base de cálculo, en consideración de los postulados que informan al Derecho tributario. En esos términos lo establecía el Parágrafo Cuarto del artículo 133 de la otrora Ley Orgánica del Trabajo (hoy artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores) en el que se establecía que cuando el patrono se encontrase obligado a efectuar alguna contribución, tasa o impuesto, el mismo se calcularía sobre la base del *salario normal* del trabajador. No obstante, el artículo 172 de la Ley Orgánica del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat sobre la cual versaron las decisiones que a continuación nos referimos, establece que la base de cálculo del aporte es sobre el *salario integral* (teniendo en cuenta que el artículo 113 de la Ley Orgánica del Subsistema de Seguridad Social no precisa cuál es la base de cálculo). Por tal antinomia normativa, es que la jurisprudencia ha tenido una importancia capital en el esclarecimiento de las posturas, pues una meramente legalista y otra sobre la base de los principios rectores del Derecho tributario exigían que la Administración de Justicia tomara parte.

En efecto, los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario mantuvieron pacíficamente el criterio de acuerdo al cual la base de cálculo para el aporte establecido en la Ley en comentarios es el *salario normal*, como se evidencia, entre otros, en los siguientes fallos:

(1) De los Tribunales Superiores de lo Contencioso Tributario:

a. Tribunal Superior Segundo de lo Contencioso Tributario.

i. Sentencia N° 0040/2008 del 2 de mayo de 2008. Caso: *Clover International, C.A. vs. CONAVI*.

b. Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario.

i. Sentencia N° 1373 del 28 de febrero de 2009. Caso: *Venced, S.A. vs. BANAVIH*.

c. Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario.

i. Sentencia N° 139/2009 del 3 de diciembre de 2009. Caso: *Comercializadora Snack's, S.R.L. vs. BANAVIH*¹³.

Ahora bien, consistente con los precedentes de instancia, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de igual modo reiteró pacíficamente el criterio sobre el cual la base de cálculo de los aportes de tipo parafiscal es el *salario normal*, dejándolo sentado en varias sentencias, como la indicada a continuación:

(2) De la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia:

d. Sentencia N° 00290 del 15 de febrero de 2007. Caso: *Digas Tropiven, S.A.C.A vs. INCE*¹⁴.

13 Criterio ratificado en los siguientes fallos: sentencia N° 060 del 19 de mayo de 2009. Caso: *Omnilife de Venezuela, C.A. vs. BANAVIH*; sentencia N° 052 del 11 de mayo de 2009. Caso: *GTME de Venezuela, S.A. vs. BANAVIH*; sentencia N° 052 del 20 de julio de 2010. Caso: *Comercializadora Snack's, S.R.L. vs. BANAVIH*.

14 Criterio también reiterado en los siguientes fallos: sentencia N° 01540 del 3 de diciembre de 2008. Caso: *Cótecnica Caracas, C.A. vs. INCES*; sentencia N° 00273 del 26 de febrero de 2009. Caso: *H.L. Boulton & CO, S.A. vs. INCES*; sentencia N° 00296 del 4 de marzo de 2009. Caso: *La Electricidad de Caracas vs. INCES*; sentencia N° 00761 del 3 de junio de 2009. Caso: *Comunicaciones Corporativas*

Sin embargo, más allá de la reiterada y pacífica jurisprudencia antes indicada y dada la franca contradicción legislativa imperante sobre el tema, el propio BANAVIH interpuso ante la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, un recurso de colisión entre los artículos 113 de la Ley Orgánica del Sistema de Seguridad Social, el artículo 113 de la otrora Ley Orgánica del Trabajo y el artículo 172 de la Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat.

Tal interposición, generó la sentencia interlocutoria identificada con el N° 1209 del 23 de julio de 2008, mediante la cual la Sala Constitucional admitió la acción de colisión. Posteriormente la misma Sala admitió un nuevo recurso de colisión, esta vez interpuesto por N.A. Metaltubos, C.A. mediante sentencia N° 557 del 13 de mayo de 2009 y a su vez ordenó la acumulación con el caso antes mencionado.

