

Naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas

Legal Nature of the Social Responsibility Duty Provided for in the Public Procurement Law

Natureza jurídica do compromisso de responsabilidade social previsto na Lei de Contratações Públicas

BETTY ANDRADE RODRÍGUEZ¹

Universidad Católica Andrés Bello - Caracas, Venezuela

Fecha de recepción: 25 de agosto de 2015

Fecha de aprobación: 17 de octubre de 2015

Página inicial: 257

Página final: 294

Resumen

El compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas establece la obligación de los contratistas del Estado de efectuar aportes, prestar servicios o desarrollar obras de interés público. Dichas obligaciones podrían ser calificadas o bien como tributos o como otro tipo de prestaciones públicas a cargo de los ciudadanos sustentadas en su deber de responsabilidad social. El presente trabajo tiene como finalidad proveer nuestros comentarios acerca de la naturaleza jurídica de la institución.

Palabras clave

Responsabilidad social, Tributos, Prestaciones patrimoniales públicas.

1 Abogado *Summa Cum Laude* egresada de la Universidad Católica Andrés Bello. Especialista en Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Doctora en Ciencias, Mención Derecho de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de la Cátedra de Derecho Financiero en la Universidad Católica Andrés Bello. Profesora de la Cátedra Imposición Municipal de la Universidad Central de Venezuela. Profesora de la Cátedra Contencioso Tributario en la Maestría en Gerencia Tributaria de la Universidad Metropolitana.

* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Betty Andrade Rodríguez. *Naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social previsto en la Ley de Contrataciones Públicas*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 257, Bogotá D.C., mayo 2016.

Abstract

The social responsibility duty provided for in the Public Procurement Law establishes the obligation of the contractors of the State to pay contributions, provide services or develop works of public interest. These obligations could be qualified either as taxes or another kind of public duties owed by the citizens founded on their social responsibility. This paper aims to provide our comments on the legal nature of the obligation.

Keywords

Social responsibility, Taxes, Public economic duties.

Resumo

O compromisso de responsabilidade social previsto na Lei de Contratações Públicas estabelece a obrigação dos contratistas do Estado de efetuar aportes, prestar serviços ou desenvolver obras de interesse público. Ditas obrigações poderiam ser qualificadas ou bem como tributos ou como outro tipo de apresentações públicas a cargo dos cidadãos sustentadas em seu dever de responsabilidade social. O presente trabalho tem como finalidade objetivo prover nossos comentários acerca da natureza jurídica da instituição.

Palavras-chave

Responsabilidade social, Tributos, Prestações patrimoniais públicas.

Sumario

Introducción; 1. Características del compromiso de responsabilidad social, 1.1. Fundamento constitucional de las obligaciones de responsabilidad social, 1.2. Antecedentes del compromiso de responsabilidad social, 1.3. Regulación legal, 1.4. Naturaleza jurídica de acuerdo con la jurisprudencia venezolana, 1.5. A modo de conclusión preliminar: Características del compromiso de responsabilidad social, 1.6. Nuestra posición: Naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social, 1.7. Aplicación analógica del Código Orgánico Tributario a las prestaciones patrimoniales de carácter público; 2. Tratamiento fiscal y contable del compromiso de responsabilidad social, 2.1. Costos, 2.2. Tributos, 2.3. Gastos amortizables, 2.4. Gasto normal y necesario para la producción del enriquecimiento; 3. Conclusiones; 4. Bibliografía.

Introducción

La Ley de Contrataciones Públicas² tiene como propósito, tal como lo indica su artículo 1º, *“regular la actividad del Estado para la adquisición de bienes, prestación de servicios y ejecución de obras, con la finalidad de preservar el patrimonio público, fortalecer la soberanía, desarrollar la capacidad productiva y asegurar la transparencia de las actuaciones de los contratantes sujetos al presente decreto con rango, valor y fuerza de ley, coadyuvando al crecimiento sostenido y diversificado de la economía”*.

Esta normativa regula en su articulado la obligación general de los entes que contraten con el Estado, de asumir un *compromiso de responsabilidad social* relacionado con la atención de demandas sociales —definidas como tales en el propio texto de la ley—. Tales demandas sociales, como se indica en la norma, pueden estar referidas a la ejecución de obras, creación de empleos, formación de los integrantes de la comunidad, venta de bienes a precios solidarios, aportes en dinero a programas sociales o cualquier otra acción que *“satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del órgano o ente contratante”*.

Este compromiso de responsabilidad social deriva de la obligación de los particulares de asumir funciones de responsabilidad social, de acuerdo con lo señalado en los artículos 132, 135 y 299 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela³.

Lo cierto es que esta institución constituye una obligación de fuente legal y constitucional tanto para el oferente —ente estatal— como para el contratista, quienes deberán tener presente este compromiso tanto durante los actos preparatorios del contrato público, como en su celebración y ejecución. Así, entonces, el compromiso de responsabilidad social constituye una obligación de fuente legal, cuyos elementos son desarrollados en un contrato, en el marco definido en la ley pero cuyo contenido es acordado entre las partes, que implica la asunción de deberes patrimoniales a cargo de los particulares orientados a la satisfacción de las demandas sociales.

Tales elementos, por sí mismos, constituyen aspectos de duda suficiente para analizar si el referido compromiso puede o no ser calificado como tributo, resultándole, en consecuencia, aplicables de manera íntegra las disposiciones reguladoras de la materia tributaria, sí y solo si, se determina que son tributos. De ello dependería, igualmente, su tratamiento como un elemento del costo de la obra pública a ser ejecutada, así como la posibilidad de su consideración para el

2 Gaceta Oficial 6.154 (19, noviembre, 2014).

3 Publicada en Gaceta Oficial 36.860 (30, diciembre, 1999).

cálculo del Impuesto sobre la Renta y la calificación que tendría dentro del mismo tributo, como costo o gasto.

A fin de procurar aportar algunas consideraciones sobre el punto sometido a análisis, procedemos a revisar los antecedentes locales de la institución en comentarios, para posteriormente efectuar nuestras consideraciones acerca de su naturaleza jurídica y las consecuencias derivadas de su calificación, especialmente en el marco del Impuesto sobre la Renta.

1. Características del compromiso de responsabilidad social

1.1. Fundamento constitucional de las obligaciones de responsabilidad social

El Estado Venezolano constituye, de acuerdo con el artículo 2º de su Texto Constitucional, un Estado Democrático y Social de Derecho y de Justicia, en donde toda actuación estatal gira necesariamente en torno al bienestar de la persona. De esta forma, en el Estado Social, la Administración debe acometer directa o indirectamente la prestación de servicios que satisfagan necesidades individuales que no pueden ser alcanzadas por el individuo, conforme a la tesis de Forsthoff. Igualmente y siguiendo la posición de Abendroth, en el Estado Social es nota esencial la planificación democrática centralizada y el control democrático de la reestructuración económica y social⁴.

En este entendido, es nota característica del Estado social de derecho la existencia de un conjunto de normas que regulen las relaciones humanas, debiendo el Estado garantizar el funcionamiento del proceso económico y la justa distribución de las riquezas. Su contenido, en consecuencia, no se opone, sino que se apoya en la existencia de la propiedad privada, a la cual resulta atribuida una función social⁵, en el entendido de que la propiedad constituye elemento esencial para la protección de la persona como miembro de la sociedad, pero

4 Cfr. Gerardo Meil Landwerlin. *El Estado social de derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teóricas para dos posiciones políticas*. Revista de Estudios Políticos (Nueva Época). N° 42. Universidad Complutense. Noviembre-diciembre de 1984. pp. 211-225.

5 Así lo señaló la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión del 24 de enero de 2002, caso *Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (Asodevivilara)*. En efecto, la Sala indica: '*También es necesario apuntar que derechos como el de propiedad o el de la libre empresa no quedan abolidos en un Estado Social, sino que quedan condicionados en muchas áreas, al interés social, y en ese sentido deben interpretarse las leyes, toda vez que "... el fortalecimiento de la sociedad requiere del fortalecimiento del propio Estado. Pero no ciertamente de 'cualquier Estado', sino de uno que realice los valores democráticos y que reconociendo sus responsabilidades públicas, sea capaz también de aceptar sus límites*' (Nuria Cunill Grau. *Repensando lo público a través de la sociedad*. Nuevas formas de gestión pública y representación social. Nueva Sociedad. p. 17)''.

cuyo contenido deberá ser delimitado en función de los intereses del resto del colectivo.

Conforme a lo anterior, el reconocimiento de que Venezuela es un Estado social de derecho implica necesariamente el establecimiento de obligaciones y controles que permitan igualdad de oportunidades a sus ciudadanos, evitando abusos, así como estableciendo deberes de cooperación entre los distintos componentes de la sociedad. De esta forma, el Estado debe procurar la elevación del nivel de vida de la población, lo cual se logra no solo a través de las actividades desarrolladas directamente por el Estado, sino mediante el establecimiento de obligaciones y derechos de los ciudadanos, que permitan una justa redistribución de la riqueza. Así, a decir de la propia Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, *“también son elementos inherentes al Estado social de derecho, la solidaridad social (artículos 2º, 132 y 135 constitucionales) y la responsabilidad social (artículos 2º, 132, 135 y 299 constitucionales). De las normas citadas se colige que el Estado Social no solo crea obligaciones y deberes al Estado, sino que a los particulares también”*.

Concretamente, sobre la responsabilidad social, la Sala la califica como la necesaria contribución con el Estado para alcanzar los fines de bienestar social general. En palabras de la Sala:

“La responsabilidad social de los particulares viene señalada por la Constitución y las leyes, y comprende la contribución con el Estado para que cumpla con los fines de bienestar social general (artículo 135 constitucional), las responsabilidades establecidas puntualmente en la Constitución (artículo 94 eiusdem); la obligación compartida con el Estado de coadyuvar con la satisfacción del derecho de las personas a una vivienda adecuada, segura, cómoda, higiénica, con servicios básicos esenciales (artículo 82 constitucional); obligación que es mayor para los particulares que se dedican o están autorizados para actuar en el área de la política habitacional.

La responsabilidad social de los particulares que actúan dentro del régimen socio-económico, está plasmado en el artículo 299 constitucional que reza: *“...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*

6 Sentencia de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia en la decisión del 24 de enero de 2002, caso *Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (Asodevopilara)*.

mediante una planificación estratégica democrática, participativa y de consulta abierta”.

En áreas socio-económicas nace una responsabilidad social para los particulares que el Estado autoriza para obrar en ellas, y éstos, además, deben respetar 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 (artículo 299 ya citado).

La corresponsabilidad también se ejerce sobre los ámbitos económico, social, político, cultural, geográfico, ambiental y militar (artículo 326 constitucional).

Luego, el Estado social de derecho no solo crea deberes y obligaciones para el Estado, sino también en los particulares, los cuales —conforme a las normas transcritas— serán de mayor exigencia cuando el sector privado incide en áreas socio-económicas⁷.

Como puede verse, la conformación política venezolana determina la obligación tanto del Estado como de los particulares de contribuir con la elevación del nivel de vida de la población, lo cual habilita al Estado al establecimiento de deberes a cargo de las personas privadas que permitan, de acuerdo con sus posibilidades, lograr dicho fin. Así se deriva, no solo de la consagración de Venezuela como un Estado social de derecho, sino de normas expresas incluidas en el texto constitucional en desarrollo de esta forma estatal, como es el caso de los artículos 132⁸, 135⁹ y 299¹⁰.

7 Cursivas de la Sala.

8 *“Toda persona tiene el deber de cumplir sus responsabilidades sociales y participar solidariamente en la vida política, civil y comunitaria del país, promoviendo y defendiendo los derechos humanos como fundamento de la convivencia democrática y de la paz social”.*

9 *“Las obligaciones que correspondan al Estado, conforme a esta Constitución y a la ley, en cumplimiento de los fines del bienestar social general, no excluyen las que, en virtud de la solidaridad y responsabilidad social y asistencia humanitaria, correspondan a los o a las particulares según su capacidad. La ley proveerá lo conducente para imponer el cumplimiento de estas obligaciones en los casos en que fuere necesario. Quienes aspiren al ejercicio de cualquier profesión, tienen el deber de prestar servicio a la comunidad durante el tiempo, lugar y condiciones que determine la ley”.*

10 *“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”.*

En la delimitación del concepto de responsabilidad social se toman en cuenta elementos tales como ética, calidad de vida de los trabajadores y de la comunidad local, aumento de las expectativas legales, comerciales y públicas de los ciudadanos frente a la empresa, compromiso cultural, entre otros¹¹.

