UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICE-RECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Trabajo Especial de Grado
para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario

Autor: Yaniz Ruiz Bayona
Tutor: Franklin Castro Arias

San Cristóbal, Marzo de 2008

VICE-RECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

APROBACIÓN DEL TUTOR

Por la presente hago constar que he leído el Trabajo Especial de Grado, presentado por la ciudadana Abogada Yaniz Ruiz Bayona, para optar al Grado de Especialista en Derecho Tributario, cuyo título es: **LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**; y que considero que dicho trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para que sea sometido a la evaluación correspondiente.

En la Ciudad de San Cristóbal, a los 29 días del mes de marzo de 2008.

Dr. Franklin Castro Arias
C. I.. V-10.173.379

San Cristóbal, 13 de abril de 2007

Ciudadano
Coordinador de la Especialización de Derecho Tributario
Presente

Formalmente presento el Proyecto de Trabajo de Grado titulado **LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**, para optar al Título de Especialista en Derecho Tributario que otorga la Universidad Católica del Táchira.

Atentamente,

Yaniz Ruiz Bayona
C. I. Nº. V-13.172.794

INDICE GENERAL

PP.

Resumen. ……..... vi

Introducción. …….. 7

CAPITULO

I EL PROBLEMA…… 8

Planteamiento del Problema …….…... 8

Formulación del Problema ……..…… 9

Objetivos de la Investigación……..……... 10

General…….. 10

Específicos……..... 10

Justificación……..…… 10

Importancia..……..…… 11

II MARCO TEÓRICO. …… 12

La Responsabilidad……... 12

1) Conceptos…..…….…… 12

a. Gramatical..…….……... 13

b. Jurídico…….……..…… 13

2) Clases de Responsabilidad. …….. 14

3) Campo de Responsabilidad …….. 15

a. La Responsabilidad en el Derecho Privado…..……. 15

b. La Responsabilidad en el Derecho Público…….. 20

Los Terceros……..…….. 21

La Obligación Tributaria……..……. 22

La Responsabilidad en la Obligación Tributaria…….. 24

La Responsabilidad de los Terceros en la Obligación Tributaria… 32

1) Fundamento Legal …… 33

2) Categorías ……. …….…….…… 34

a. Responsables Directos en Calidad de Agentes de Retención o de

Percepción……. 34
b. Responsables Solidarios por los Bienes que Administran, Reciban o Dispongan…… 47
i. Responsabilidad de los Directores, Gerentes y Administradores de Personas Jurídicas……..……... 50
ii. Responsabilidad de los Administradores de Sucesiones……. 53
iii. Los Profesionales y Técnicos Asesores ……..…… 56
c. Responsables Solidarios como Adquirentes de Fondos de Comercio…….. 60
d. Otras Responsabilidades……... 60
i. Responsabilidad General de los Funcionarios Públicos. ……. 60
ii. Responsabilidad de los Técnicos y Representantes en el Sumario Administrativo…….. 64
Consecuencias…… 66
Conclusiones…… 67
Definición de Términos Básicos…….…… 68
Referencias Bibliográficas…….. 69

UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL TÁCHIRA
VICE-RECTORADO ACADÉMICO
DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
ESPECIALIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

LA RESPONSABILIDAD DE TERCEROS EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Autor: Yaniz Ruiz Bayona
Tutor: Franklin Castro Arias
Fecha: Marzo 2008

RESUMEN

En Venezuela, la responsabilidad como institución jurídica ha tenido diversas concepciones, ya desde el Derecho Privado como del Derecho Público, y en especial del Derecho Tributario. De su cabal entendimiento se desprende la importancia no sólo de ubicar su regulación en la normativa vigente, sino el exacto sentido para su interpretación. Y es que esta responsabilidad está referida a la persona que tiene el deber de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias de persona ajena, por mandato expreso de la Ley. Su contenido, límites, concepción, requieren de una muy precisa determinación, que permita captar cada una de sus modalidades, indispensable para que en el procedimiento administrativo que lleve cualquiera de las Órganos, Entes o Dependencias de la Administración Pública, así como en los particulares ciudadanos (sean personas naturales o jurídicas) deslinden con propiedad la regulación que se le haya dado legalmente. De allí que habrá que examinar no sólo lo que expresamente consagre el Legislador Nacional en forma general, esto es, mediante el estudio del Código Orgánico Tributario, sino también en cuanto a la Legislación Especial. Todo ello hace indispensable contar con una herramienta singular y de fácil acceso, que permita tanto al justiciable como a cualquier operador jurídico contar con una cartilla de interpretación que le facilite para obtener tanto los requisitos como las formalidades que se deben cumplir como los pasos y tiempos para que surja la responsabilidad de terceros en la obligación tributaria y sea perfectamente válida su procedencia, pudiendo cumplir oportunamente con los preceptos jurídicos que de ella devienen, en cuanto a su contenido, como medios fundamentales para el debido procedimiento. La naturaleza del objetivo planteado caracterizará la investigación como un estudio documental, monográfico a un nivel descriptivo, sustentado en las diversas leyes aplicables, la interpretación que le ha dado la jurisprudencia y la doctrina. Se utiliza el método cualitativo, lo que permitirá determinar la procedencia, límites y consecuencias de cada una de las modalidades de la responsabilidad.

Descriptores: Responsabilidad-Terceros-Obligación Tributaria.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto analizar el diferente tratamiento que jurídicamente se le ha venido dando a la institución de la responsabilidad, en especial lo referido al caso de 'la responsabilidad de los terceros en la obligación tributaria', tercero a quien se le denomina simplemente como 'responsable' en la relación tributaria.

El primer Capítulo se ha destinado al planteamiento del problema, la justificación para su realización y la enunciación de los objetivos, tanto generales como específicos. El segundo Capítulo que se desarrolla, se formula con el propósito de precisar su concepto, antecedentes, categorías, fundamento tanto constitucional como legal. Con un apartado final de conclusiones, para en ellas abarcar una síntesis del contenido de la investigación, así como plantear la manera de interpretar su significado y alcance.

Para el cumplimiento de los objetivos generales señalados, como de los objetivos específicos indicados, esta investigación se caracteriza por ser eminentemente documental, utilizándose el registro de notas, sistematización, observación, y análisis de la información recabada en distintos instrumentos, como son por ejemplo libros de texto nacionales, jurisprudencias, leyes y otros documentos. Específicamente se examinaron las opiniones de autores venezolanos sobre la responsabilidad, los terceros, y los responsables en la obligación tributaria, así como también los criterios del Tribunal Supremo de Justicia, sobre esta institución y su aplicación.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En Venezuela, la responsabilidad es una institución jurídica, de gran importancia en el campo del Derecho, siendo ésta una de las consecuencias que se derivan en caso de incumplimiento de una obligación, ya sea contractual o extracontractual, por un hecho ajeno.

Es conocido que civilmente se responde por aquellas personas que se encuentran bajo la guarda de otro; así, los padres responden en caso de la faltas de su hijos menores, originando tal hecho el nacimiento de la obligación de reparar o satisfacer en nombre de otro una deuda contraída.