Es en fecha 22 de febrero de 2012 que la Sala Constitucional –mediante sentencia N° 120– decidió que no existía colisión de norma alguna, por cuanto, según el fallo, el mecanismo adecuado para el esclarecimiento de la naturaleza tributaria del aporte, no era el recurso de colisión de normas sino el de interpretación de ley, por una parte, y por la otra, el objeto y la finalidad del artículo 30, numeral 1°, del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, es completamente distinto a lo dispuesto en el parágrafo cuarto, del artículo 133, de la Ley Orgánica del Trabajo.

Al respecto la Sala Constitucional indicó que: *“Tal ha sido el esclarecimiento que esta Sala dio sobre los aspectos controvertido sobre la naturaleza de los aportes destinados al sistema de vivienda y hábitat cuando analizó en la sentencia núm. 1771/2011 que los aportes realizados por patronos y trabajadores al sistema prestacional de vivienda y hábitat no son de naturaleza tributaria; sino que son una modalidad de ahorro que puede estar a disposición de los trabajadores para la adquisición o remodelación de viviendas, por lo que el uso facultativo de los fondos para esa finalidad hacía de por sí que dicha obligación no sea de naturaleza tributaria”*.

2. *La jurisprudencia del ahora: el aniquilamiento de la seguridad jurídica, de la confianza legítima y de la cosa juzgada tras la sentencia N° 1.771 del 28 de noviembre de 2011, que declaró con lugar la solicitud de revisión constitucional del fallo N° 1.202 del 25 de noviembre de 2010, de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia*

El pasado 28 de noviembre de 2011, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia dictó la sentencia N° 1.771 en la que declaró “con lugar” la solicitud de revisión interpuesta por los apoderados judiciales del BANAVIH, del fallo N° 1.202 del 25 de noviembre de 2010 de la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia¹⁵.

C.C.D., C.A. vs. INCES; sentencia N° 00227 del 10 de marzo de 2010. Caso: *CONDSUD, C.A. vs. BANAVIH*; sentencia N° 01550 del 4 de noviembre de 2009. Caso: *BANAVIH vs. Banco Plaza, C.A.*

15 Teniendo en cuenta que el presente no es un estudio exclusivo de la sentencia en cuestión y apenas hacemos unas breves consideraciones sobre la misma, resulta de consulta obligatoria el trabajo de Fraga Pittaluga, Luis, “La imprescriptibilidad de los aportes al FAOV y el levantamiento de la cosa juzgada”, texto de la conferencia dictada el 9 de marzo de 2012, en el Foro *La Parafiscalidad en el Contexto Actual de Venezuela*, organizado por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, consultado en http://www.fragasanchez.com/index.php?option=com_content&task=view&id=21&Itemid=9, 6 de agosto de 2012, en el cual se plantean interesantes reflexiones en torno a (i) la *imprescriptibilidad de los aportes*, específicamente, sobre la eventual plausibilidad de la declaratoria de imprescriptibilidad del derecho a los aportes al FAOV vs. la injustificada imprescriptibilidad del ejercicio de las potestades

En dicho fallo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció el carácter tributario del aporte al FAOV, teniendo como consecuencia inmediata la inaplicación de las normas (reglas y principios) del sistema tributario (Constitución, Código Orgánico Tributario, etc.), a dicho aporte, entre ellas, las correspondientes al régimen de prescripción de la obligación tributaria, de conformidad con los artículos 55 y 56 del Código¹⁶.

Aunado a lo anterior, amén de extraer del ámbito de aplicación del Derecho tributario el aporte al FAOV, no conforme con dejar sin aplicación los mencionados artículos 55 y 56 del Código, la sentencia declaró que la obligación de efectuar el mencionado aporte es “imprescriptible”, esto es, no sólo carece de prescripción tributaria al haberse desnaturalizado dicha obligación, sino que tampoco prescribirá de acuerdo a cualquier otra norma del ordenamiento jurídico de conformidad con lo decidido por la Sala Constitucional.