De esta forma, los deberes de responsabilidad social tienen un fundamento constitucional distinto del que sustenta la obligación de los ciudadanos de contribuir, a través de los tributos, a la satisfacción de las necesidades colectivas. Con ello, podría afirmarse que la responsabilidad social tiene, entre sus potenciales formas de expresión, la asunción de obligaciones tributarias por los ciudadanos, recogida en el artículo 133 del Texto Fundamental¹². Sin embargo, no se trata de la única forma en la cual pueden traducirse las obligaciones de responsabilidad social. Así, entonces, todo tributo es expresión de un deber de responsabilidad social, pero no todo deber de responsabilidad social sería, en consecuencia, un tributo.

1.2. Antecedentes del compromiso de responsabilidad social

Como es propio de un sistema legislativo dinámico y mutable el ordenamiento jurídico venezolano ha pasado por varias etapas en el reconocimiento del compromiso de responsabilidad social y el establecimiento de obligaciones relacionadas con este, siendo que su regulación normativa se inicia en las disposiciones de rango sublegal para terminar con un reconocimiento formal en la Ley de Contrataciones Públicas.

11 Explica Hernández-Mendible que las ideas que han inspirado el desarrollo de la responsabilidad social, son las siguientes: "a) **La responsabilidad social como función económica de producir.** *Crear toda la riqueza que sea legalmente posible y reinvertirla ... por ende mejorar la rentabilidad de la propia empresa, lo que se traducirá en una mayor contribución al sufragio de las cargas públicas;* b) **La responsabilidad social considerada como proteccionismo paternalista.** *Ello implica que la empresa pague una retribución justa a los trabajadores, mejore las condiciones de trabajo, colabore en la adquisición de sus viviendas y fomente los centros de salud, educativos y deportivos para los empleados y sus familias,* c) **La responsabilidad social fundamentada en la solidaridad.** *La responsabilidad social entendida como filantropía corporativa se justifica en razones de solidaridad y desarrollo social ... para lograrlo la empresa debe ayudar a los menos favorecidos en la sociedad, es decir, que actúa guiada por una motivación racional y a su vez pragmática;* d) **La responsabilidad social entendida como cooperación y reciprocidad.** *Se ha vinculado a la idea de inversión social, la cual se compromete con la solución estructural de la causa del problema y busca el desarrollo efectivo de la comunidad;* e) **La responsabilidad social relacionada con el desarrollo sostenible ...** *ello impone la realización de acciones de la empresa vinculadas a la protección ambiental, que pretenden disminuir al mínimo el impacto negativo de la actividad sobre la población y sobre la comunidad donde esta opera;* f) **La responsabilidad social encuadra en la idea de correspondencia y participación.** *Entendida como ciudadanía corporativa que nace como producto del proceso de la liberalización de la economía y disminución de la intervención del Estado, lo que lleva a que las empresas se involucren en la satisfacción del interés general, dando paso al reto de la globalización positiva"* (Victor Hernández Mendible. *La responsabilidad social en la ley y el reglamento de contrataciones públicas.* Desafíos del Derecho Administrativo Contemporáneo, conmemoración internacional del centenario de la cátedra de derecho administrativo en Venezuela. 1.227-1.258. T. II. Ediciones Paredes, Caracas. (2009).

12 "Toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de impuestos, tasas y contribuciones que establezca la ley".

En este sentido, constituyen antecedentes inmediatos a la regulación actual del compromiso de responsabilidad social empresarial en Venezuela los que se indican a continuación:

- a) El Decreto 3.895 sobre desarrollo endógeno y empresas de producción social, dirigido a las empresas productoras de materias primas y productos semielaborados, con o sin participación del Estado para garantizar el suministro de materias primas e insumos, con el objeto de promover e incentivar la elaboración de bienes de alto valor agregado, de incrementar la producción nacional, la preservación y generación de empleos que impulsen el desarrollo económico del país¹³. En este decreto se hace referencia a un compromiso de transferencia de beneficio a ser asumido por las empresas productoras de materias primas e insumos y transformadoras intermedias, de acuerdo con lo establecido por el Ministerio de Industrias Básicas y Minería.
- b) La Resolución 256-2006, del Ministerio de Industrias Básicas y Mineras que establece expresamente que las Empresas de Producción Social (EPS) asumirán compromisos que generen beneficios en las comunidades en que se desenvuelven, así como las sociedades mercantiles y demás formas asociativas comprometidas con la construcción del nuevo modelo productivo. Está dirigido a toda empresa privada, cualquiera sea su figura mercantil, que manifieste su consentimiento de evolucionar hasta convertirse en una Empresa de Producción Social (EPS), en la medida que asuman voluntariamente mayores compromisos sociales con sus trabajadores, sus familiares y la comunidad donde desarrollan sus actividades¹⁴.
- c) El Manual de Contratación de Petróleos de Venezuela y de sus empresas que establecía las políticas y lineamientos generales que regulaban la contratación¹⁵. De acuerdo con este Manual, desde 2005, Petróleos de Venezuela (PDVSA) venía exigiendo a sus contratistas la asunción de un compromiso de responsabilidad social que sería variable entre el 2% y 5% del contrato.
- d) El Decreto 4.998, mediante el cual se dictan las medidas temporales para la promoción y desarrollo de las pequeñas y medianas industrias, cooperativas y otras formas asociativas, productoras de bienes, prestadoras de servicios y ejecutoras de obras, ubicadas en el país¹⁶. Este decreto define el compromiso de responsabilidad social de la siguiente forma: “*todos aque-*

13 Decreto 3.895. Gaceta Oficial 38.271 (13, septiembre, 2005).

14 Resolución 256-2006. Gaceta Oficial 38.462 (20, junio, 2006).

15 Víctor Hernández Mendible. Ob. cit., pp. 1227-1258.

16 Decreto 4.998. Noviembre 20 de 2006. Gaceta Oficial 38.567.

*llos acuerdos donde se establezca al menos un Compromiso relacionado con: la creación de nuevos empleos permanentes, formación socio productiva de nuevos integrantes de la comunidad, venta de bienes a precios solidarios, por ofertas sociales para la ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario, aportes en dinero o especie a programas sociales desarrollados por el estado, o a instituciones sin fines de lucro*¹⁷. En este decreto por primera vez se da contenido expreso a la figura del compromiso de responsabilidad social. Mediante este decreto se pretendió contribuir a la sostenibilidad de las pequeñas y medianas empresas, las cooperativas y otras formas asociativas venezolanas, productoras de bienes, ejecutoras de obras o prestadoras de servicios mediante el establecimiento por parte del ejecutivo nacional de márgenes de preferencia, contratos reservados y la utilización de esquemas de contratación de bienes, servicios y obras, con un valor agregado nacional que permitieran establecer compromisos de responsabilidad social, generación de nuevos empleos, transferencias, complementariedad y adaptabilidad tecnológica, así como la asociatividad para garantizar la calidad y cantidad de la producción demandada por el Estado, en los procedimientos de selección de contratistas.

1.3. Regulación legal

La figura se modela con mayor detalle con posterioridad en el Decreto 5.929 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Contrataciones Públicas publicado en la Gaceta Oficial 5.877 de 14 de marzo de 2008, modificado por la Ley de Reforma Parcial del Decreto 5.929, publicado en la Gaceta Oficial 39.165 del 24 de abril de 2009. Bajo esta normativa se mantiene el concepto expuesto en el Decreto 4.998 de noviembre de 2006 con la salvedad de que se extiende a cualquier otro acuerdo que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del órgano o ente contratante. El artículo 6º de esta normativa define el compromiso de responsabilidad social de la siguiente forma:

“19. Compromiso de Responsabilidad Social: Son todos aquellos acuerdos que los oferentes establecen en su oferta, para la atención de por lo menos una de las demandas sociales relacionadas con:

1. La ejecución de proyectos de desarrollo socio comunitario.
2. La creación de nuevos empleos permanentes.
3. Formación socio productiva de integrantes de la comunidad.

17 Decreto 4.998. Artículo 3.10.

4. Venta de bienes a precios solidarios o al costo.
5. Aportes en dinero o especie a programas sociales determinados por el Estado o a instituciones sin fines de lucro.
6. Cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del órgano o ente contratante”.

De esta forma, con la entrada en vigencia de la Ley de Contrataciones Públicas se regula por primera vez a través de actos de rango legal el compromiso de responsabilidad social, que hasta ese momento solo se encontraba previsto en normativas sublegales.

Actualmente la Ley de Contrataciones Públicas de 19 de noviembre de 2014, publicada en la Gaceta Oficial 6.154, contempla en su exposición de motivos la necesidad del cumplimiento del compromiso de responsabilidad social por parte de las empresas que desean contratar con el Estado, como una obligación a través de la cual se pueden brindar beneficios reales a la sociedad venezolana, mediante aportes en dinero o en especie, que eleven el desarrollo económico y el bienestar social.

El compromiso de responsabilidad social está actualmente recogido en el artículo 6.24¹⁸ de la Ley de Contrataciones Públicas, el cual dispone que los oferentes en los procesos de contrataciones públicas deberán ofrecer compromisos para la atención de, al menos, una de las demandas sociales reguladas en la referida norma. Por su parte, el artículo 29 de la Ley de Contrataciones Públicas, determina la finalidad del referido beneficio de la siguiente forma:

“El compromiso de responsabilidad social tiene por finalidad garantizar el cumplimiento de lo establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, respecto de 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”.

Conforme a lo indicado, el compromiso de responsabilidad social constituye una obligación legal establecida a cargo de los participantes u oferentes, que debe ser fijada por el órgano o ente contratante en su pliego de condiciones¹⁹ o en

18 Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 6.24: “A los fines del presente decreto con rango, valor y fuerza de ley, se define lo siguiente ... 24. *Compromisos de Responsabilidad Social: 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./ Cualquier otro que satisfaga las necesidades prioritarias del entorno social del contratante”.*

19 Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 66.15.

las condiciones de contratación y asumido por aquellos en sus ofertas, debiendo ser cumplido por el beneficiario a quien se adjudique el contrato.

Ello implica, en consecuencia, que constituye una *obligación* tanto para el ente público contratante, como para el contratista. Es tan claro el carácter obligatorio de esta figura, que la ausencia de la referencia al compromiso de responsabilidad social en los referidos documentos —el pliego de condiciones y la oferta—, hace nulo el proceso de contratación pública. El artículo 76.8 de la Ley de Contrataciones Públicas indica que deberán rechazarse las ofertas “*que se presenten sin la declaración jurada del cumplimiento del compromiso de responsabilidad social, cuando este sea exigible*”²⁰.

Inclusive, es claro que el compromiso de responsabilidad social forma parte de las obligaciones contractuales, por lo cual su inejecución podría ser calificada como incumplimiento de una cláusula contractual²¹.

De esta forma, no existe libertad de establecer o no el compromiso de responsabilidad social en los contratos públicos, dado que se trata de una obligación contractual de origen legal, cuyo contenido debe ser delimitado por las partes.

En tal sentido, la Ley de Contrataciones Públicas establece los extremos cuantitativos del compromiso de responsabilidad social, indicando que cuando el monto total de la oferta del beneficiario, incluyendo los tributos, es superior a las dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 UT), debe asumir el compromiso de destinar al proyecto ofrecido de responsabilidad social el 3% sobre el monto del contrato²². Igualmente, se establece en la Ley de Contrataciones Públicas la obligación de culminar la obra antes del cierre del contrato administrativo, como forma de garantizar el efectivo cumplimiento del compromiso de responsabilidad social²³. En caso que la obligación sea pagada con aporte en dinero y no espe-

20 Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 3º: “*El compromiso de responsabilidad social no se exigirá para la adquisición de bienes, prestación de servicios y ejecución de obras contratados directamente entre los órganos y entes señalados en el artículo 3º de la Ley de Contrataciones Públicas o cuando la selección del contratista es encomendada a estos órganos o entes*”.