La presente investigación se va a referir al campo del Derecho Tributario, analizando, en general, la responsabilidad como institución; así como en específico, el caso de la responsabilidad de los terceros en la obligación tributaria, con el propósito de precisar su concepto, su contenido, sus diferentes clases, alcance y límites.

Y se pretende, asimismo, desentrañar los efectos jurídicos que se producen cuando a un tercero llamado responsable, quien sin tener el carácter de deudor principal y siendo extraño a la obligación tributaria, por disposición de la ley se le obliga a responder por otro quien es el verdadero contribuyente obligado, convirtiendo en cuanto a la obligación tributaria a aquél en sujeto pasivo por deuda ajena que será de éste.

Para ello, se iniciará el pormenorizado estudio de los supuestos que originan la obligación del responsable y los efectos que los mismos produzcan en el tiempo y espacio para su procedencia, encuadran en la finalidad de esta investigación, para que

sea útil a quienes sobre dicha institución requieran aplicarla.

Y es que, la responsabilidad entendida en el argot corriente, produce efectos distintos a lo que trasciende en el campo del Derecho. De la misma manera, en el Derecho Común, y en el Derecho Privado, tiene su correspondiente y limitado campo de acción donde se desenvuelve la aplicación de esta figura. Muy distinto es el caso en el Derecho Público, cuya acepción varía notablemente a lo que se ve en las relaciones entre particulares. Pero profundizando su análisis, se aprecia que en el campo específico del Derecho Tributario, que es el motivo de la presente investigación, también se producen sustanciales modificaciones a la comprensión que pudiera tenerse de esta institución jurídica.

Desde la promulgación del primer Código Orgánico Tributario (1982) hasta el vigente (2001), se ha notado la importancia y la jerarquía que el Legislador Venezolano le ha dado al tema de la responsabilidad de los terceros con respecto a la obligación tributaria, dedicándose capítulos enteros donde en su normativa se consagren las diferentes modalidades para su interpretación.

A ello es a lo que se dedica la presente investigación, acumulando para su entendimiento tanto las apreciaciones doctrinarias formuladas por los diferentes autores y académicos que se han ocupado del tema, como de las diferentes sentencias que han producido distintos Tribunales, en especial nuestro más Alto Tribunal, como lo era la antigua Corte Suprema de Justicia y el actual Tribunal Supremo de Justicia, tanto en su Sala Político Administrativa como la recién fundada Sala Constitucional.

Formulación del Problema

Se estima comparar el tratamiento legal que se ha dado sobre el tema de la responsabilidad de los terceros en la obligación tributaria, haciendo una referencia a lo establecido en el Derecho Común, e igualmente en su rama especial del Derecho Público, cual sería el Derecho Tributario, con especial referencia a lo establecido en el respectivo Código Orgánico Tributario, examinando y evaluando las respuestas a varias interrogantes:

¿Cuál ha sido la normativa jurídica vigente aplicable en Venezuela en materia de Responsabilidad de Terceros en la Obligación Tributaria?

¿Cuáles han sido las formalidades tanto de contenido, modalidad, alcances y aplicación de la Responsabilidad de un Tercero en la Obligación Tributaria?

¿Cuáles son los presupuestos necesarios para la procedencia de la responsabilidad de un tercero en la obligación tributaria?

Objetivos de la Investigación

General

Precisar el contenido de la responsabilidad de los terceros en la obligación tributaria.

Específicos

- Analizar la normativa jurídica vigente aplicable en materia tributaria a la responsabilidad de los terceros en la obligación tributaria.
- Determinar las formalidades tanto de contenido, modalidad, alcances y aplicación de la Responsabilidad de un Tercero en la Obligación Tributaria.
- Establecer los presupuestos necesarios para la procedencia de la responsabilidad de un tercero en la obligación tributaria

Justificación

Esta investigación tiene su justificación en la importancia de determinar con claridad cada uno de los supuestos por los que procede la responsabilidad de un tercero en la obligación tributaria, así como también de determinar el alcance de dicha responsabilidad, siendo de suma relevancia para un grupo determinados de personas que sin ser contribuyentes tiene la obligación de responder por los actos o

faltas provenientes de terceras personas. Tal es el caso de los padres que deben responder por su hijos menores, así como los gerentes directores o administradores de las empresas que representan, los mandatarios con respecto de los bienes que administren, los tutores y curadores de los incapaces que tengan bajo su responsabilidad.

Y es que esta mencionada institución se fundamenta en la necesidad que tienen tanto los padres, como tutores y administradores y demás representantes de lograr una identificación fácil de cada una de las situaciones en que pueda proceder dicha responsabilidad facilitándole su intervención y control sobre cada una de ellas.

Por lo tanto, la presente investigación contribuirá a llenar este vacío de información que la doctrina y la jurisprudencia venezolana presenta sobre dicha responsabilidad.

Entonces, tratándose de diferentes supuestos que dan origen a esta responsabilidad, debe estudiarse cada de uno de las diversa posibilidades de procedencia que consagra la ley para despejar cualquier duda que se presente en cuanto la aplicación de dicha responsabilidad.

Importancia

La importancia de la presente investigación descansa en el hecho de ser necesario determinar con precisión el alcance de la responsabilidad del cumplimiento de la obligación tributaria aplicada a los terceros, así como el contenido, oportunidad de intervención y forma de proceder en determinada situación. Y es que aparte de contribuir tanto en la seguridad del responsable como del contribuyente en el pago de determinadas obligaciones, colocando en estado de prevención a cualquiera de estos terceros que resultan responsables por hechos de terceros.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Para la investigación que se inicia, es necesario primeramente hacer una serie de precisiones previas sobre distintos conceptos que tendrán un indispensable manejo en el desarrollo de su temática. Así se tiene que principalmente habrá que delimitar el contenido conceptual de los siguientes términos: 'Responsabilidad', 'Terceros', y 'Obligación Tributaria', tarea que se realizará de seguidas.

La Responsabilidad

La responsabilidad, considerada como institución jurídica, debe ser analizada comprendiendo varios y distintos aspectos, tales como el que se encuentra relacionado con su concepto propiamente dicho, así como sus diferentes clases, y también los distintos campos dentro de los cuales se pueden estudiar sus distintos contenidos y límites. En este sentido, se tiene que:

1) Conceptos:

El término 'responsabilidad' tiene varias acepciones. Por ende, será necesario estudiarlo desde sus dos aspectos más resaltantes, como son el gramatical y el jurídico, para así clarificar su conexión con los restantes conceptos que encuadran la materia que se investiga.

a. Gramatical

En primer lugar, el 'Diccionario de la Lengua Española' de la Real Academia

Española[1], indica que 'responsabilidad' es "deuda, obligación de reparar y satisfacer, por sí o por otra persona, a consecuencia de delito, de una culpa o de otra causa legal. Cargo u obligación moral que resulta para alguien del posible yerro en cosa o asunto determinado. Capacidad existente en todo sujeto activo de derecho para reconocer y aceptar las consecuencias de un hecho realizado libremente".