Para llegar a esta conclusión, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia incurrió en varias *falacias argumentativas*¹⁷, entre otras, en la *falacia de la negación de las consecuencias adversas*¹⁸, de acuerdo a la cual se señalan las consecuencias o resultados negativos que se siguen de una afirmación o posición, como una *razón* para rechazar su verdad o justificación. En efecto, en este caso la Sala Constitucional señala la prescripción tributaria de la obligación de realizar el aporte (la consecuencia adversa o negativa) que se sigue de la naturaleza tributaria de la misma, como razón para desnaturalizar o cambiar la naturaleza de dicho aporte y, con ello, se siguió la siguiente línea argumentativa:

- (i) si el aporte no es una contribución parafiscal, luego no es un tributo;
- (ii) si no es un tributo, luego no aplican las normas tributarias de la Constitución y el Código Orgánico Tributario;
- (iii) si no aplica el Código Orgánico Tributario, luego no aplica el régimen de prescripción de la obligación tributaria.

Como justificación de su pseudo-argumentación, la Sala Constitucional “interpretó” los principios de progresividad e irrenunciabilidad de los derechos de los trabajadores, el principio de interpretación más favorable al mismo y la noción del “Estado Social de Derecho y de

administrativas de fiscalización, determinación, liquidación y sanción del BANAVIH; y (ii) la *inviolabilidad de la cosa juzgada*, de conformidad con el artículo 49.7 de la Constitución, así como la pérdida del carácter *extraordinario y excepcional* de la revisión constitucional, habida cuenta la extensión de los efectos de la sentencia a otros fallos que no fueron objeto de revisión.

16 Este criterio se ha reiterado en las sentencias N° 120 del 22 de febrero de 2012 y N° 00739 del 21 de junio de 2012, de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia.

17 Entendiendo por *falacia*, un razonamiento que en apariencia es bueno, pero que realmente no lo es. Sobre las falacias y su clasificación, *vid.* Atienza, Manuel, *El Derecho como argumentación. Concepciones de la argumentación*, Ariel, Barcelona, 2006, pp. 106-108; Atienza, Manuel, *La guerra de las falacias*, Librería Compas, 3ª edición ampliada, Alicante, 2008; Vega Reñón, Luis, *Si de argumentar se trata*, Montesinos, 2ª edición, Madrid, 2007, pp. 180 y ss.; Vega Reñón, Luis y Olmos Gómez, Paula (Eds.), *Compendio de lógica, argumentación y retórica*, Editorial Trotta, Madrid, 2011, pp. 249-253; y Martínez Zorrilla, David, *Metodología y argumentación*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pp. 245 y ss.

18 “Consiste en señalar las consecuencias o resultados negativos que se siguen de cierta afirmación, posición, punto de vista, decisión, etc., como una *razón* para rechazar su verdad o justificación”. (Cursivas del autor). Martínez Zorrilla, David, *Metodología... cit.*, p. 263.

Justicia” consagrado en el artículo 2 de la Carta Magna¹⁹, que a su decir coloca como interés superior al trabajador y, con ello, deduce el carácter imprescriptible del deber de los patronos de aportar al FAOV.

De este modo, la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia desconoció a todas luces la evidente naturaleza tributaria del aporte en cuestión, habida cuenta que el mismo es:

- (i) una prestación patrimonial,
- (ii) establecida por Ley,
- (iii) exigida por el poder de imperio y
- (iv) destinada al cumplimiento de los fines del Estado.

Lo anterior es de clara importancia, debido a que, al calificar como tributos, los aportes deben forzosamente estar sometidos a los principios y reglas que conforman el ordenamiento jurídico-tributario venezolano, con todas sus consecuencias, entre ellas, la prescripción de la obligación tributaria.