21 Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 118.3: “*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: ... 3. Cumplimiento del compromiso de responsabilidad social*”.

22 Anteriormente, el Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas fijaba el monto de este compromiso en un monto mínimo del 1% y un máximo del 5% del monto del contrato, el cual asumirían los contratistas beneficiarios de la adjudicación.

23 Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 36: “*A los fines de garantizar el cumplimiento del compromiso de responsabilidad social, el plazo de ejecución de la obra o proyecto social debe ser menor al plazo de la ejecución de la actividad u objeto del contrato principal, para asegurar su terminación y entrega a entera satisfacción de la comunidad beneficiada, antes o en la misma fecha del cierre administrativo del contrato, para ello se estipulará el compromiso ofrecido en las cláusulas del contrato que se suscriba*”.

cie, se deberá hacer depósito en el Fondo de Responsabilidad Social, el cual se creará como patrimonio separado e independiente del Tesoro Nacional²⁴.

Sobre su naturaleza, el artículo 30 de la Ley de Contrataciones Públicas indica que constituye una “obligación contractual para el beneficiario de la adjudicación y su ejecución debe estar debidamente garantizada”. El carácter contractual de la obligación en referencia es reforzado en el artículo 37 del Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas, que obliga al ente contratante a vigilar la incorporación del compromiso de responsabilidad social dentro de las cláusulas del contrato adjudicado²⁵. Por su parte, el artículo 39 del Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas señala, en una norma de confusa redacción, que el compromiso en referencia puede revestir la misma naturaleza del objeto de la contratación que realiza el órgano o ente contratante, lo cual, en nuestro entender, reitera la calificación legal de la obligación en referencia como contractual²⁶.

1.4. Naturaleza jurídica de acuerdo con la jurisprudencia venezolana

Así mismo, respecto a la naturaleza del compromiso de responsabilidad social se ha pronunciado la Sala Político-Administrativa de nuestro máximo Tribunal en sentencia N° 01218, caso *la Oriental de Seguros, C.A. contra el Municipio Baruta del Estado Miranda*, de fecha 6 de agosto de 2014, al negar que este compromiso participe de la misma naturaleza que las obligaciones tributarias, determinando que se trata de una obligación pecuniaria de carácter legal que responde al deber constitucional de coadyuvar al desarrollo del bienestar social según los artículos 132 y 135 de la Constitución. En ese sentido:

“resulta oportuna la cita de la sentencia dictada por esta Sala Nro. 00257 de fecha 19 de febrero de 2014, que estableció:

... ‘La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, cuya esencia resulta de un alto y eminente contenido social, elevó a rango constitucional los deberes de responsabilidad social de los ciudadanos, quienes deben ser solidarios y responsables en la vida civil, política y comunitaria del país. Así lo hizo ver la Sala Constitucional en la Sentencia 85 de fecha 24 de enero

24 De acuerdo con la disposición transitoria tercera de la Ley de Contrataciones Públicas el manejo del Fondo de Responsabilidad Social se mantendrá según las normas señaladas en el Reglamento —aún vigente— publicado en Gaceta Oficial 39.181 del 19 de mayo de 2009.

25 “La unidad usuaria o unidad contratante debe incorporar o velar que se incorpore el Compromiso de Responsabilidad Social dentro de las condiciones de la contratación, fijando los criterios o elementos que deben comprometerse a cumplir los oferentes”.

26 Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 39: “El compromiso de responsabilidad social es independiente del objeto de la contratación que realiza el órgano o ente contratante, pero puede ser de la misma naturaleza, con el fin de aprovechar las potencialidades y ventajas competitivas de los contratistas beneficiarios de la adjudicación del contrato para satisfacer las necesidades o requerimientos sociales que maneje el órgano o ente contratante”.

de 2002, caso: Asodevipilara, cuando expuso: ‘... el Estado social de derecho no solo crea deberes y obligaciones para el Estado, sino también en los particulares, los cuales (...) serán de mayor exigencia cuando el sector privado incide en áreas socio-económicas ...’ Así, en este caso, la Responsabilidad social se configura con el objetivo de fortalecer la participación ciudadana, en tanto constituye la esencia misma de la democracia participativa y protagónica que preconiza nuestra cláusula de Estado democrático y social de derecho y de justicia consagrado en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. **Se evidencia de igual forma esa obligatoriedad que dispone nuestra carta fundamental, cuando se ordena, por ejemplo, ese Compromiso de Responsabilidad social que es requerido en todas las ofertas presentadas en las modalidades de selección de contratistas previstas en la Ley de Contrataciones Públicas, así como en los procedimientos excluidos de la aplicación de estas, cuyo monto total, incluidos los tributos, superen las dos mil quinientas unidades tributarias (2.500 U.T).** (Artículo 34 del Reglamento de Ley de Contrataciones Públicas, Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 39.181 de fecha 19 de mayo de 2009) (...) Por consiguiente, observa esta Sala que las cantidades que eroguen las instituciones bancarias para cumplir con la Circular SIB-II-GGR-GNP-21495 de fecha 27 de julio de 2011 (aplicable *ratione temporis*), se realizan en atención a la Responsabilidad Social como valor constitucional consagrado en el artículo 2 de la Carta Magna; de allí que dichos pagos se consideren como un auténtico “aporte social” al Servicio Autónomo Fondo Nacional de los Consejos Comunales (Safonacc), que tiene competencia sobre el “manejo financiero de los recursos asignados a los consejos comunales, (...) financiar los proyectos comunitarios, sociales y productivos” (artículo 4º del Reglamento Orgánico del Servicio Autónomo Fondo Nacional de los Consejos Comunales, publicado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela 38.878 de fecha 26 de febrero de 2008). **Así, en razón de lo antes explicado, este aporte social constituye una obligación de naturaleza pecuniaria establecida en una ley no tributaria (Decreto con rango, valor y fuerza de ley de reforma parcial de la ley de instituciones del sector bancario), cuya finalidad específica es la financiación de proyectos de los consejos comunales y otras formas de organización social.** De allí que, en opinión de esta Sala, el fundamento jurídico de dicho aporte social se encuentra en los deberes constitucionales establecidos en los artículos 132 y 135, antes citados, y no propiamente en el deber constitucional de coadyuvar a los gastos públicos mediante el pago de tributos a que alude el artículo 133 de la Carta Fundamental. **No se trata de un tributo, pues, como insisten los demandantes (...)** (Destacado de esta decisión)”.

1.5. A modo de conclusión preliminar: Características del compromiso de responsabilidad social

Conforme a lo antes señalado, quedan claros los siguientes aspectos sobre la regulación actual del compromiso de responsabilidad social:

- a) Constituye una *obligación* de origen *legal*, establecida a cargo del oferente y del contratista en los procesos de contrataciones públicas.
- b) Los límites cuantitativos del compromiso de responsabilidad social están establecidos en la Ley de Contrataciones Públicas, pero la determinación del contenido del compromiso y su cuantía exacta, dependerá del pliego de condiciones y de la oferta presentada.
- c) Una vez adjudicado el contrato, el compromiso de responsabilidad social pasa a formar parte de las *obligaciones contractuales* asumidas por el contratista. El incumplimiento del compromiso de responsabilidad social da lugar a la terminación del contrato. Conforme a la Ley de Contrataciones Públicas su incumplimiento daría lugar a la activación de cláusulas contractuales y no a la aplicación de sanciones previstas en el Código Orgánico Tributario.
- d) Implica asumir obligaciones de dar (entrega de bienes o dinero) o de hacer (ejecutar actividades).
- e) Están destinados a la satisfacción de necesidades prioritarias del entorno social del órgano o ente contratante.

De acuerdo con lo señalado, en nuestra consideración, no existe duda de la vinculación existente entre el compromiso de responsabilidad social y el contrato celebrado con el ente público, en tanto el beneficiario de la adjudicación (i) está obligado a su cumplimiento, a riesgo de la aplicación de las cláusulas penales contractuales establecidas en el convenio suscrito, y (ii) la obtención del lucro relacionado con el contrato solo es posible si el sujeto pasivo asume las obligaciones relacionadas con el compromiso de responsabilidad social.

1.6. Nuestra posición: Naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social

Partiendo de las características antes indicadas, consideramos que es posible sostener que el compromiso de responsabilidad social en referencia reviste la naturaleza de una prestación patrimonial de carácter público, pero no de una obligación tributaria.

Se ha considerado que la definición clásica de tributo implica la existencia de prestaciones patrimoniales coactivas, debidas a un ente público y que se establecen con el propósito de procurar los medios necesarios para satisfacer las necesidades de los entes públicos. Igualmente, la jurisprudencia venezolana ha establecido que debe entenderse por tributo “*la prestación en dinero que la Administración exige en virtud de una ley, para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines*”²⁷. Conforme a esta definición se ha considerado tradicionalmente en Venezuela que resulta característico del tributo que este consista en una obligación pecuniaria debida a un ente público, lo cual difiere del funcionamiento de los compromisos de responsabilidad social.

No obstante, la doctrina ha reconocido la existencia de una serie de formas tributarias atípicas, que se alejan de la definición clásica antes señalada. Estas formas se caracterizarían por tratarse de obligaciones pagaderas en especie o a través de prestaciones de hacer. Bajo esta concepción, debe considerarse tributo cualquier obligación legal de carácter económico que tenga como fin cubrir los gastos del Estado o cumplir sus fines. Sobre estas consideraciones, Romero-Muci sostiene que no es esencial al tributo que este constituya una obligación de dar sumas de dinero a entes públicos, sino que, dado que los tributos pueden responder a fines extrafiscales, para que una obligación tenga esta naturaleza bastaría que responda a fines públicos sectoriales, aunque no implique la entrega de sumas de dinero a entes públicos²⁸.

En este contexto, Ruán Santos considera que los compromisos de responsabilidad social revisten naturaleza tributaria, constituyendo un elemento esencial para esta calificación que el producto respectivo esté destinado a la satisfacción de las necesidades públicas. Así, afirma que PDVSA ha indicado que la obligación en comentarios —que era exigida por esta como requisito de contratación, aun antes de que fuera recogida en la Ley de Contrataciones Públicas—no reviste naturaleza tributaria, por cuanto su producto no está destinado a un ente público; sin embargo “*la doctrina contemporánea prescinde de este requisito, para calificar como tributaria a una carga impuesta por el poder de imperio del Estado en cualquiera de sus manifestaciones, con tal que el producto respectivo se destine al cumplimiento de fines públicos. El carácter público y el poder económico exorbitante de PDVSA dentro de la economía nacional, permite afirmar que esa*

27 Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa. (Caso Inversiones Mukare, C.A.; julio 26 de 2006).

28 Humberto Romero Muci. *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: “El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas*. VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación municipal y exacciones parafiscales. 241 Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Caracas. (2006).

*empresa ejerce prácticamente el poder de imperio del Estado en la selección y contratación de sus proveedores, al menos en el ámbito interno de la economía venezolana, lo cual otorga un significado coercitivo a las referidas cargas aparentemente convencionales*²⁹.

Conforme a ello, parece existir al menos un acuerdo aparente en que las obligaciones tributarias se caracterizan por (i) estar establecidas en la ley, (ii) constituir una prestación de naturaleza obligacional, (iii) tener naturaleza pecuniaria (esto es, contenido económico) —pudiendo, dependiendo de la legislación correspondiente, ser pagadero en efectivo o en especie— y (iv) estar afectado a fines estatales, esto es, identificada con los fines públicos del Estado.

Ante un esfuerzo de lograr una mejor delimitación del concepto, la doctrina moderna ha indicado que un elemento caracterizador de los tributos es la coactividad en su cumplimiento, elemento que, sin duda, está presente en los compromisos de responsabilidad social³⁰, en donde no existe autonomía de la voluntad para la contratación correspondiente.