En segundo lugar, según Guillermo Cabanellas, en obra especializada como lo es su 'Diccionario de Derecho Usual'[2], indica que 'responsabilidad' es una "Obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o, en ocasiones especiales, por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado. Capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario".

b. Jurídico

Ahora bien, en cuanto al aspecto netamente jurídico, el término 'responsabilidad' viene a adquirir un significado de compromiso, cuyo origen puede estar derivado tanto de una disposición legal o de un convenio contractual, por medio del cual se obliga a uno o varios sujetos a reparar o satisfacer, por cuenta propia o por la de terceros, un daño o una deuda previamente contraída.

No es necesario que tal 'responsabilidad' sea consecuencia de una obligación principal, ya que también puede emanar como anexa a subsidiaria, con el mismo origen, esto es, bien sea por mandato de una disposición legal o por convenio dentro de una relación contractual.

Pero interesa destacar que en lo referente a las obligaciones surgidas de un contrato, el incumplimiento de lo convenido puede acarrear, además de la obligación de cumplir con lo pactado, la responsabilidad de reparar el daño causado por dicho incumplimiento.

---

[1] REAL ACADEMIA ESPAÑOLA; Diccionario de la Lengua Española; Vigésima Segunda Edición; Editorial Espasa Calpe; Madrid; 2001.

[2] CABANELLAS, Guillermo; Diccionario de Derecho Usual; Tomo III; Novena Edición; Editorial Heliasta S.R.L.; Buenos Aires; Argentina; 1976; pág. 574.

De la misma manera, en cuanto a las obligaciones que surgen por acatamiento a expresas disposiciones legales, su desacato ocasiona además del cumplimiento de la obligación que se hubiere contraído, también se deberá cumplir con todo aquello que sobre la responsabilidad civil o penal establezca la ley de la cual emane su origen.

2) Clases de responsabilidad

Ya como bien lo formula José Melich Orsini[3], en Derecho, la responsabilidad debe ser estudiada conforme lo especifican sus dos clases, esto es: en primer lugar, cuando se trate de la responsabilidad derivada de hecho propio; y, en segundo lugar, cuando la responsabilidad se origine por un hecho ajeno. Y sobre estas dos formas de estudiar a la responsabilidad, el maestro Melich continúa aclarando su diferenciación cuando dice que:

> Hay responsabilidad por hecho ajeno o responsabilidad indirecta cuando el hecho que de un modo inmediato causó el daño ha sido cometido por una persona distinta de las que es obligada a reparar ante la víctima. Se opone a la responsabilidad directa o por hecho propio, en el que el sujeto responde ante la víctima por las consecuencias de su propia acción u omisión. En el lenguaje jurídico se designa con el nombre de 'responsable civil' a quien responde por el hecho ajeno, y se llama 'agente inmediato del daño' o simplemente 'agente del daño' a aquella persona que realizó el daño ilícito por el que el primero es llamado a responder.
> Ordinariamente toda persona no responde sino de sus propios actos (lícitos o ilícitos), pero hay casos en que en virtud de una convención (como ocurre, por ejemplo, con la fianza) o en razón de una disposición de la ley presenta esta situación. La responsabilidad civil por hecho ajeno puede ser, por tanto, contractual o extracontractual.

Con respecto a la responsabilidad por el hecho ajeno, también llamada 'responsabilidad de un tercero', que es la que interesa al objeto de la presente investigación, se tiene que la peculiaridad de este hecho jurídico consiste en lo siguiente: que existiendo una relación entre dos partes, mientras una es la autora del

---

-[3] MELICH ORSINI, José; "La Responsabilidad Civil por Hechos Ilícitos"; 2ª Edición actualizada de la Jurisprudencia y Legislación; Nos. 45-46; Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Serie Estudios; Caracas; 2001; pág. 223.

daño ilícito, quien está constreñida a cumplir con la obligación, es otra persona quien viene a ser la llamada por la Ley a resarcirlo o a satisfacerlo, aun cuando no obstante el primero no actúe en representación del último y pese a que haya actuado aun contra la expresa voluntad suya.

Será entonces, sobre esta responsabilidad por hecho ajeno o responsabilidad de un tercero, circunscrita en sus efectos a la materia comprendida dentro del Derecho Tributario, el objeto al cual se encuentra circunscrita la presente investigación, con el propósito de poder precisar jurídicamente, tanto su concepto, como su contenido y límites.

3) Campo de la responsabilidad

La responsabilidad, desde el punto de vista de la materia jurídica, puede ser estudiada desde dos diferentes campos, esto es: en primer lugar, el de la responsabilidad en el Derecho Privado; y, en segundo lugar, el de la responsabilidad en el Derecho Público.

a. La responsabilidad en el derecho privado

En el Derecho Privado, el concepto de responsabilidad contiene básicamente dos categorías: la responsabilidad civil y la responsabilidad penal. Ambas constituyen fuentes de obligaciones; la primera, de naturaleza civil, doctrinariamente se ha clasificado según su origen en contractual y extracontractual; en tanto que la de naturaleza penal surge sólo por disposición de la ley.

A efectos de la presente investigación, sólo interesa analizar la responsabilidad civil.

Al respecto, Eloy Maduro Luyando[4], nos dice que la responsabilidad civil es una situación jurídica por la cual una persona queda obligada a reparar un daño

[4] MADURO LUYANDO, Eloy; Curso de Obligaciones; Derecho Civil III; Universidad Católica Andrés Bello; Manuales de Derecho; Caracas; 1967; pág. 149.

injustamente causado. Ello hace obvio que viene a constituir la responsabilidad el efecto fundamental de las obligaciones, o, como el mismo autor lo califica, "el efecto fundamental del incumplimiento de las obligaciones". Esta responsabilidad viene a ser, advierte el comentado Profesor, el régimen de la indemnización de los daños y perjuicios causados por el incumplimiento culposo de una obligación o de una conducta preexistente prevista en una Ley o en una convención entre agente y víctima.

La responsabilidad civil, sigue diciendo, tiene elementos invariables, verdaderas constantes, presentes en todas y cada una de sus situaciones, tales como: 1) Un incumplimiento de una conducta preexistente que muchas veces es protegida, preestablecida o impuesta por el legislador; 2) una culpa (en su acepción más amplia, *latu sensu*) que acompaña aquel incumplimiento; 3) un daño causado por el incumplimiento culposo; y 4) la relación de causalidad entre el incumplimiento culposo y el daño inferido.

Como así lo continúa expresando Maduro Luyando[5], la teoría general de la responsabilidad civil, coloca a su vez a la responsabilidad contractual y a la extracontractual como sus particularidades en una relación de especie a género.

La responsabilidad contractual es aquella que se encuentra regulada o bien en disposiciones legales (artículos 1270 al 1272 del Código Civil) o bien en lo convenido por las mismas partes intervinientes en el contrato.