Igualmente, al no considerarse que el aporte tiene carácter tributario, entonces el mismo no está limitado en su base de cálculo (base imponible) al salario *normal*, de conformidad con el artículo 107 de la Ley Orgánica del Trabajo, las Trabajadoras y los Trabajadores–LOTTT (antes artículo 133, parágrafo cuarto de la otrora Ley Orgánica del Trabajo) sino que se determinará sobre la base del salario *integral*.

Lo anterior pudiera significar, entre otras cosas (i) que las obligaciones nacidas a partir de la sentencia no estarán sujetas a prescripción, con el problema adicional que por la oscuridad del pronunciamiento pudiera la Sala Constitucional considerar que (ii) sus efectos abarquen incluso las obligaciones prescritas al momento del dictado de su fallo, que sería equivalente a entender renacida una obligación ya extinguida, que, de ser el caso, también haría necesario tomar en cuenta a título de contingente sus intereses moratorios y eventuales sanciones por incumplimiento. Nada más peregrino.

Asimismo, la situación resulta más grave aún, pues la mencionada decisión fijó sus efectos en el tiempo indicando que el criterio establecido en ella debe aplicarse a todas aquellas sentencias sobre la misma materia y que hayan contrariado este nuevo criterio²⁰, por lo

19 Teniendo en cuenta las múltiples referencias que a lo largo de esta sentencia –y tantas otras– se hacen a lo “social”, a la “justicia social” y al “Estado Social de Derecho” –cláusulas, por demás, antitéticas–, resulta más que oportuno tener en cuenta el interesante debate sobre la cláusula del Estado Social sostenido entre los profesores José Ignacio Hernández y Tomás A. Arias Castillo en el Seminario de Profesores de Derecho Público de la Universidad Monteávila. En dicho Seminario, el profesor Hernández publicó un trabajo intitulado *Estado Social y Libertad de Empresa en Venezuela: Consecuencias Prácticas de un Debate Teórico*, el cual fue criticado por el profesor Arias Castillo en *Vendiendo Utopías: Una Respuesta al Profesor José Ignacio Hernández*. Luego, el profesor Hernández publicó *La Constitución Fabulada: Breve Contra Réplica a la Respuesta del Profesor Tomás Arias Castillo*, y el profesor Arias Castillo cerró con *Una Réplica no es una Contrarréplica: Contrarréplica al Profesor José Ignacio Hernández*. Los cuatro trabajos pueden consultarse en el blog del Seminario: www.seminarioprofesoresderechopublico.blogspot.com

20 A tenor literal, se indicó que (p. 57): “Se **ACUERDA** el carácter extensivo de la presente decisión, a todas **aquellas sentencias que versen sobre la misma materia** y que hayan contrariado el criterio establecido por esta Sala Constitucional en cuanto a los Aportes al Fondo de Ahorro Obligatorio de Vivienda (FAOV)”. (Énfasis añadido).

que vale la pena preguntarse: ¿cómo un criterio *posterior*, puede ser contrariado por sentencias *anteriores* a su dictado?, ¿no es ello, acaso, ilógico? Como luce evidente, lo cierto es que la sentencia N° 1.771 –al igual que la reciente sentencia N° 00739 del 21 de junio de 2012²¹– viola la *garantía de la cosa juzgada*, establecida en el artículo 49.7 de la Constitución²², en la medida que ni los Juzgados Superiores de lo Contencioso Tributario que hayan dictado sentencias en esta materia, ni ningunos otros (e.g. las Cortes de lo Contencioso Administrativo) pueden *modificar* dichos fallos²³.

Lo anterior, representa una preclara violación a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima del justiciado, pues habiendo cosa juzgada y, en consecuencia, el establecimiento/reconocimiento de una situación jurídica subjetiva que hizo nacer derechos y obligaciones para las partes del litigio de manera definitiva –v.g. los recursos contencioso tributarios ya decididos–, no es posible obviar dichas situaciones jurídicas ya concretadas y consumadas, por lo que pretender retrotraer los efectos de la sentencia *a otros casos*, resulta violatorio a los derechos constitucionales más fundamentales de los contribuyentes.