Sin embargo, el solo hecho de que una determinada obligación sea coactiva no implica que revista naturaleza tributaria. Ello obliga a examinar otros elementos que pueden ser relevantes para su caracterización. En este sentido, dado que la doctrina ha procurado esbozar múltiples criterios para la caracterización de los tributos, sin que exista acuerdo pleno entre todos ellos, estimamos que el análisis de una determinada institución a los fines de poder atribuirle o no naturaleza tributaria requerirá de la revisión de diversos elementos, sin centrarse en uno de ellos, a los fines de poder efectuar una mejor aproximación de la institución en referencia. De allí, consideramos que no es posible atender a la existencia de un criterio único atributivo de la naturaleza tributaria a una figura concreta.

Consideramos, en primer término, que es un elemento relevante para el análisis en comentarios el que la institución se acomode esencialmente en su fun-

29 Gabriel Ruán Santos. El impacto institucional de las exacciones parafiscales. p. 68. Trabajo monográfico 1. Ediciones Liber. (2008).

30 Sobre este particular indica García Novoa que: *“La coactividad sería así una nota definitoria de todo tipo de tributos, aunque a efectos de resolver la cuestión de la coactividad habría que establecer una diferencia entre dos grandes grupos. Por un lado, aquellos tributos en cuyo presupuesto no existe actividad administrativa (impuestos); por otro, aquellos en cuyo hecho imponible se localiza una actividad o servicio que se refiere, afecta o beneficia al obligado”* (César García Novoa. El concepto de tributo. p. 176. Tax Editor. (2009)). En el caso de los impuestos es evidente la coactividad en su cumplimiento, pues la obligación nace con la sola verificación del presupuesto previsto en la ley. En el caso de las tasas, la determinación de la existencia de una obligación coactiva es más difusa, por cuanto puede depender en cierta medida de la voluntad del adquirente del bien o servicio estatal. Así las cosas, no podría determinarse únicamente que la coactividad deviene de la sola prestación del servicio por el Estado, por cuanto esto no lo diferenciaría de los precios, cuyo cumplimiento es obligatorio una vez ejecutado el evento que da lugar a su exigibilidad. Por ello, se ha afirmado que la coactividad en las tasas está relacionada con la obligatoria adquisición del bien o servicio o que este sea indispensable para una vida normal.

cionamiento a una obligación contractual, que puede quedar sometida a un régimen de Derecho Privado.

En tales casos, en la medida en que la obligación nazca de una relación contractual y no de la verificación de un presupuesto de hecho y, así mismo, que sea asumida por el particular como parte de una obligación libremente decidida, estarán dados elementos relevantes que alejarían la figura de su caracterización como tributo³¹. De esta forma, se ha considerado que estos elementos constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público, caracterizadas, muchas veces, por estar constituidas por “*obligaciones que sin duda se calificarían de Derecho Privado, pero que no surgen por la voluntad de las partes sino por el imperio de la ley, a causa de un interés público*”³².

También resulta relevante el hecho de que esta obligación no siempre es establecida, controlada o constituida a favor de un ente estatal³³, pues será fijada por el ente contratante en el proceso de contrataciones públicas que en muchos casos no formarán parte de los órganos de la Administración Pública Central o Descentralizada³⁴. Obviamente, aún más revelador es el hecho de que la figura no dé lugar a los mecanismos recursivos previstos en la norma tributaria, ni a las sanciones correspondientes, ni al seguimiento de los procedimientos de fiscalización y determinación regulares de las obligaciones tributarias.

31 Cfr. César García Novoa. Ob. cit., pp. 185-190.

32 Francisco Cañal García. *La potestad tarifaria en el suministro de aguas*. Tributos, aguas e infraestructuras. 81. Atelier, Barcelona. (2012).

33 Reglamento de la Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 43: “*El compromiso de responsabilidad social no podrá utilizarse para atender requerimientos que formen parte de las obligaciones de los órganos o entes contratantes; así mismo, la adquisición de bienes, prestación de servicios o ejecución de obras que se sugieran para el cumplimiento del compromiso de responsabilidad social en los pliegos o condiciones de contratación no podrán corresponder a las contempladas en los planes operativos de los órganos o entes contratantes*”.

34 En tal sentido, Ley de Contrataciones Públicas. Artículo 3º indica: “*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 Bolivariana de Venezuela 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 estas 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”.

De esta forma, en muchos casos se ha considerado que ciertas instituciones que no revisten claramente naturaleza tributaria efectivamente constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público, género al cual pertenecen los tributos, pero sin que ambas instituciones sean idénticas entre sí. Sobre este tipo de obligaciones —las prestaciones patrimoniales de carácter público—, la doctrina ha indicado que:

“Estas son también obligaciones pecuniarias creadas por ley, pero no tributos porque los sujetos activos no integran la estructura estatal. Por lo tanto, no le son aplicables las normas referentes particularmente al Estado, por ejemplo, las impugnaciones de los actos administrativos mediante los recursos o la acción de nulidad. Pero en virtud de su similitud, los mencionados textos disponen que en principio le son aplicables las normas del Código, salvo disposición expresa en contrario³⁵”.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia española han sentado que es característico de las prestaciones patrimoniales públicas la coactividad en su cumplimiento, elemento que comparten tanto los tributos como la institución en comentarios³⁶. De esta forma, sobre estas prestaciones, se ha indicado:

“Lo importante no sería tanto el régimen jurídico, público o privado, aunque en las prestaciones regidas por la autonomía de la voluntad el régimen sería contractual propio del Derecho Privado, sino que la libertad para obligarse sería ‘real y efectiva’. Esa ausencia de libertad y espontaneidad facultaría para negar la existencia de un verdadero consentimiento individual, como el que se da en las obligaciones regidas por el principio de autonomía de la voluntad, en su manifestación de autodecisión. Así, el Tribunal Constitucional español afirma que ‘lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado en forma libre o espontánea por el sujeto obligado o si el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge la obligación’(FJ 3º)”³⁷.

Si bien tanto los tributos como las prestaciones patrimoniales de carácter público son coactivos, existen otros elementos que permiten la diferenciación de ambas figuras, además de la regulación del Derecho Privado antes reseñada. Vale comenzar por reiterar que las prestaciones patrimoniales de

35 Ramón Valdés Costa. Curso de Derecho Tributario. p. 75. Depalma. (1996).

36 Como ya indicamos, se ha sostenido que las prestaciones patrimoniales de carácter público constituyen el género y los tributos, una tan solo de sus especies.

37 César García Novoa. Ob. cit., p. 179.

carácter público constituyen el género y los tributos una sola de sus especies, lo cual hace claro que los elementos de ellos serán esencialmente comunes. Esto nos obliga a revisar las razones por las cuales se afirma que deben existir diferencias entre ambas instituciones.

En este sentido, aun cuando originalmente se sostenía que las prestaciones patrimoniales de carácter público tenían como especies únicamente a los tributos y las sanciones pecuniarias, hoy en día se ha afirmado que existe, al menos, una figura intermedia entre estas dos categorías. Así, existirían prestaciones patrimoniales de carácter público que no serían calificables como tributos, por no tratarse de exacciones destinadas a la satisfacción de los gastos públicos, ni de sanciones, por no tener como fin la penalización de una conducta ilícita. Ellas, en sí mismas, constituirían —en nuestra propia acepción— prestaciones patrimoniales de carácter público *strictu sensu* o *no tributarias* y representarían una tercera categoría del género en comentarios³⁸. Es respecto a esta categoría que deberían establecerse las diferencias con los tributos y no con el género en comentarios.

No obstante y antes de continuar en la revisión de las características de esta institución, debemos señalar que un sector de la doctrina considera inútiles los esfuerzos de distinción entre los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público. Para este sector, no existió nunca la intención de la creación de una institución separada del tributo pues, (i) la regulación italiana, que dio luz a la expresión *prestación patrimonial*, nunca habría diferenciado ambos componentes, (ii) el principio de capacidad económica no debe ser respetado con la misma fuerza en todas las especies fiscales, permitiendo, en consecuencia, su exigibilidad “*aunque no se constituyan exclusivamente sobre la base del principio de capacidad económica*”, (iii) la necesidad de ingresos nuevos no se resuelve acudiendo a esta hipótesis, pues para ello pueden utilizar las situaciones de monopolio, y (iv) las situaciones a las que las prestaciones patrimoniales de carácter público pretenden dar solución, ya estarían resueltas por medio de las tasas, las contribuciones especiales o los precios públicos. Bajo esta posición, entonces, a la fecha no podría afirmarse, con claridad, la existencia de diferencias entre los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público, ni la utilidad de la institución³⁹.

Una posición como la comentada pone en evidencia, claramente, que aún se encuentra en proceso de construcción y delimitación la relación existente entre

38 Inclusive se ha llegado a afirmar que los precios, cuando sean establecidos como contraprestación por servicios públicos, podrían llegar a calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público, lo cual introduciría otra categoría a las ya referidas (Cfr. Francisco Cañal García. Ob. cit., p. 88).

39 Carmen García, Ascensión Leciñena, María Luisa Mestre. Los créditos con privilegios generales: supuestos y régimen jurídico. p. 125. Reus. (2009).

las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos y los elementos caracterizadores de unas y otros, conduciéndose la doctrina esencialmente a apuntar elementos que derivarían en la no caracterización de una figura como tributo y, en su defecto, su ubicación en la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público, tal como veremos de seguidas.

En todo caso, particularmente entendemos válida la existencia de una categoría constitutiva de obligaciones patrimoniales distintas a los tributos, en donde cada una de ellas podría responder a un fundamento y finalidad diferentes. Como podrá verse de las consideraciones efectuadas en el presente trabajo, aún existe una seria discusión acerca de los elementos diferenciadores entre estas figuras, existiendo acuerdos solo en algunos aspectos. En consecuencia, a los efectos del presente trabajo presentamos los aspectos fundamentales destacados por la doctrina como diferenciadores de ambas instituciones a fin de procurar la determinación concreta de la naturaleza del compromiso de responsabilidad social, sin pretender, con ello, centrarnos en la discusión, en pleno curso, sobre los elementos caracterizadores de las prestaciones patrimoniales de carácter público y los tributos, pues ello sería materia de un trabajo mucho más extenso que el que nos hemos propuesto aquí.

Adicionalmente a la posibilidad de que las prestaciones patrimoniales de carácter público revistan elementos propios del Derecho Privado, aspecto que, en nuestra apreciación, es vital para la revisión de la naturaleza del compromiso bajo análisis, la jurisprudencia española ha sentado cuáles son los elementos característicos de los tributos, lo cual, por argumento a contrario, permitiría definir las características de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. En tal sentido, señala la jurisprudencia española que, además de los elementos apuntados al inicio del presente trabajo, es característica de los tributos (i) que se traten de prestaciones patrimoniales que consistan en obligaciones de dar y no de hacer, (ii) que se traten de prestaciones que satisfagan a los entes públicos directamente y no a particulares —esta posición y la indicada en el punto (i) son disidentes a la doctrina venezolana, tal y como hemos tenido oportunidad de citar anteriormente—, (iii) que constituyan una cesión definitiva de riqueza y no temporal, (iv) que estén destinados al sostenimiento de los gastos públicos y (v) que graven un presupuesto de hecho revelador de la capacidad contributiva⁴⁰.

40 Así, es posible definir los elementos característicos de los tributos y de las prestaciones patrimoniales de carácter público de la siguiente manera: "De lo hasta ahora comentado, es decir, de la jurisprudencia del TC y de las opiniones doctrinales antes citadas, podemos resumir las diferencias y similitudes entre los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público, de la forma siguiente: 1. Comparten una misma característica: la coactividad. 2. Se diferencian en dos aspectos: a) Que el tributo se entrega a un ente público y la prestación patrimonial de carácter público se puede entregar tanto a un ente público como

Un sector de la doctrina es enfático en indicar que este último aspecto no es exclusivo de la materia tributaria. En tal sentido, la doctrina española ha señalado que el principio de capacidad contributiva, si bien informa a la materia tributaria, también es aplicable a las prestaciones patrimoniales de carácter público. Así, se señala que: “*resulta evidente que los principios que se contienen en el art. 31.1 CE no pueden calificarse como tributarios, porque el principio de capacidad económica resulta aplicable también a prestaciones de carácter público con finalidad contributiva que carecen de naturaleza tributaria*”⁴¹. De esta forma y como afirma este sector, el principio de capacidad económica será exigible en estas prestaciones siempre que tengan finalidad contributiva.