Con respecto a la obligación extracontractual, se entiende que es aquella por la cual todos los sujetos de derecho están obligados a observar y cumplir una conducta predeterminada o supuesta por el legislador. Cuando el sujeto de derecho incumple esa conducta predeterminada, supuesta o preexistente, causando culposamente un daño a otro sujeto de derecho, se dice que ha incumplido una obligación de naturaleza extracontractual porque entre la persona que causa el daño y la que lo experimenta no existe ningún vínculo jurídico anterior de naturaleza contractual o convencional.

En general puede afirmarse que las relaciones extracontractuales consisten en una conducta que el legislador supone debe observar toda persona en comunidad o en

[5] Ibid, pág. 150.

conductas establecidas expresamente en el ordenamiento jurídico positivo. En todo caso las obligaciones extracontractuales se originan en actividades o en conductas preexistentes, predeterminadas o supuestas por el legislador, que impone el deber jurídico de cumplirlas y observarlas.

Y de ello se origina la llamada 'responsabilidad civil-extracontractual', la cual se produce como consecuencia de hechos extraños a convenciones previas entre la víctima del daño y el sujeto que resulta responsable, se produce como consecuencia de lo que la legislación civil venezolana señala como hechos ilícitos. En estos casos, el responsable puede resultar obligado por el hecho propio o el de personas, animales o cosas bajo la guarda del responsable.

Abundado sobre este tema, es importante traer la opinión de los tratadistas franceses León y Mazeuad[6], cuando señalan que:

> Una persona es responsable civilmente cuando queda obligada a reparar un daño sufrido por otro (....). Entre el responsable y la victima surge un vínculo de obligación, el primero se convierte en acreedor y la segunda en deudora de la reparación. Uno y otro fuera de su voluntad. Incluso cuando el responsable ha querido causarle daño, no ha querido convertirse en deudor de la obligación (...).

Es así como los autores citados enseñan que para que surja responsabilidad civil o penal, se necesita una acción u omisión y en ambos casos debe haberse causado un perjuicio; en estos casos, cuando el daño afecta a la sociedad existe responsabilidad penal, y cuando afecta a una persona determinada existe responsabilidad civil.

En Venezuela, tanto la doctrina como la jurisprudencia han coincidido en afirmar que para que se pueda obtener o lograr la prueba del daño a la víctima que reclama, deben darse varias circunstancias acumulativas: la existencia real del daño, la relación de causalidad entre la acción u omisión de una persona con el daño ocasionado, y la conexión con la supuesta víctima que ha sufrido el daño. La

---

6 LEÓN H. y MAZEUAD J; Lecciones de derecho Civil; Parte II; Editorial Artes Gráficas, Buenos Aires, 1960.

acumulación de tales circunstancias, como se decía, hace así que surja la acción de reparación, cualquiera sea el fundamento de dicha acción.

El Código Civil, siempre que se reclame un daño, sea producto de un incumplimiento contractual o bien que sea consecuencia de hecho ilícito o provocado por las cosas o animales bajo la guarda del responsable, además requiere que se demuestre el elemento subjetivo, esto es, la voluntad en la conducta del agente provocador del daño para que surja la obligación de reparación.

Tal vez la frase que mejor resume el contenido de esta responsabilidad, se encuentra vertida en el Código Civil, cuando en su Artículo 1.185 dispone:

> Artículo 1.185.- El que con intención, o por negligencia, o por imprudencia, ha causado un daño a otro, está obligado a repararlo. Debe igualmente reparación quien haya causado un daño a otro, excediendo, en el ejercicio de su derecho, los limites fijados por la buena fe o por el objeto en vista del cual se ha conferido ese derecho.

Pero para el caso que ocupa la presente investigación, es preciso destacar la responsabilidad por hecho ajeno, que ya el Derecho Común consagraba, cuando en el mismo Texto Legal, esto es, el Código Civil, estatuye varios supuestos, al indicar que:

a. En el caso de los menores:

> Artículo 1.190.- El padre, la madre, y a falta de éstos, el tutor, son responsable del daño ocasionado por el hecho ilícito de los menores que habitan con ellos.
> Los preceptores y artesanos son responsables del daño ocasionado por el hecho ilícito de sus alumnos y aprendices, que permanezcan bajo su vigilancia.
> La responsabilidad de estas personas no tienen efecto cuando ellas prueban que no han podido impedir el hecho que ha dado origen a esa responsabilidad; pero ella subsiste aun cuando el actor del acto sea responsable por falta de discernimiento.

b. En el caso de los dependientes y sirvientes:

> "Artículo 1.191.- Los dueños y los principales o directores son

> responsables por el hecho ilícito de sus sirvientes y dependientes, en el ejercicio de las funciones que le sean empleados."
>
> c. En el caso de los animales:
>
> Artículo 1.192.- El dueño de un animal o el que tiene a su cuidado, debe reparar el daño que éste cause, aunque se hubiese perdido o extraviado, a no ser que pruebe que el accidente ocurrió por falta de la víctima o por hecho de un tercero.
>
> d. En el caso de las personas bajo su guarda:
>
> Artículo 1.193.- Toda persona es responsable del daño causado por las cosas que tiene bajo su guarda, a menos que pruebe que el daño ha sido ocasionado por falta de la víctima, por el hecho de un tercero, por caso fortuito o por fuerza mayor.
> Quien detenta, por cualquier título, todo o parte de un inmueble, o bienes muebles, en los cuales se inicia un incendio, no es responsable respecto a tercero, de los daños ocasionados, a menos que se demuestre que el incendio se debió a falta o a hechos de personas por cuya falta es responsable.

A la lectura de estas normas, además de las previstas en otras Leyes Especiales, como ejemplificativamente se cita a la Ley Orgánica para la Protección del Niño y del Adolescente[7], se puede concluir que en el Derecho Privado, cuando surja un hecho que genere la aplicación de la responsabilidad civil como fuente de obligaciones, no siempre tendrá directa relación con lo que se hubiese libremente dispuesto en forma voluntaria por las partes que componen la relación jurídica, sino que puede ser consecuencia de lo dispuesto por una norma legal.

Entonces, en este caso, siempre tendrá que enmarcarse dentro de cualquiera de los anteriormente señalados supuestos, que podrían resumirse en: La existencia de un daño causado a la otra parte por el incumplimiento de una obligación contractual; o bien un daño ocasionado por un hecho ilícito de un sujeto privado de discernimiento bajo la guarda del responsable o del responsable mismo; o que provenga del daño ocasionado por una cosa o una animal bajo la guarda de quien resulta obligado a la

[7] Gaceta Oficial Nº 5.266 Extraordinario del 2 de octubre de 1998.

reparación.

Se insiste en que, en cualquiera de las posibilidades antes descritas, la responsabilidad que se origina surge de la ocurrencia de un perjuicio o daño que efectivamente se haya causado y que exista la relación o conexión entre los mismos. Pero igualmente, para su imputación y exigencia de resarcimiento, es necesario que se dé la presencia del elemento subjetivo o voluntario para provocar ese daño por parte del obligado.