Respecto a la fijación de los efectos de la sentencia en el tiempo, es importante destacar que es muy distinto aplicar el criterio arriba indicado a los procesos por iniciarse –ni siquiera a los procesos en curso, porque el contribuyente tenía la legítima expectativa al iniciar su litigio de obtener unos resultados iguales a los pacíficamente reiterados y asumidos por la jurisprudencia para ese momento–, que hacerlo para juicios terminados, que hayan quedado firmes, pues en este último caso, como lo hemos expuesto, la decisión del Tribunal ya ha generado derechos en cabeza del contribuyente respecto de la materia debatida: *ya hay cosa juzgada*.

21 Mediante la cual, entre otras cosas (p. 62): “Se **ORDENA** a los tribunales que conforman la jurisdicción especial contencioso tributaria, para que en acatamiento de la sentencia N° 1.171 (sic) de fecha 28 de noviembre de 2011, dictada con carácter vinculante por la Sala Constitucional de este Alto Tribunal, remitan todas las causas que cursan por ante dichos tribunales, **incluyendo las sentenciadas**, a la Unidad de Recepción y Distribución de Documentos (U.R.D.D.) de las Cortes de lo Contencioso Administrativo, para su distribución y conocimiento”. (Énfasis añadido).

22 Artículo 49 de la Constitución: “El debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: (...) 7. Ninguna persona podrá ser sometida a juicio por los mismos hechos en virtud de los cuales hubiese sido juzgada anteriormente”.

23 “La garantía de la cosa juzgada, también conocida a través del aforismo latino «*non bis in idem*» o no dos veces lo mismo, persigue evitar la instauración de sucesivos procesos, entre las mismas partes, que actúen con el mismo carácter que en el proceso anterior (elementos subjetivos), cuando la pretensión verse sobre los mismos hechos y con fundamento en el mismo título (elementos objetivos). “La garantía de la cosa juzgada es una exigencia de las sociedades civilizadas, que requieren conocer por razones de seguridad jurídica, de confianza legítima y de buena fe cuando un asunto ha quedado resuelto de manera definitiva.” Una vez que un asunto ha sido resuelto por una sentencia o por un acto de autocomposición procesal (conciliación, transacción o convenimiento) que haya sido debidamente homologado por el órgano jurisdiccional y que ha adquirido firmeza, aquella o éste se tornan inimpugnables, al no poder ser revisados por ningún otro órgano jurisdiccional; se hacen inmutables, pues no pueden ser modificados ni por el tribunal que los dictó, ni por ningún otro tribunal o poder del Estado; y también son coercibles, porque pueden ser ejecutados de manera forzosa”. Hernández-Mendible, Víctor Rafael, “Los derechos constitucionales procesales”, en Brewer-Carías, Allan R., y Hernández-Mendible, Víctor Rafael (Directores), *El contencioso administrativo y los procesos constitucionales*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Estudios Jurídicos N° 92, Caracas, 2011, p. 111.

Lo anterior no sería óbice para que alguien se plantease –en un Estado de Derecho o, por lo menos, en un *estado de manifiesta ingenuidad* en la realidad actual–, impugnar estas sentencias, saltando la pregunta ¿ante quién?

Quizás ahora más que nunca, resulta difícil no recordar aquel atinado título de un trabajo del Prof. Brewer-Carías “*Quis custodiet ipsos custodes: de la interpretación constitucional a la inconstitucionalidad de la interpretación*” y, obviamente, su contundente contenido²⁴.