Así las cosas, el principio de capacidad contributiva constituye la *causa directa* de la existencia del impuesto, mientras que en otras relaciones, constituye un medio para la medición de la proporcionalidad de la obligación establecida, aun cuando no sea la causa y justificación de su nacimiento. Igualmente, vale citar lo señalado por Ortega Maldonado, para quien el principio de capacidad contributiva debe aplicar a las prestaciones patrimoniales de carácter público aunque en forma más flexible que en la materia tributaria, aplicación que se derivaría, así mismo, del principio de proporcionalidad⁴².

En conexión con lo anterior, aun el sector que sostiene que el principio de capacidad contributiva es exclusivo de la materia tributaria, acepta el estableci-

a un ente privado. b) El tributo tiende a financiar el gasto público y la prestación patrimonial de carácter público tiene una inequívoca finalidad de interés público.

Sin embargo, en nuestra opinión resulta necesario conocer tanto el fundamento constitucional de la obligación de pagar las prestaciones patrimoniales de carácter público, como del fundamento de la obligación de contribuir que informa a los tributos, dado que es posible que ambos difieran. De ser así, habremos encontrado otra diferencia importante entre ambas instituciones” (Juan Manuel Ortega Maldonado. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Revista de Investigación Jurídica N° 1/05. Instituto de Estudios Fiscales. (2005). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investig_juridicas/InvJuridica01_05.pdf).

41 Ángel Aguillo & Esther Bueno. *Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1. CE*. En: Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. p. 63. Editorial Dykinson, Madrid. (2007). Los autores expresan sus ideas de la siguiente forma: “... del art. 31.1 CE se desprende que todas las prestaciones de carácter público o impuestas que tengan como finalidad el sostenimiento de los gastos públicos, deben respetar el principio de capacidad económica, aunque no puedan ser calificadas como tributos porque no concurra en ellas algunos de los elementos que, según acabamos de ver, el Tribunal Constitucional viene atribuyendo a las prestaciones tributarias. / Concretamente, constituyen ejemplos de prestaciones no tributarias que tienen que respetar el principio de capacidad económica algunas de las que acabamos de mencionar. En primer lugar, la prestación personal y la de transporte, prestaciones que aun no siendo tributos (la primera porque no es una prestación patrimonial, la segunda porque no consiste en una cesión definitiva de riqueza: STC 233/1999, de 16 de diciembre), en la medida en que, según señala el art. 128 TRLHL, tienen como finalidad ‘la realización de obras de la competencia municipal, en definitiva, la financiación de gastos públicos, han de observar el principio de capacidad económica” (Ob. cit., p. 62).

42 En tal sentido, el autor indica que: “Consideramos que en esta materia debe actuarse con mucha mesura y entender el principio de capacidad contributiva con bastante flexibilidad. En efecto, creemos puede realizarse el mismo ejercicio que se formula con la reserva de ley en el sentido de que esta es relativa y flexible de acuerdo a la categoría tributaria y al nivel competencial que lo aplica. Estamos pues sugiriendo una

miento de limitaciones a este tipo de prestaciones, en forma similar al principio en comentarios, basado en el respeto al derecho de propiedad y consecuencia de la debida proporcionalidad de las cargas patrimoniales, lo cual es cónsono con lo expuesto en los párrafos anteriores. De esta forma, se afirma que en estas prestaciones debe existir una “*relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y los objetivos perseguidos y, en definitiva, en que dicha injerencia no puede suponer una carga irrazonable*”⁴³.

En nuestra consideración, el hecho de que el compromiso de responsabilidad social regulado en la Ley de Contrataciones Públicas sea establecido —por disposición legal— sobre la base de un 3% del monto del contrato, lo cual podría ser considerado como una medición indiciaria de la capacidad contributiva del sujeto pasivo en atención al ingreso esperado por la ejecución del contrato adjudicado, no sería determinante para atribuir o negar naturaleza tributaria a esta figura, pues, como reseñamos, este principio parece informar tanto a los tributos como a las prestaciones patrimoniales de carácter público. Igualmente, conforme a lo indicado, la determinación de este tope en la ley podría ser representativo directamente del principio de proporcionalidad, si no lo es de la capacidad contributiva.

En otro intento de diferenciación de las figuras en comentarios, otro sector de la doctrina indica que los tributos se caracterizarían por tener como objetivo directo el sostenimiento de los gastos públicos, mientras que las prestaciones patrimoniales *stricto sensu* tendrían finalidades que extrapolarían las estrictamente financieras, buscando, así “*la ordenación de conductas humanas, sea por la vía*

capacidad económica relativa y flexible también a nivel constitucional para las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Sería flexible porque únicamente se aplicaría en aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público que tengan la misma estructura obligacional que los tributos y no en cualquier prestación patrimonial de carácter público.

La flexibilidad a la que nos referimos respecto a la capacidad económica, operaría de la forma siguiente: la capacidad económica como criterio de contribución solo vincularía a los tributos con estructura contributiva, fundamentalmente a los impuestos; en cambio, las figuras con estructura retributiva o conmutativa (tasas y contribuciones especiales) y todas aquellas prestaciones patrimoniales de carácter público a las que nos referimos en el párrafo anterior, su articulación deberá inspirarse en el principio de igualdad, como principio matriz del sistema, pero el criterio para controlar su cumplimiento y sobre todo para justificar las desviaciones del mismo, no es como regla general la capacidad económica, sino otros factores tales como el beneficio obtenido, el coste del servicio prestado, el valor de la prestación recibida, etcétera. En cualquiera de los dos casos, el juicio de proporcionalidad resultará indispensable. Así pues, no debe albergarse duda de que la capacidad económica ya no es un principio exclusivo y excluyente para los tributos, como alguna doctrina sostenía” (Juan Manuel Ortega Maldonado. Tasas sobre molestias y riesgos permitidos. Revista de Investigación Jurídica N° 1/05. Instituto de Estudios Fiscales. (2005). http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investig_juridicas/InvJuridica01_05.pdf).

43 Rafael Gómez-Ferrer. *Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria*. En: X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo, Madrid. 6 y 7 de febrero de 2015. <http://www.aepda.es/AEPDAAdjunto-1154-Las-prestaciones-patrimoniales-publicas-de-naturaleza-no-tributaria-Prof-Gomez-Ferrer-Rincon.aspx>.

de la 'disuación', sea por la vía del 'estímulo'". Así mismo, se considera que entran en esta categoría las prestaciones donde se "traslada a un ciudadano en concreto una determinada obligación pecuniaria que en principio sería del Estado". Por su parte, para este sector, mientras los tributos gravan una manifestación de riqueza que demuestra la capacidad económica del sujeto obligado al pago, las prestaciones patrimoniales no tendrían relación directa con dicha capacidad, sustentando su existencia en otros supuestos fácticos, como sería, por ejemplo, el nivel de contaminación del medio ambiente⁴⁴. Para este sector, cualquier elemento que utilice a la capacidad contributiva como elemento de definición, debería, en principio, revestir naturaleza tributaria. Sin embargo, si se tratara de un traslado de cargas a los ciudadanos, estaríamos en presencia de una prestación patrimonial de carácter público.

Por su parte, encontramos que la doctrina también se ha referido al uso de las *exacciones parafiscales* como elementos diferenciadores de los tributos, cuyas características, en nuestra consideración, también serían cónsonas con las prestaciones patrimoniales de carácter público. Así, se señala que estas rentas parafiscales no tienen naturaleza tributaria, aun cuando tengan fuente legal. Se asemejarían a los tributos en el hecho de que tienen su origen en el poder de imperio, debiendo ser necesariamente pagadas por quienes formen parte en el sector correspondiente y realicen el hecho previsto en la ley. No obstante, estas especies difieren de los tributos en que "ni siquiera eventual o indirectamente pueden llegar a representar ingresos para el Estado, salvedad hecha de la excepcional e hipotética existencia de fondos parafiscales públicos, conformados con recursos de entidades públicas, en cuyo caso estaremos ante medios financieros estatales pero no tributarios"⁴⁵. En virtud de ello, estas obligaciones "no están destinadas propiamente a una función pública, sino de interés público y, por tanto, no constituyen recursos públicos"⁴⁶.

Ahora bien, los deberes de responsabilidad social, en general, bien podrían ser considerados como prestaciones patrimoniales de carácter público, en la medida en que, a través de ellos, se imponen obligaciones a los particulares de interés público, fundamentados en los principios constitucionales ya indicados anteriormente.

Concretamente, considerando el examen conjunto de los elementos caracterizadores de las obligaciones en comentarios —insistimos, negando la posibilidad de arribar a una conclusión sobre una visión aislada de los distintos

44 André Alves Portella. *Prestaciones patrimoniales de carácter público. Las prestaciones pecuniarias coactivas no-tributarias*. Revista Derecho. vol. 11. N° 1. 2002. At. 7.

45 Mauricio Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y Derecho Tributario. p. 142. Temis. (2005).

46 Mauricio Plazas Vega. Ob. cit., p. 153.

componentes—, en nuestra opinión el compromiso de responsabilidad social establecido en la Ley de Contrataciones Públicas reviste las características de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, bajo cualquiera de las aproximaciones de los distintos autores y decisiones judiciales antes referidas.

De esta forma, niega la naturaleza tributaria de este compromiso el hecho de que (i) esté esencialmente regulado en un contrato —aun cuando sea de origen legal—, (ii) su forma de ejecución y cumplimiento sean propias de las obligaciones contractuales, (iii) se trate de obligaciones de interés público, pero que no están destinadas a una función pública y/o, a todo evento, (iv) implicarían un traslado al particular de cargas que hubiera asumido el Estado. Así mismo, dependiendo de la posición asumida, permitiría llegar a la misma conclusión el hecho de que este compromiso (i) establece obligaciones de hacer a cargo de los contratistas y (ii) no están destinadas a satisfacer a entes públicos sino a particulares.

Como puede apreciarse, cualquiera sea el criterio diferenciador de las especies en comentarios asumido conforme a las posiciones antes expuestas, la conclusión a la que se llegaría sería esencialmente la misma: el compromiso de responsabilidad social, si bien tiene elementos comunes a los tributos —y no podría ser de otra forma, al formar parte del género de prestaciones patrimoniales de carácter público— realmente debe ser considerado como una prestación patrimonial de carácter público *stricto sensu* o no tributaria.

1.7. Aplicación analógica del Código Orgánico Tributario a las prestaciones patrimoniales de carácter público

Cabe destacar que el artículo 1° de nuestro Código Orgánico Tributario tradicionalmente ha establecido que sus disposiciones son aplicables analógicamente a los supuestos de prestaciones de carácter pecuniario debidas a las personas de derecho público no estatales. El artículo 1° del Código Orgánico Tributario de 2001 no estableció expresamente que sus disposiciones son aplicables a esta clase de obligaciones, lo cual parece ser una inadvertencia del legislador, al no haber sido expresamente excluida de esta norma por su Exposición de Motivos y Diario de Debates⁴⁷.