Emilio Calvo Baca[8] considera que el hecho ilícito civil es lo contrapuesto al hecho jurídico, que siempre ha de ser lícito, y señala que para que un hecho sea calificado como ilícito deben concurrir tres elementos, como serían: Que vaya contra el ordenamiento jurídico; Que produzca un daño; y Que el acto sea imputable a su autor.

b. La Responsabilidad en el derecho público

En la presente investigación, interesa destacar la responsabilidad en el Derecho Público, que viene a ser aquella que se encuentra directamente relacionada con la materia que se examina.

Entonces se tiene que cuando la responsabilidad está referida a los intereses que tienen que estar con el Estado o con la sociedad en general, su regulación le corresponde al ámbito del Derecho Público.

Este tratamiento especial normativo produce igualmente especiales formas de adoptar la responsabilidad, tanto en su concepción, como en su estructura, dimensiones, contenido y límites, pues proviniendo de la relación Ente Público-ciudadano, la misma debe encontrarse plenamente identificada en una norma de carácter legal, sin que quede nada a la simple discrecionalidad de un funcionario o a las liberalidades de una contratación entre partes supuestamente de jerarquía igual.

Y es que mientras en las relaciones entre particulares, que rige el Derecho

[8] CALVO BACA, Emilio; "Código Civil Comentado y Concordado"; Ediciones Libra; Caracas; 1988; pág. 518.

Privado, se puede hacer todo aquello que no se encuentra prohibido; en las relaciones entre particulares y el Estado o cualquier órgano del Poder Público o de estos entre sí, que regula el Derecho Público, no se puede hacer sino lo que la Ley permite. Y aunque esto parezca un juego de palabras, encierra un profundo contenido diferenciador entre capacidad (de los particulares) y competencia (de los entes públicos).

Así lo ha también expresado Dino Jarach[9], cuando dijera que "el derecho privado en ninguna de sus disposiciones parece pretender legislar sobre relaciones tributarias, sino acerca de la consecuencia sobre las relaciones civiles entre particulares, de determinadas obligaciones tributarias".

Los Terceros

El autor venezolano Carlos Moros Puentes[10] ya nos menciona y distingue sobre los varias clases de acepciones que pudiera presentar el término de 'tercero', perfectamente delimitadas pero confundibles, cuando se trata de involucrar a una persona en una relación jurídica que pareciera que le es ajena, cualquiera que ella sea. Así se tiene:

i. El Tercero como Simple Detentador: es aquella persona que aun cuando posee un bien, lo hace por orden y cuenta del poseedor legítimo. Este tercero no posee con animus domini ni tiene título propio, por lo que carece de interés y no tiene cualidad para intervenir procesalmente, lo que lo convierte en persona sin obligaciones ni cargas dentro de un juicio.

ii. El Tercero Precario: es quien teniendo título propio, sólo lo legitima para usar o usufructuar un bien (ya sea como arrendatario o comodatario), pero no siéndole endosables tampoco ni obligaciones ni cargas procésales del propietario del

[9] JARACH, Dino; "Curso de Derecho Tributario"; Tercera Edición Totalmente Reestructurada y Ampliada; Talleres Gráficos del Liceo Profesional Cima; Buenos Aires; Argentina; 1980; pág. 242.

[10] MOROS PUENTES, Carlos; "EJECUCIÓN DE HIPOTECA. Primera Parte. Sobre la Hipoteca Inmobiliaria que rige el Código Civil"; Colección 'Juicios Ejecutivos' Nº 3; Segunda Edición. Versión Actualizada; Jurídicas Rincón; Venezuela; 2002; págs. 48 a 50.

bien o del titular del derecho.

iii. El Tercero con Título de Dominio: Es aquella persona quien, aun cuando resulta extraña a la relación jurídica, y que, en principio, no está obligado ni tiene cargas, en virtud de un título jurídico aparece con una relación íntima con la obligación que se deriva de tal titularidad, sea porque haya adquirido un derecho real de propiedad o porque detente a título no precario la totalidad o parte del derecho que genere la obligación. Este sería quien ha dado en hipoteca un bien propio como garantía de una deuda ajena.

iv. El Tercero responsable: su condición se deriva de un mandato legal, mediante el cual una norma jurídica debidamente promulgada consagra la extensión de la responsabilidad para el cumplimiento de una obligación, a personas distintas a las que naturalmente debieran estar sometidas a su ejecución. Los casos clásicos de esta responsabilidad de un tercero sobre las ejecutorias de otra persona, son los anteriormente examinados, de los padres que ejercen la patria potestad sobre sus hijos menores y la de quienes tienen personas bajo su dependencia por relación laboral. Serán estos terceros responsables quienes serán sometidos a esta investigación, pero bajo la óptica del Derecho Tributario.

La Obligación Tributaria

El Código Orgánico Tributario es bastante preciso en definir tanto el concepto de la 'Obligación Tributaria' como sus alcances. Así se tiene que en su artículo 13 la define cuando expresa:

> Artículo 13.- La obligación Tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la Ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.

Y en cuanto al concepto de 'Hecho Imponible', el Artículo 36 del Código Orgánico Tributario estipula que: "

> Artículo 36.- El hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria".

Asimismo, en cuanto al sujeto activo, el Artículo 18 del referido Código dispone:

> "Artículo 18.- Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo".

Y el Artículo 19 habla del sujeto pasivo, cuando lo conceptúa al expresar:

> "Artículo 19.- Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable".

Y en ese listado de definiciones legales, el Artículo 22, en su encabezamiento, habla del contribuyente:

> "Artículo 22.- Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible…".

Y por último, en esta ligera y rápida aproximación conceptual que trae el Código Orgánico Tributario, su artículo 25 nos habla de los responsables, cuando dice:

> "Artículo 25.- Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes".

De todo esto se tiene que la 'Obligación Tributaria' es el deber que se tiene de cumplir con un pago a un ente público cuando se cumpla el hecho que como presupuesto legal así lo disponga, pago que deberá satisfacer el sujeto pasivo o, en su defecto, aquel a quien la ley le otorga el carácter de responsable.

La Responsabilidad en la Obligación Tributaria

En materia específica de Derecho Tributario, que es una parte trascendente dentro del Derecho Público, es necesario para la finalidad que se desprende de este estudio, ya en este espacio y grado de la investigación, precisar el concepto de la 'Responsabilidad en la Obligación Tributaria'.

El maestro Dino Jarach[11], en admirable síntesis, ya hacía la necesaria diferenciación relacionada con los responsables, partiendo desde el punto de vista del sujeto pasivo, así:

> "La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos pasivos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena.
> Esta distinción se funda sobre la separación entre la deuda y la responsabilidad, o bien, de acuerdo con los conceptos desarrollados por la doctrina jurídica acerca de las obligaciones, entre *debitum* y *obligatio*. Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, de acuerdo con los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad, que pueden variar desde la responsabilidad solidaria sin condiciones, a la responsabilidad solidaria supeditada a la verificación de ciertos supuestos, a la responsabilidad subsidiaria y a la responsabilidad sustitutiva.
> Esta graduación de la responsabilidad puede resultar de normas generales aplicables a diversos tributos, o bien de normas particulares establecidas con referencia a un impuesto en especial.