IV. EL DECRETO N° 9.048 Y EL APORTE DE AHORRO OBLIGATORIO

Más allá de la denominación de “aportes de ahorro obligatorio”²⁵, y estando plenamente sustentada la indiscutible *naturaleza tributaria* de los mismos, luce más que curioso que en el Decreto –al margen de la reciente jurisprudencia–, se mantienen *menciones tributarias* en el Título VIII–De los Convenios de Pago, Fraccionamiento y Plazos, específicamente en el artículo 82, párrafo segundo, de acuerdo al cual:

“Párrafo Segundo: Los fraccionamientos y plazos para el pago a los que se refiere este artículo no se aplicarán en los casos de obligaciones provenientes de tributos retenidos o percibidos. No obstante, en estos casos, la Administración Tributaria podrá conceder fraccionamientos o plazos para el pago de los intereses moratorios y las sanciones pecuniarias generadas con ocasión a los mismos”. (Énfasis añadido).

Lo cierto es que el Ejecutivo, en un *lapsus mentis* –o en un acto de inconsciente confesión–, hizo nuevamente referencia expresa a las obligaciones provenientes de tributos y a la propia Administración Tributaria, con lo cual, más allá de los deseos de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, deja ver que la cuestión no está clara –o *si lo está*, más bien– para los propios encargados de la normativa.

Por otro lado, en el Decreto no se hace mención alguna al inconstitucional carácter “imprescriptible” que le reconoció la citada jurisprudencia, que de plano atenta contra el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 299 de la *norma normarum*, y si se tiene en cuenta que el Decreto es posterior a la sentencia, lo lógico –en esa “lógica”– hubiese sido que se positivizara tal inconstitucionalidad –como ha ocurrido en el pasado en otras materias–, de manera que el silencio absoluto sobre la cuestión abre el camino para considerar que, como es correcto, dicha obligación no es “imprescriptible”. En definitiva, el Decreto continúa regulando un “aporte” de manifiesta naturaleza tributaria, y que, como todo tributo, prescribe de acuerdo a las reglas contenidas en los artículos 55 y 56 del Código Orgánico Tributario, más allá de los inconstitucionales y falaces fallos dictados recientemente sobre la materia.

24 Vid. Brewer-Carías, Allan R., “*Quis custodiet ipsos custodes: de la interpretación constitucional a la inconstitucionalidad de la interpretación*”, en *Crónica sobre la “in” justicia constitucional. La Sala Constitucional y el autoritarismo en Venezuela*, Editorial Jurídica Venezolana, Colección Instituto de Derecho Público-Universidad Central de Venezuela N° 2, Caracas, 2007, pp. 47-79, especialmente el desarrollo que plantea sobre la inconstitucional ampliación por parte de la Sala Constitucional de su potestad para revisar sentencias y la relatividad del principio constitucional de la cosa juzgada.

25 Sobre esta calificación, vid. Carmona Borjas, Juan Cristóbal y d’Vivo Yusti, Karla, “Naturaleza jurídica...” *cit.*, en imprenta.

Finalmente, al ser el aporte en cuestión un tributo, y al estar reservada al Código Orgánico Tributario la materia sancionatoria de conformidad con su artículo 79²⁶, no le está dado al Decreto tipificar ilícitos fiscales, de manera que, sin entrar en mayores consideraciones que lucen innecesarias, los artículos 91, 92 y 93 reformados en el Capítulo II - De las Sanciones del Título IX - Del Control y del Régimen Sancionatorio, así como los demás no reformados que integran dichos Capítulo y Título, carecen de validez y eficacia alguna por razones de inconstitucionalidad.

V. CONCLUSIÓN

Para terminar este trabajo, sólo podemos señalar que el vigente Decreto sigue regulando una contribución parafiscal, por lo que, ahora con mayor razón, están en plena vigencia las críticas y observaciones formuladas en el seno de la doctrina sobre el tema, al margen de la reciente “jurisprudencia”, *realidad que no puede taparse con un dedo*, aunque el mismo sea del “Máximo Garante de la Constitución”.

26 Artículo 79 del Código Orgánico Tributario: “**Las disposiciones de este Código se aplicarán a todos los ilícitos tributarios**, con excepción a los previstos en la normativa aduanera, los cuales se tipificarán y aplicarán de conformidad con las leyes respectivas”. (Énfasis añadido).