47 En efecto, el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, base de nuestro Código, estableció expresamente en su artículo 1° que las disposiciones de este instrumento debían aplicarse directamente a *“aquellas prestaciones acerca de cuya naturaleza jurídica tributaria existen discrepancias, pero que a juicio de la Comisión responden a los mismos o muy similares fundamentos y finalidades... Para estas situaciones la aplicación del Código es subsidiaria ya que debe prevalecer la legislación especial que al respecto exista dictada para atender las características específicas de dichas prestaciones”* (Refor-

En todo caso, es importante considerar que el Código Orgánico Tributario fue íntegramente reformado en noviembre de 2014⁴⁸, aprobándose un nuevo texto legal, en cuyo artículo 1, nuevamente, se omite cualquier consideración sobre las regulaciones de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Si bien desconocemos si esto obedece nuevamente a una inadvertencia del legislador, sin que podemos efectuar una comprobación de este hecho, ante la inexistencia de un Diario de Debates derivado del hecho de que el nuevo Código fue dictado por el Ejecutivo Nacional a través de una ley habilitante, pareciera que no pudiera afirmarse hoy que existe una remisión legal expresa del Código para la Regulación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público.

En todo caso, dada la similitud de las características entre los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público, consideramos posible aplicar supletoriamente las regulaciones del Código a estas últimas, en la medida en que sean compatibles.

De esta forma, el artículo 4 del Código Civil, dispone que: *“A la ley debe atribuírsele el sentido que aparece evidente del significado propio de las palabras,*

ma Tributaria para América Latina, Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington D.C. (1967)).

El Código venezolano ha recogido tradicionalmente la sugerencia del Modelo de Código Tributario, incluyendo expresamente en su artículo 1° una disposición conforme a la cual las normas del Código *“son aplicables a las obligaciones legales de índole pecuniaria establecidas a favor de personas de derecho público no estatales, siempre que no existan disposiciones especiales”*.

En la reforma del Código de 2001 este párrafo no está incluido en el artículo 1°. No obstante, esta exclusión se debe, a nuestro parecer, a una inadvertencia del legislador y no de una exclusión voluntaria, en virtud de las discusiones sostenidas en los debates para su aprobación. En efecto, el párrafo antes citado aparece en el proyecto de reforma del Código aprobado en primera discusión. La única modificación sugerida a esta norma fue incluir en ella la aplicación directa del Código a los Estados y Municipios y no en forma supletoria, como tradicionalmente venía haciéndose.

Aun cuando la disposición fue aprobada en primera discusión, la norma que se presentó a segunda discusión excluye el párrafo en referencia, sin que se haga advertencia alguna acerca de los motivos de la modificación del proyecto y sin que este artículo haya sido reformado durante la primera discusión. En la segunda discusión, el planteamiento formulado por los diputados se centró en la aplicación directa del Código a los Estados y a los Municipios, no haciendo comentarios acerca de los restantes párrafos de esta norma.

En efecto, en el informe presentado a la segunda discusión, se propuso modificar la redacción del artículo 1° del Código, en los términos siguientes: *“se propone modificar la redacción del artículo 1° del Proyecto aprobado en primera discusión, a objeto de mejorar la redacción del mismo y aclarar que su aplicación se extiende a los Distritos Metropolitanos y al Distrito Capital”*.

No obstante, la norma presentada a segunda discusión excluye el párrafo en comentarios, sin que tal omisión fuese advertida por los diputados de la Asamblea. La discusión en este sentido se centró, como hemos indicado, a la aplicación del Código a los Estados y Municipios. De allí podemos inferir que no han variado los fundamentos que determinaron la aplicación de las disposiciones del Código a las obligaciones patrimoniales estatales.

En tal sentido, tal y como lo determinó la Comisión redactora del Modelo de Código Tributario, las normas y principios tributarios son aplicables a las obligaciones patrimoniales a favor de personas de derecho público no estatales, así como cualquier otra obligación legal patrimonial, de carácter no tributario, en la medida que no existan disposiciones especiales en la ley creadora de tales obligaciones.

48 Gaceta Oficial 6.152 (18, noviembre, 2014).

según la conexión de ellas entre sí y la intención del legislador. Cuando no hubiere disposición expresa de la ley, se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos semejantes o materias análogas; y, si hubiere todavía dudas, se aplicarán los principios generales del Derecho”.

De acuerdo con lo anterior, cuando una determinada situación no haya sido expresamente regulada en el ordenamiento jurídico, deberán aplicarse las disposiciones que regulen casos semejantes o análogos, a los fines de dar la solución al caso planteado. Conforme a lo indicado, en la medida en que los compromisos de responsabilidad social califiquen como prestaciones patrimoniales de carácter público, resultarán analógicamente aplicables las disposiciones del Código Orgánico Tributario, en tanto sean compatibles con los elementos característicos de esta figura.

2. Tratamiento fiscal y contable del compromiso de responsabilidad social

Ahora bien, de lo antes señalado es posible concluir, tal y como indicamos, que el compromiso de responsabilidad social constituye una obligación de origen legal y de carácter contractual, íntimamente vinculada con el contrato adjudicado. En tal sentido, constituye una erogación normal y necesaria para el desarrollo de la actividad económica de la empresa, en virtud de lo cual, debe ser, razonablemente, considerada para el cálculo del Impuesto sobre la Renta.

Sobre este particular es necesario considerar que la gerencia general de servicios jurídicos del Seniat ha estimado en opiniones de vieja data, que el compromiso de responsabilidad social no debe ser cargado como un costo asociado a los proyectos que realicen con PDVSA y, por tanto, no puede disminuir el monto del beneficio por el cual se pagará el impuesto. Este argumento del Seniat, parte de la consideración de que estos programas que se exigen forman parte de un gasto especial, no asociado a la actividad económica y que debe ser asumido por el contratista con sus fondos propios, por lo cual no debe ser deducido para efectos del Impuesto sobre la Renta⁴⁹.

En todo caso, debemos indicar que, en nuestra consideración, la erogación incurrida forma parte de una condición general de contratación, de obligatorio acatamiento, sin la cual la contratista del Estado no puede generar los ingresos asociados al convenio correspondiente, por lo cual, no se trata ni de una liberalidad de la empresa, ni de un gasto especial o extraordinario, teniendo su basa-

49 En tal sentido, en nota de prensa se indica lo siguiente: “*La Ley de Contrataciones Públicas enfrenta al Seniat y a Petróleos de Venezuela en lo que respecta a la posibilidad de deducir del pago del Impuesto*”

mento en la Ley de Contrataciones Públicas. Por tales razones, insistimos en su incidencia como un costo o gasto asociado a la realización de la actividad económica correspondiente.

Conforme a lo indicado, la estimación conforme a la cual el compromiso de responsabilidad social, por tener que ser asumido financieramente por el contratista, no puede integrar parte de sus costos, ni puede ser considerado para el cálculo del Impuesto sobre la Renta, implica desconocer la composición y funcionamiento de la estructura de costos de cualquier empresa.

La estructura de costos de cualquier entidad está integrada por todas las erogaciones en las cuales deba incurrir un sujeto para llevar adelante su actividad económica. Tales erogaciones son consideradas para determinar la rentabilidad de la empresa y, consecuentemente, para la fijación del precio del bien o servicio prestado. Desde la perspectiva económica, ello implica que los costos son normalmente trasladados al consumidor del bien o servicio correspondiente. En consecuencia, económicamente los costos establecen el límite inferior a la fijación del precio de la empresa, en el entendido que esta pueda cobrar un precio que cubra sus costos de producción y que incluya un rendimiento apropiado por su esfuerzo y riesgo asumido en la operación⁵⁰.

Sobre la Renta el monto que se desembolse por los programas que se realicen dentro del compromiso de responsabilidad social que exige la nueva legislación.

En la ley se señala que toda empresa que pretenda contratar con cualquier organismo del Estado, está obligada a presentar al momento de realizar su oferta de bienes o servicios un compromiso de responsabilidad social, que puede ser aporte en dinero o especies a proyectos de desarrollo comunitario o programas sociales que lleve adelante el Gobierno o alguna institución sin fines de lucro.

Esta legislación sobre contrataciones públicas fue aprobada como parte de los decretos de la ley Habilitante y sustituyó a la normativa que había sobre licitaciones. Antes de su entrada en vigencia, desde hace tres años, PDVSA venía exigiendo a sus contratistas este compromiso, y para ello establecía un monto que varía entre 2% y 5% del contrato, cantidad que las empresas podían sumar como parte de sus gastos al momento de determinar el monto de la renta sujeta al pago de Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, una comunicación de la Gerencia General de Servicios Jurídicos del Seniat —emitida después de ser aprobada la Ley de Contrataciones Públicas— señala que los aportes que se hagan como parte del compromiso de responsabilidad social no deben ser cargados como un costo asociado a los proyectos que realicen con Pdvsa y, por tanto, no puede disminuir el monto del beneficio por el cual se pagará el impuesto.

Este argumento del Seniat, emitido con motivo de la Ley de Contrataciones, parte del argumento de que estos programas que se exigen forman parte de un gasto especial, que no debe ser deducido para efectos del Impuesto sobre la Renta". (Reporte de Andrés Rojas Jiménez. El Seniat discrepa con PDVSA". El Nacional. 26 de junio de 2008. <http://venezuelareal.zoomblog.com/archivo/2008/06/26/el-Seniat-discrepa-con-Pdvsa.html>).

- 50 En tal sentido, la doctrina ha destacado que la fijación de los precios debe tomar en consideración diversos elementos relacionados con el funcionamiento del mercado, como el posicionamiento de una marca, la reducción de la competencia, la penetración de mercado, así como otros componentes similares. En todo caso, toda fijación de precios debe partir de la consideración del monto total de los costos incurridos para la elaboración del producto o servicio, determinando un margen de rentabilidad sobre el mismo. La doctrina ha señalado sobre la fijación de los precios basados en los costos que: "Son los métodos que se consideran más objetivos y justos y tienen un fuerte arraigo cultural y social, consisten fundamentalmente en la determinación del costo total de producir un bien o prestar un servicio y sobre esta base fijar el precio de venta. Entiéndase por costos todos los recursos necesarios requeridos desde la concepción del

Ahora bien, determinado lo anterior, cabría considerar si el compromiso de responsabilidad social debe ser tratado como un costo o como un gasto a efectos fiscales y contables.

En materia tributaria y, específicamente para la determinación del Impuesto sobre la Renta, son aplicables por regla general los principios de contabilidad generalmente aceptados, salvo que la Ley de Impuesto sobre la Renta o su Reglamento hayan previsto un tratamiento especial para una determinada institución que difiera de dichos principios. Ello en virtud de que el propio artículo 90 de la Ley de Impuesto sobre la Renta determina la obligación de llevar la contabilidad en forma ordenada y conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, lo cual implica la necesaria integración de las normas del Impuesto sobre la Renta con las que regulan a la contabilidad.

Esta obligación derivada del artículo 90 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta ha sido reconocida por la antigua Gerencia Jurídico Tributaria del Seniat, en los siguientes términos:

“Al incorporarse en el transcrito precepto legal, la obligación para los contribuyentes de ajustar su información contable conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en la República, permite inferir que los estados financieros como expresión de esa información, se ajustarán a la DPC-10, la cual prevé todo lo relativo a su reexpresión. Razón por la cual, considera esta Gerencia que bien puede establecerse el requerimiento por esta Administración Tributaria de presentar los Estados Financieros auditados, a valores históricos y reexpresados conforme a los principios contables generalmente aceptados⁵¹”.

Así, reconocido el carácter vinculante de los principios de contabilidad generalmente aceptados a efectos de la elaboración de los estados financieros de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta, corresponde entonces determinar qué debe entenderse como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela. Al respecto, tenemos que el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, a los fines de establecer el método de determinación de la renta financiera de los contribuyentes, hace referencia en su artículo 209 a aquellos principios emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, tal como se evidencia de la norma transcrita a continuación: “A los

producto o servicio hasta el servicio posventa. / Esta forma de fijar el precio lleva a una visión demasiado estrecha del concepto de producto, que lo contempla como la suma de partes componentes sin tener en cuenta los beneficios que el producto, en su totalidad, reporta al comprador ni lo que está dispuesto a pagar para conseguirlo” (Jair Osorio Agudelo & María Isabel Duque Roldán. Políticas para la fijación de precios de venta como base para la generación de valor. Intercostos.org. (12, agosto, 2015).