Y es que, proviniendo del Derecho Público, como antes se concluyera, esta clase de responsabilidad relacionada con un Ente Público, se tiene como primera indicación que esta 'Responsabilidad en la Obligación Tributaria' tendrá que encontrarse plenamente regulada ya sea tanto en su estructura, como en su contenido o en sus límites, en normas legales expresas que regulen su aplicación. Y, en consecuencia, el instrumento jurídico aplicable por excelencia y que contenga todo lo relacionado con la estudiada 'Responsabilidad en la Obligación Tributaria no puede

[11] JARACH, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"; 2ª Reimpresión; Editorial Cangallo S.A.C.I.; Buenos Aires; Argentina; 1993; Pág. 392.

ser otro que el Código Orgánico Tributario.´

El Tributarista Argentino Héctor Villegas[12] nos comenta que una de las soluciones legislativas en materia de sujeción pasiva es el llamado 'responsable', aunque manifiesta que:

> "No se excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario y se lo mantiene en su polo negativo (conservando el carácter de contribuyente), pero se ubica a su lado a un tercero ajeno a la producción del hecho imponible a quien también se le asigna el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica principal, que a su vez recibe la incorrecta denominación de 'responsable'.
> Didácticamente, y para evitar demasiadas confusiones, aceptamos tal nombre convencional siempre que se le añada el adjetivo 'solidario'. De tal manera que cuando se hable de 'responsable solidario' se señale con suficiente claridad que no nos referimos ni al contribuyente ni al sustituto.
> Si la ley crea un 'responsable solidario', el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de 'contribuyente'. Surge entonces un doble vínculo obligacional cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro)".

En cuanto al concepto de 'Responsabilidad de la Obligación Tributaria', analizado desde el punto de vista jurídico, pero desde la óptica del Derecho Tributario, el vigente Código Orgánico Tributario define a los responsables, cuando expresamente dispone:

> "Artículo 25.- Responsables son los sujetos pasivos que, sin tener carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes".

Con lo dispuesto expresamente por el Legislador Venezolano, se coteja que el

[12] VILLEGAS, Héctor; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; 3ª edición, actualizada. Reimpresión; Tomo I; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1980; pág. 223.

Código Orgánico Tributario Venezolano adoptó la terminología empleada en el 'Modelo de Código Orgánico Tributario para América Latina', especialmente en cuanto a asumir la diferenciación bipartita entre el contribuyente y el responsable, según la cual estos últimos son sujetos pasivos porque la ley les atribuye la obligación o responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que posee y que pertenece a los contribuyentes. Esto es, por mandato legal y en cuanto a la obligación tributaria, los responsables han sido convertidos en sujetos pasivos por deuda ajena.

Entonces se tiene que, para objeto de este estudio, interesa la 'Responsabilidad' en materia tributaria, examinada como una fuente de obligaciones distintas a las derivadas del campo contractual, apreciándola como una consecuencia legal que puede ser asignada a quien incumple obligaciones derivadas de una Ley o Reglamento de carácter tributario, con el fin de atribuirle la reparación del daño que el incumplimiento de disposiciones previas hubieren podido causar al sujeto protegido, que en este caso siempre será en definitiva la Hacienda Pública, en cualquiera de sus órdenes territoriales: Nacional, Estatal o Municipal. Además de la obligación resarcitoria propiamente dicha, puede surgir del mismo hecho la responsabilidad penal, la cual no está destinada a estimarle al sujeto responsable el monto de una obligación reparatoria del daño provocado, sino una condena sancionatoria individual y física que permita prevenir, reprimir o castigar la comisión de un hecho punible.

De lo que se analiza se tiene que, conforme a disposiciones expresas de la Ley Tributaria, el concepto de 'responsable de la obligación tributaria', a su vez, se circunscribe a la existencia concurrente de tres elementos básicos, como serían:

i. En primer lugar, que existiendo una obligación tributaria líquida o habiéndose producido el presupuesto de hecho normado, se origine la responsabilidad.

ii. En segundo lugar, que se produzca la faltas de pago por parte del sujeto pasivo en el período voluntario para hacerlo, lo que haría surgir el supuesto legal del nacimiento de la responsabilidad tributaria por hecho ajeno, haciendo así que sea el responsable junto con el contribuyente, un sujeto pasivo de las prestaciones tributarias. En virtud de norma expresa y en sustitución del contribuyente, se tiene al

‘responsable tributario’ como obligado tanto al pago de los tributos como al cumplimiento de los deberes formales establecidos en el Código Orgánico Tributario y en las demás normas tributarias especiales; y

iii. En tercer lugar, lo cual no es una simple formalidad, que se produzca la notificación del acto administrativo de declaración de responsabilidad ante quien así se tiene, para que teniéndose al responsable como sujeto pasivo de la relación jurídica-tributaria, que junto con el contribuyente, en régimen de solidaridad o de subsidiaridad, debe responder conjunta o solidariamente con el contribuyente, tanto de la obligación de pagar el tributo como de la relación jurídica-tributaria que envuelve el cumplimiento de los deberes formales; pero también puede responder subsidiariamente, en el caso en que el sujeto activo tenga que agotar primero su acción contra el contribuyente y de no haber satisfecho totalmente su pretensión, posteriormente puede accionar contra este responsable en régimen de subsidiaridad.

Cabe ahora destacar que en el ámbito del Derecho Tributario, con las últimas previsiones Constitucionales y legales como se verá más adelante, este concepto de ‘responsabilidad tributaria’ puede tener un ambivalente valor dual, ya que el mismo se inserta en dos categorías perfectamente diferenciadas, como lo son: en un primer orden, la responsabilidad penal, la cual se le atribuye a aquel sujeto a quien se le demuestre la comisión de una infracción, ya sea de un compromiso social de carácter moral como lo es la contribución al gasto público, con la finalidad de que se le castigue una conducta culposa o dolosa; y, en segundo orden, aquella otra responsabilidad pero que obedece a principios de naturaleza civil, constituyendo fuentes de obligación de carácter reparatorio del daño ocasionado al sujeto activo de la relación jurídica tributaria. Esta segunda apreciación de la responsabilidad, al igual que en el derecho privado, viene a ser una consecuencia legal y no contractual.

Con referencia al tema que aquí se aborda, el resultado de los análisis que diversos especialistas han hecho sobre el mismo no han sido unánimes en cuanto a la calificación unívoca del responsable como simple sujeto pasivo de una obligación tributaria que él no generó ni provocó. Y es que algunos destacados autores únicamente ubican en esta categoría a quien realiza el hecho imponible,

considerando que si bien el responsable es sujeto de la potestad del Estado en su función fiscal, es el contribuyente el verdadero sujeto de la obligación.

Fonrouge[13], a manera de ejemplo, clasifica a los sujetos tributarios en deudores y responsables, pero catalogando a estos últimos como terceras personas "extrañas a la relación jurídica tributaria". Sainz de Bujanda, citado por Fonrouge (1970) señala que "lo pertinente es llamar sujeto pasivo a la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible".