51 Consulta de la Gerencia Jurídica Tributaria del Seniat DCR-5-17576-6028, 30 de julio de 2004.

finde de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 67 de la ley, se considerará renta neta aquella que es aprobada en la Asamblea de Accionistas, conforme con lo previsto en el artículo 91 de la ley. / Parágrafo Primero. A los fines de la determinación de la parte de renta neta gravable con el impuesto proporcional sobre los dividendos establecidos en el Capítulo II, Título V de la ley, la Administración Tributaria aplicará las reglas contenidas en la ley y este Reglamento. Parágrafo Segundo. A los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.” (Subrayado nuestro).

En consecuencia, son plenamente aplicables a efectos fiscales, las reglas dictadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos y demás reglas contables que permitan elaborar los Estados Financieros de las sociedades, salvo que exista una regulación expresa en la Ley de Impuesto sobre la Renta o en su Reglamento que se separe de dichas reglas. Así, la más reconocida doctrina internacional ha establecido la relevancia que la aplicación de las normas contables tiene en el cálculo del Impuesto sobre la Renta. En efecto, señala Ortiz Calle que:

“El legislador, al configurar un tributo, como el Impuesto de Sociedades, que pretende básicamente someter a gravamen el beneficio obtenido durante un determinado lapso temporal —período impositivo— por las personas jurídicas, no puede dejar de tomar en consideración la valiosa información que la Contabilidad de las empresas proporciona y que, como resulta de todo punto evidente, es de gran utilidad en muchas ocasiones también a efectos fiscales... (los) principios contables generalmente aceptados, en la medida en que son incorporados a normas jurídicas, adquieren lógicamente la categoría de Derecho Contable como parte del más amplio Derecho Mercantil, con lo cual, si las normas contables se orientan básicamente a reflejar la verdadera situación patrimonial de la entidad, es lógico que esas normas desempeñen cierta función auxiliar o instrumental en la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades⁵²”.

Igualmente, la doctrina ha señalado que el seguimiento de la normativa contable ha cobrado cada día mayor importancia en materia tributaria. De esta forma, se reconoce que la determinación de la base imponible de tributos como el Impuesto sobre la Renta usualmente parte de los resultados financieros-contables

52 Enrique Ortiz Calle. El Régimen Jurídico Tributario de las Amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades. p. 27. Editorial Colex. (1991).

del sujeto pasivo, aplicando las correcciones propias previstas en la norma impositiva. Así lo ha indicado Ana María Pita, al señalar:

“... para la materia tributaria la contabilidad ha llegado a adquirir una relevancia que va más allá de la mera forma. Es así que el impuesto que grava la renta de las sociedades configura (art. 103 LIS) la base imponible como una magnitud que es el resultado de la corrección mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la ley del impuesto, del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio.

En la materia tributaria adquiere pleno contenido, a nuestro entender, la consideración de la contabilidad formulada por Uría teniendo en cuenta sus dos aspectos distintos: formal y material. El aspecto formal supone la representación externa de los acontecimientos o vicisitudes del tráfico que el empresario realiza y sus consecuencias de orden patrimonial. Es el aspecto que ‘mira al lado obligacional de la contabilidad y se limita a determinar qué libros se habrán de llevar, cómo han de ser llevados y el valor que tienen a efectos de prueba.

La consideración de la contabilidad en su aspecto material lleva, por el contrario, a determinar los presupuestos ordenadores del modo en que ha de ser establecido el resultado económico próspero o adverso de cada ejercicio económico de la empresa. En otros términos, este aspecto de la contabilidad mira la ordenación jurídica de las cuentas y del balance empresarial⁵³”.

Por su parte, la doctrina ha señalado que cuando la ley impositiva hace referencia a conceptos que son propios de la técnica contable, éstos deberán ser definidos e integrados conforme a los preceptos reguladores de dicha materia. En efecto, se señala que:

“Es posible que el derecho tributario, además de remitir al derecho privado, emplee voces técnicas correspondientes a otras disciplinas como la economía... En el derecho tributario el hecho presupuesto de la imposición muchas veces ha sido definido mediante la técnica contable. Cuando la norma tributaria apela a estos términos, hay que concluir que, salvo que se le dé expresamente un sentido diverso, se lo está utilizando en el mismo sentido que le da la técnica contable. Hay una suerte de delegación a la técnica, similar a la que ocurre con el reenvío al derecho privado⁵⁴”.

53 Ana María Pita Grandal. *Contabilidad y prueba en el Derecho Tributario*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 3. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. 1997. At. 173.

54 Gabriel Gotlib. *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*. p. 122. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. Universidad Austral. (1995).

De acuerdo con el criterio de la doctrina, la definición e integración de las normas de relevancia tributaria debe hacerse en el siguiente orden: (i) en primer lugar serán aplicables las disposiciones propias contenidas en las normas tributarias (como es el caso de la Ley de Impuesto sobre la Renta), (ii) en segundo lugar, deberán aplicarse las normas contenidas en las restantes disposiciones del ordenamiento jurídico (como sería el caso del derecho mercantil), (iii) por último, se aplicarán las normas contables, contenidas en los principios de contabilidad generalmente aceptados. Ello ha sido expresado en los términos siguientes, al referirse a la aplicación subsidiaria de normas contables para la integración de las de contenido tributario:

“Distinto es el caso de la aplicación subsidiaria, en el que una situación es resuelta por una norma tributaria y para la solución del caso concurre otra norma de otro sector del ordenamiento o del mismo sistema tributario, lo que ocurre con las menciones a los términos de derecho privado.

Resulta claro, entonces, que si un término tiene definición en el derecho privado hay que recurrir primero a este y solo si se trata de un término no jurídico puede estarse a las definiciones que aporten las normas contables a los efectos del Impuesto a las Ganancias”⁵⁵.

Vistas así las cosas, es evidente la necesaria integración de las normas tributarias con los principios contables, cuando se trate de situaciones no reguladas en dichas normas o se utilicen términos que son propios de la contabilidad. De allí que, salvo que exista regulación expresa en contrario en la norma tributaria, deberán aplicarse los principios contables para la determinación del enriquecimiento neto gravable.

Ahora bien, determinado lo anterior, debemos considerar cuál sería el tratamiento que debe asignarse al compromiso de responsabilidad social, sea como costos, gastos amortizables o como otros gastos normales y necesarios para la producción de la renta.

2.1. Costos

En principio, no existe una única norma contable de la cual pueda determinarse la diferencia entre costos y gastos a los efectos de esta ciencia. En todo caso, los principios de contabilidad determinan que un costo está conformado por todo aquello que es necesario para que el bien o servicio sean completados. De esta forma, el costo está íntimamente vinculado con la obra a ser ejecutada.

55 Gabriel Gotlib. Ob. cit., pp. 124-125.

En materia de contratación pública usualmente nos encontramos en presencia de contratos de construcción cuya normativa contable es ilustrativa a los efectos analizados. Las Normas Internacionales de Contabilidad N° 11 (NIC 11) *Contratos de Construcción*, regulan el tratamiento contable de los costos relacionados con este tipo de contratos. De acuerdo con estas normas, los costos del contrato deben comprender: “(a) los costos que se relacionen directamente con el contrato específico; (b) los costos que se relacionen con la actividad de contratación en general, y pueden ser imputados al contrato específico; y (c) cualesquiera otros que se puedan cargar al cliente, bajo los términos pactados en el contrato⁵⁶”.

Específicamente, vale hacer referencia al párrafo 21 de las NIC 11 citadas, el cual señala que son costos del contrato aquellos atribuibles al mismo desde la fecha en que se convierte en firme hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. Esta norma señala textualmente que: “Los costos del contrato comprenden todos los costos atribuibles al mismo desde la fecha en que este se convierte en firme, hasta el final de la ejecución de la obra correspondiente. No obstante, los costos que se relacionan directamente con un contrato, porque se han incurrido en el trámite de negociación del mismo, pueden ser incluidos como parte de los costos del contrato siempre que puedan ser identificados por separado y medidos con fiabilidad, si es probable que el contrato llegue a obtenerse. Cuando los costos, incurridos al obtener un contrato, se reconozcan como un gasto del periodo en que han sido incurridos, no podrán ser ya incluidos en el costo del contrato cuando este se llegue a obtener, en un periodo posterior”.

Del párrafo antes transcrito es posible afirmar que todas las erogaciones obligatoriamente asumidas por el contratista desde la celebración del contrato correspondiente y que se encuentran directamente vinculadas con el mismo, forman parte de los costos asociados a la convención en referencia. Inclusive, reconoce la normativa, que las erogaciones incurridas durante la tramitación del contrato respectivo pueden calificar como costos, dada su vinculación necesaria con la expectativa de generación de ingresos para la empresa. Ello haría aún más claro, en nuestro entender, que las erogaciones asumidas por el contratista en virtud de la adjudicación de un contrato, forman parte de sus costos.

Sobre esta base, partiendo de la consideración de que los compromisos de responsabilidad social constituyen erogaciones de carácter legal que representan una condición de contratación con el Estado, de cuyo cumplimiento depende la generación del ingreso esperado, podría afirmarse que tales erogaciones califican como costos para el contratista del Estado.

56 Normas Internacionales de Contabilidad 11 Contratos de construcción emanadas de la IASCF (*International Accounting Standards Committee Foundation*).

En tal sentido, es importante indicar que el artículo 19 de la Ley de Impuesto sobre la Renta determina ciertas particularidades para la determinación de la renta neta en los contratos de construcción, de cuya naturaleza están revestidos principalmente los contratos celebrados con el Estado. De esta forma, señala esta norma que:

“En los casos de construcción de obras que hayan de realizarse en un período mayor de un (1) año, los ingresos brutos se determinarán en proporción a lo construido en cada ejercicio. La relación existente entre el costo aplicable al ejercicio gravable y el costo total de tales obras determinará la proporción de lo construido en el ejercicio gravable. Los ajustes por razones de variaciones en los ingresos se aplicarán en su totalidad a los saldos de ingreso de los ejercicios futuros, a partir de aquel en que se determinen dichos ajustes.

Si las obras de construcción fueren iniciadas y terminadas dentro de un período no mayor de un (1) año, que comprenda parte de dos (2) ejercicios gravables, el contribuyente podrá optar por declarar la totalidad de los ingresos en el ejercicio en que terminen las construcciones o proceder conforme a lo dispuesto en el encabezamiento de este artículo”.

De acuerdo con la norma antes transcrita, en los casos de construcción de obras, los ingresos brutos atribuibles a cada ejercicio se determinarán en proporción a lo construido en cada uno de ellos. Ello implica la necesidad de que el contribuyente determine el costo total de la obra y calcule la proporción de dicho costo atribuible al ejercicio fiscal gravable. El porcentaje del costo atribuible al ejercicio gravable, así determinado, determinará el monto de los ingresos gravables en el mismo período.

Conforme se establece en la norma anterior, la caracterización del compromiso de responsabilidad social como un costo implicaría que este integraría parte del cálculo del costo total aplicable para la determinación de la proporción de los ingresos atribuibles a un determinado ejercicio fiscal. Mientras mayor sea la proporción del costo atribuible a un determinado período, mayor será el monto de los ingresos gravables en el mismo.

En principio, consideramos que, dada la vinculación necesaria del compromiso de responsabilidad social con la ejecución del contrato adjudicado, este debería ser calificado como un costo, de acuerdo con los principios contables aplicables.

2.2. Tributos

Otra alternativa sería considerar que el compromiso de responsabilidad social califica como un tributo, con base en las consideraciones antes expuestas, y que, en

consecuencia, es deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta, de conformidad con el artículo 27, numeral 3 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, conforme al cual son deducibles *“Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por esta ley. En los casos de los impuestos al consumo y cuando conforme a las leyes respectivas el contribuyente no lo pueda trasladar como impuesto ni tampoco le sea reembolsable, será imputable por el contribuyente como elemento del costo del bien o del servicio”*.

2.3. Gastos amortizables

Igualmente, de considerar que el compromiso de responsabilidad social no califica como un costo, constituiría una erogación asociada a la producción del enriquecimiento. En este supuesto, consideramos que estaríamos en presencia de un gasto amortizable.

El criterio básico contable que es empleado para considerar si un gasto puede o no ser amortizable es que pueda ser asociado a beneficios obtenidos durante varios períodos, evitando así que afecte el resultado de ganancias y pérdidas de uno solo de ellos. La base del principio es la asociación del gasto con las ganancias esperadas en el mismo. Por ello, por ejemplo, los gastos de construcciones de obras son comúnmente llevados al activo hasta que termine la obra, en la expectativa de que la obra funcionará o será vendida en ejercicios posteriores. De igual forma, la porción de compra de artículos, tales como materiales de oficina que no se consumirán dentro de un período, constituirán gastos amortizables trasladables a los períodos siguientes.

Lo relevante para la determinación de si un gasto es amortizable como inversión es que al elemento correspondiente se le asigne una vida útil de empleo en el proceso productivo superior a un año.

El principio general en materia de amortización de activos está en el artículo 27, numeral 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el cual establece la posibilidad de amortizar los costos de las inversiones necesarias para la producción de la renta realizada en el país. Este principio general se encuentra desarrollado con mayor detalle en el artículo 60 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta en los siguientes términos: *“La amortización a que se refiere el numeral 5 del artículo 27 de la ley, consiste en la disminución de valor que sufren los costos de las inversiones hechas en activos fijos incorporeales y en otros elementos invertidos en la producción del enriquecimiento. / La cantidad razonable que se permite deducir en el ejercicio gravable, es la cuota parte necesaria para ir recuperando el costo de tales activos durante el tiempo en que puedan ser utiliza-*

dos en la producción del enriquecimiento, todo sin perjuicio de lo dispuesto en materia de ajuste por inflación. / Para amortizar el costo de las inversiones a que se contrae este artículo, se utilizarán, en cuanto sean aplicables, las reglas contenidas en los tres artículos anteriores”.

Según se desprende de esta norma: (i) se permite la deducción de una parte razonable que represente la disminución de valor de la inversión; (ii) la inversión debe estar referida a activos fijos incorporales o elementos invertidos en la producción del enriquecimiento; (iii) las cuotas de la amortización deben distribuirse a lo largo del período de utilización de la inversión; y (iv) la amortización se encuentra sometida a ciertas reglas y limitaciones establecidas en el reglamento para la depreciación de activos corporales⁵⁷.

Con base en estas disposiciones, de no acordar la calificación de la erogación en comentarios como un costo, a todo evento esta constituiría un gasto amortizable, equivalente al monto del compromiso de responsabilidad social.

2.4. Gasto normal y necesario para la producción del enriquecimiento

En caso que llegara a considerarse que el compromiso de responsabilidad social no califica ni como un costo ni como un gasto amortizable, entonces, debería concluirse que se trata de un gasto normal y necesario para la producción del enriquecimiento, deducible, de conformidad con el artículo 27.22 de la Ley de Impuesto sobre la Renta. Lo que sí quedaría claro, en todo caso y a diferencia de la posición asumida por el Seniat, es que la erogación en comentarios sí debería tener efectos directos tanto en la generación del precio, como en la determinación del Impuesto sobre la Renta pagable.

La Ley de Impuesto sobre la Renta establece los siguientes requisitos genéricos para la deducción de gastos: (i) que el gasto se corresponda con egresos causados; (ii) que sea normal; (iii) que sea necesario; (iv) que sea hecho en el país (este requisito se refiere a gastos relacionados con ingresos de fuente venezolana).

57 Con relación al punto (iv), son aplicables los artículos 58 y 59 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, los cuales establecen, respectivamente, lo siguiente: “*Cuando el contribuyente haya elegido el método de depreciación, las bases de este y la unidad depreciable no podrán ser variadas sin la aprobación previa de la Administración Tributaria, quien mediante providencia dictará las condiciones, requisitos y procedimientos a fin de instrumentar las deducciones o costos correspondientes a las depreciaciones*” y “*En los casos en que el contribuyente presuma que los activos permanentes depreciables tendrán una duración distinta de la tomada originalmente como base, podrá solicitar de la administración con jurisdicción en su domicilio fiscal, la modificación de la cuota de depreciación que corresponda tanto al ejercicio en curso como a los siguientes*”.

Llevados al contexto específico de la deducibilidad del compromiso de responsabilidad social, el primer requisito se cumple con la asunción de las obligaciones relacionadas con el cumplimiento del compromiso asumido. El segundo requisito está referido a que la cuantía de la deducción, el cual, como indicamos anteriormente, viene impuesto por una disposición legal, por lo cual, su verificación no podría ser cuestionada. El tercer requisito exige que la erogación esté asociada con la realización de las actividades propias de la empresa, situación que, como indicamos anteriormente, se daría en el presente caso, por formar este compromiso parte de las condiciones generales de contratación, hasta el punto que su incumplimiento conllevaría la pérdida del contrato adjudicado. El último de los requisitos se referiría a que el gasto debe relacionarse con activos situados o reputados como situados en territorio nacional o, en ausencia de tales activos, que los factores de conexión principales de la operación que da lugar al gasto se ubiquen en Venezuela, lo cual es claro que se verifica en el caso concreto, dado que se trata de proyectos a ser ejecutados dentro del territorio nacional.

En nuestra opinión, todos estos requisitos se cumplirían en el presente caso, en virtud de lo cual el contratista podría deducir fiscalmente el gasto relacionado con la ejecución del compromiso de responsabilidad social.

3. Conclusiones

Tal y como determinamos en las líneas anteriores, consideramos que no existe un criterio *pacífico* acerca de la totalidad de los elementos característicos de los tributos que permita su diferenciación de las prestaciones patrimoniales de carácter público. Inclusive, una parte de la doctrina ha llegado a negar la necesidad de determinar diferencias entre ambas instituciones.

No obstante, en nuestra consideración, existen elementos que permiten afirmar que los tributos y las prestaciones patrimoniales de carácter público *strictu sensu* —en oposición a su género, del cual forman parte los tributos— responden a fundamentos jurídicos distintos. No negamos, en todo caso, la dificultad de arribar a criterios unívocos que permitan diferenciar entre ambas instituciones, evidenciándose en la doctrina arduos esfuerzos por lograr este propósito, sin que, a la fecha, encontremos uniformidad en las características que revisten los tributos frente a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

En todo caso, considerando que el propósito de este trabajo es determinar la naturaleza jurídica del compromiso de responsabilidad social establecido en la Ley de Contrataciones Públicas, hemos procurado definir los aspectos claves que permitirían precisar la tipología de la institución en referencia, sin pretender, en

modo alguno, agotar la discusión acerca de los aspectos caracterizadores de los tributos frente a las prestaciones patrimoniales de carácter público.

Concretamente, considerando el examen conjunto de los elementos relevantes de las obligaciones en comentarios —insistimos, negando la posibilidad de arribar a una conclusión sobre una visión aislada de los distintos componentes—, en nuestra opinión el compromiso de responsabilidad social establecido en la Ley de Contrataciones Públicas reviste las características de una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, bajo cualquiera de las aproximaciones de los distintos autores y decisiones judiciales antes referidas.

De esta forma, niega la naturaleza tributaria de este compromiso el hecho de que (i) esté esencialmente regulado en un contrato —aun cuando sea de origen legal—, (ii) su forma de ejecución y cumplimiento sean propias de las obligaciones contractuales, (iii) se trate de obligaciones de interés público, pero que no están destinadas a una función pública y/o, a todo evento, (iv) implicarían un traslado al particular de cargas que hubiera asumido el Estado. Así mismo, dependiendo de la posición asumida, permitiría llegar a la misma conclusión el hecho de que este compromiso (i) establece obligaciones de hacer a cargo de los contratistas y (ii) no están destinadas a satisfacer a entes públicos sino a particulares.

Como puede apreciarse, cualquiera sea el criterio diferenciador de las especies en comentarios asumidos conforme a las posiciones antes expuestas, la conclusión a la que se llegaría sería esencialmente la misma: el compromiso de responsabilidad social, si bien tiene elementos comunes a los tributos —y no podría ser de otra forma, al formar parte del género de prestaciones patrimoniales de carácter público— realmente debe ser considerado como una prestación patrimonial de carácter público *stricto sensu* o no tributaria.

4. Bibliografía

Ana María Pita Grandal. *Contabilidad y prueba en el Derecho Tributario*. Revista Latinoamericana de Derecho Tributario 3 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Madrid. 1997.

André Alves Portella. *Prestaciones patrimoniales de carácter público. Las prestaciones pecuniarias coactivas no-tributarias*. Revista Dereito. vol. 11. N° 1. 2002.

Ángel Aguallo & Esther Bueno. *Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31.1. CE*. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. Editorial Dykinson, Madrid. 2007.

Carmen García, Ascensión Leciñena, María Luisa Mestre. *Los créditos con privilegios generales: supuestos y régimen jurídico*. Reus, Zaragoza. (2009).

César García Novoa. *El concepto de tributo*. Tax Editor, Lima. (2009).

- Enrique Ortiz Calle. *El Régimen Jurídico Tributario de las Amortizaciones en el Impuesto sobre Sociedades*. Editorial Colex, Madrid. (1991).
- Francisco Cañal García. *La potestad tarifaria en el suministro de aguas*. En: *Tributos, aguas e infraestructuras*. Atelier. Barcelona. 2012.
- Gabriel Gotlib. *Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria*. Editorial Abaco de Rodolfo Depalma. Universidad Austral, Buenos Aires. (1995).
- Gabriel Ruán Santos. *El impacto institucional de las exacciones parafiscales*. Trabajo monográfico 1. Ediciones Liber, Caracas. (2008).
- Gerardo Meil Landwerlin. *El Estado social de derecho: Forsthoff y Abendroth, dos interpretaciones teóricas para dos posiciones políticas*. Revista de Estudios Políticos (Nueva Época). N° 42. Universidad Complutense. Noviembre-diciembre 1984.
- Humberto Romero Muci. *Deconstruccionismo y la huida del Derecho Tributario: "El caso de las contribuciones previstas en las leyes orgánicas de ciencia, tecnología e innovación y contra el tráfico ilícito y el consumo de sustancias estupefacientes y psicotrópicas"*. VIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario. Tributación Municipal y Exacciones Parafiscales. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Caracas. 2006.
- Jair Osorio Agudelo & María Isabel Duque Roldán. *Políticas para la fijación de precios de venta como base para la generación de valor*. Intercostos.org. (12, agosto, 2015).
- Juan Manuel Ortega Maldonado. *Tasas sobre molestias y riesgos permitidos*. Revista de Investigación Jurídica 1/05. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 2005. http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/Investig_juridicas/InvJuridica01_05.pdf.
- Mauricio Plazas Vega. *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Temis, Bogotá. (2005).
- Normas Internacionales de Contabilidad 11 Contratos de construcción emanadas de la IASCF.
- Rafael Gómez Ferrer. *Las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria*. X Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo. Madrid. 6 y 7 de febrero de 2015. <http://www.aepda.es/AEPDAAdjunto-1154-Las-prestaciones-patrimoniales-publicas-de-naturaleza-no-tributaria-Prof-Gomez-Ferrer-Rincon.aspx>.
- Ramón Valdés Costa. *Curso de Derecho Tributario*. Depalma, Buenos Aires. (1996).
- Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Washington D.C. (1967).
- Reporte de Andrés Rojas Jiménez. *El Seniat discrepa con PDVSA*. 26 de junio de 2008. <http://venezuelareal.zoomblog.com/archivo/2008/06/26/el-Seniat-discrepa-con-Pdvs.html>.
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Constitucional (Caso Asociación Civil Deudores Hipotecarios de Vivienda Principal (Asodevipirlara); enero 24 de 2002).
- Tribunal Supremo de Justicia. Sala Político Administrativa (Caso Inversiones Mukare, C.A.; julio 26 de 2006).
- Víctor Hernández Mendible. *La responsabilidad social en la ley y el Reglamento de Contrataciones Públicas*. Desafíos del Derecho Administrativo Contemporáneo, conmemoración internacional del centenario de la cátedra de Derecho Administrativo en Venezuela. T. II. Ediciones Paredes, Caracas. 2009.