Pero hay que tener en cuenta que si bien desde un punto de vista académico esa discusión pudiera tener alguna relevancia, lo verdaderamente importante, por lo que implica en cuanto a sus alcances desde el punto de vista de la reserva de la legislación y de los principios que rigen el tipo de responsabilidad, es la calificación de la naturaleza de la obligación que recae sobre el sujeto responsable tributario. Si se trata de una obligación destinada a reparar el daño causado por el incumplimiento de un tercero y en virtud de una disposición legal, esa obligación que recae en un sujeto distinto con la calificación de 'responsable tributario', tiene naturaleza civil, puesto que este sujeto, tercero en la obligación tributaria, resulta obligado a pagar una deuda nacida en cabeza de otra persona, pero esa deuda respecto del responsable no tendría naturaleza tributaria.

Y es que cuando a la responsabilidad se le atribuye una expresa consecuencia sancionatoria, la sanción es a la conducta transgresora y no puede ser asimilable a la responsabilidad que un tercero pudiera tener para subsanar en su defecto el daño que ocasionare otra persona. La ley tributaria asigna deberes y obligaciones, y para el caso específico de las menciones expresas que haga con respecto a un tercero que se hace responsable en el cumplimiento de la obligación tributaria , lo será pero sólo a manera de cooperador en el control del cumplimiento de las obligaciones que a cierta categoría de contribuyentes le asigna la Ley, ya sea por su especial condición personal o bien por su particular relación con quien se le asigna el carácter de responsable, que será en definitiva por lo que ciertamente responde dicho tercero. Pero nunca podría atribuírsele a éste las sanciones por conductas ilícitas de aquél,

[13] FONROUGE, Giuliano; "Derecho Financiero", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970, Pág. 411

puesto que el tercero sólo tiene esa condición de cooperador en el control.

A pesar de que el Código Orgánico Tributario estipula que el responsable es el sujeto que está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria, se aprecia que esta obligación no se origina de la cualidad de contribuyente que pueda tener el responsable, como tampoco su origen deviene de la realización por parte de éste de un hecho imponible que provoque el nacimiento de la obligación de reparar el daño causado, sino que se deriva del mandato contenido en una disposición legal.

El Legislador Venezolano, adoptando lo propuesto en el Modelo del Código Orgánico Tributario para América Latina, ha tipificado al responsable como una categoría de sujeto pasivo, quien sin tener una relación directa con el hecho imponible generador de la obligación, por disposición de la ley debe cumplir con dicha obligación que fue realmente contraída por un tercero, quien en este caso será el verdadero contribuyente. Tal como se evidencia en el Código Orgánico Tributario, es su artículo 25 donde define que "responsable son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes." Se observa de manera clara con el artículo anteriormente señalado que la obligación del responsable tributario se deriva de una causa distinta a la que ha originado la deuda tributaria; por lo tanto, esta relación del responsable con el contribuyente proviene de una disposición legal, donde a quien se le asigna el rol de responsable se le atribuye el cumplimiento de la obligación de responder, no solo en cuanto a su pago, sino también en cuanto al daño que pudiera causársele al sujeto activo del tributo por incumplimiento por parte del sujeto activo.

Esta responsabilidad tributaria así entendida, puede ser atribuida directamente o con carácter solidario; ello puesto que lo que causa la ubicación del responsable dentro del supuesto legal no es una vinculación inmediata con el sujeto activo, sino el de una relación contractual privada con el contribuyente, de naturaleza no tributaria; es así que el pagador de una obligación comercial o civil quedará sujeto a retener de ese pago el anticipo de impuesto que corresponda, si la Ley o la reglamentación califican la actividad que causa la obligación comercial o civil, como sujeta a tal anticipo y en el momento en que el pago se produce.

Ahora bien, el sujeto activo de la relación tributaria no tiene potestad para exigir del deudor comercial o civil el pago a sus acreedores a los fines de que se practique la retención del anticipo, por cuanto su derecho no nace hasta tanto no se produzca la causa contractual de la obligación y ésta sea cumplida por el deudor mediante el pago o el abono a cuenta, conforme expresamente lo dispone el Código Orgánico Tributario en su artículo 27.

Pero en el supuesto cuando se trata de un tipo de responsabilidad solidaria, como sería el caso de los padres, tutores, los curadores de menores o entredichos, estos sólo serán responsables tributarios cuando el hecho imponible se realice en cabeza de sus representados; y no por el solo hecho de su condición de representantes legales. Pero en el caso de los gerentes, administradores, directores de personas jurídicas, estos serán considerados responsables tributarios en virtud por su vínculo con la entidad cuyos bienes administran o disponen, en virtud de la diligencia que la ley le exige en la ejecución de su gestión, todo ello también como lo estipula el artículo 28 del Código Orgánico Tributario.

En los casos anteriores, la responsabilidad tributaria se concreta como una obligación material cuando se produce el incumplimiento del sujeto representado o administrado, siendo ésta una característica traída de la responsabilidad civil.

Pero no viene a ocurrir lo mismo con respecto a la responsabilidad tributaria que deviene sobre los profesionales dedicados a la asesoría técnica-legal o a la representación profesional de contribuyentes, puesto que estos no tienen la gestión del negocio de sus clientes o representados. Y es que, se insiste, tales sujetos no pueden ser calificados como responsables tributarios, por cuanto no tienen injerencia directa en el manejo de los negocios ni en las decisiones sobre el cumplimiento que pudiera o no tener la Empresa en su giro normal comercial. La responsabilidad de estos sujetos podría ser de naturaleza penal, sólo en aquellos casos en que pudiera imputárseles algún hecho de carácter doloso o culposo que permita su calificación ya sea como cómplices, o encubridores o instigadores en la comisión de un ilícito tributario. Pero resulta fuera de toda lógica jurídica pretender que quienes fungen como asesores profesionales respondan patrimonialmente por cualquier deuda

ocasionado por un contribuyente que éstos asesoran o representan, cuando aquellos no tienen facultades ni posibilidades para poder decidir o ni siquiera influir sobre los negocios u operaciones que inciden en la realización del hecho imponible.

Sobre el punto anterior se pronunció la VII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario[14], al precisar que la responsabilidad:

> "(....) debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tiene facultad de decisión que incida en materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa. En consecuencia, no sería suficiente justificativo la mera calidad de representante o director".

En lo que se refiere a la clase de responsables, el Código Orgánico Tributario lo regula por separado, estableciendo dos categorías de responsabilidad: en primer lugar, todo lo referido a la responsabilidad civil; y en segundo lugar, lo concerniente a la responsabilidad penal. En este sentido se tiene que:

a) La Responsabilidad Civil, la cual tiene un carácter meramente resarcitorio del daño ocasionado por el sujeto contribuyente mediante el incumplimiento de la obligación tributaria. Esta categoría está regulada en la Sección Tercera del Título II, correspondiente a la Obligación Tributaria. En ella se califica como Responsables Tributarios a "los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes" (artículo 25).

b) La Responsabilidad Penal, la cual tiene carácter sancionatorio o de castigo. Esta categoría, a su vez, se trata en el Título III relativo al Ilícito Tributario. En su tratamiento se establece que "la responsabilidad por ilícitos tributarios es personal, salvo las excepciones contempladas en este Código" (artículo 84).

En cuanto a esta segunda categoría, la Responsabilidad Penal por su propia naturaleza sino tener un eminente carácter personal, pues su atribución recae en cabeza de los sujetos que realizan las acciones o cometen las omisiones tipificadas

[14] ASOCIACIÓN VENEZOLANA DE DERECHO TRIBUTARIO; VII Jornadas de Derecho Tributario; Impreso en los Talleres de la Contraloría General de la República, Caracas, 1975, Pág. 337.

como ilícitas en el texto legal, bien sea en la condición de autor o bien en su condición de cooperador inmediato. Por lo tanto se puede concluir a la lectura de las diversas disposiciones que lo contienen, que la única excepción que establece el Código Orgánico Tributario, en el caso de esta Responsabilidad Penal, es aquella que se le atribuye a las personas jurídicas, ya que éstas por tratarse de una ficción jurídica creada por el Legislador, sólo podrán responder directamente por las penas pecuniarias que se le imputen, a menos que en la ejecución de los hechos ilícitos generadores de responsabilidad actúen directamente sus directores, gerentes o administradores, en quienes sí estaría personificado el agente comisionista del hecho ilícito.

La Responsabilidad de los Terceros en la Obligación Tributaria

En la actualidad, la responsabilidad de los terceros en todos los compromisos que comporta la obligación tributaria, se encuentra regulada en diferentes disposiciones contenidas tanto en el Código Orgánico Tributario como en diferentes leyes tributarias especiales.

La norma tributaria define a los terceros en la relación jurídica que regula, como todos aquellos sujetos que sin tener el carácter de deudores por ser extraños al vínculo jurídico que crea la obligación tributaria, resultan por disposición de la ley obligados a su cumplimiento, en virtud de las relaciones legales o contractuales que los vinculan con el deudor principal o con los sujetos pasivos de dicha relación.

En este sentido, vale profundizar lo hasta aquí observado, citando en extenso la apreciación que sobre esta 'Responsabilidad en la Obligación Tributaria' formulara el Profesor Argentino Juan Carlos Luqui[15], cuando explicara que:

> "Al tratar la diferencia que existe entre la obligación tributaria y la relación jurídica tributaria, se aprecia que en esta última nacen obligaciones que, no siendo propiamente de naturaleza tributaria, sino

[15] LUQUI, Juan Carlos; "La Obligación Tributaria"; Ediciones Depalma; Buenos Aires; Argentina; 1989; págs. 210-212.

más bien administrativa, dan origen a sujetos pasivos de dichas obligaciones. Esos sujetos los hemos llamado sujetos pasivos de la recaudación, para diferenciarlos del sujeto pasivo de la obligación, término que reservamos únicamente para el contribuyente…
…Sólo es contribuyente aquel a quien puede serle atribuido o imputado el hecho imponible…
Los otros sujetos nacidos de aquellas obligaciones, que no son tributarias, pero que resultan necesarias a los efectos de la recaudación, no son contribuyentes porque con respecto a ellos no existe la posibilidad de imputarles el hecho imponible. La atribución o imputación del hecho imponible no es un acto arbitrario o discrecional del Legislador; lejos de ello, debe existir alguna relación o vinculación de tipo económico o jurídico, entre el contribuyente y el hecho imponible, para que la atribución o imputación resulte razonable y justa.
La aparición de otras obligaciones y sus correspondientes sujetos pasivos, responden a otros fines, especialmente hacer más regular y seguro el cobro de los tributos (recaudación), pero nada tiene de relación con el nacimiento de la obligación tributaria, sí lo tienen con su exigibilidad.
…Mientras la responsabilidad del contribuyente de pagar el tributo aparece en el mismo momento que nace la obligación, la responsabilidad de estos sujetos nace cuando la obligación del contribuyente, previa imputación del hecho imponible, se hace exigible, y siempre, volvemos a repetirlo, que se los indique como responsables. Además, esos sujetos pasivos de la recaudación tienen que tener conocimiento de la imputación del hecho imputable al contribuyente; de otra manera se crearía para ellos una obligación de cumplimiento imposible. Si su vinculación con el contribuyente no nace del mismo negocio jurídico, materia prima de la obligación tributaria, como hemos dicho, entonces la ley tiene que establecer las circunstancias en que esos sujetos pasivos (administrativos) tienen conocimiento del hecho imponible, y con ello el momento que nace su obligación. De otra manera no puede nacer para ellos ninguna responsabilidad".

1) Fundamento legal

El vigente Código Orgánico Tributario (2001) [16] contempla en el Título II "De la Obligación Tributaria" en su Capítulo III " Del Sujeto Pasivo" dedicando la Sección Tercera "De los Responsables" en sus artículos 25 a 29, a tratar sobre el tema.

[16] Gaceta Oficial Nº 33.305 de 17 de octubre de 2001.

Así se tiene que dentro de la categorías de los terceros de la relación jurídica tributaria, el Código Orgánico Tributario expresamente tipifica tres clases, como son: a) En primer lugar, a los agentes de retención y percepción, contenidos en el artículo 27 del Código Orgánico Tributario; b) En segundo lugar, a los representantes sea de incapaces o de sociedades y comunidades, a los liquidadores como a los interventores de empresas, a los sucesores patrimoniales, al pagador de los tributos indirectos en los casos de importación de bienes y servicios, y, en fin, a todos aquellos sujetos designados responsables por virtud de una disposición legal, conforme al artículo 28 del Código Orgánico Tributario. Es a esta clase de terceros, y a quienes se denominarán 'Terceros Responsables en virtud de Representación por mandato legal', sobre los que se ocupa la presente investigación; y c) En tercer lugar, a los adquirentes de fondos de comercio, o de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella, conforme al artículo 29 del referido Código Orgánico Tributario.

2) Categorías

El propio Código Orgánico Tributario, en su Título II 'De la Obligación Tributaría', Capítulo III 'Del Sujeto Pasivo', en la Sección Tercera 'De los Responsables', artículos 25 a 29, ya establece tres categorías de Responsables, cuando los diferencia así: 1.- Responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción (artículo 27); 2.- Responsables solidarios por los bienes que administran, reciban o dispongan, que se subdividen a su vez en responsables por personas naturales y en responsables por personas jurídicas (artículo 28); y 3.- Responsables solidarios como adquirentes de fondos de comercio (artículo 29). Cada una de estas categorías se examinará por separado a continuación:

a. Responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción.

El Código Orgánico Tributario en su artículo 27 establece expresamente lo siguiente:

> "Artículo 27.- Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal que por sus funciones públicas o por razón de su actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.
> Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.
> Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.
> El agente es el responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.
> Parágrafo Primero: Se considerarán como no efectuados lo egresos o gasto objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho gasto.
> Parágrafo Segundo: Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada serán responsables de los tributos dejados se retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo".

No obstante, se tiene que esta responsabilidad que recae sobre el agente de retención o sobre el agente de percepción, no siempre es de carácter directa; puesto que cuando se efectúa la retención o percepción por parte del agente, éste simplemente pasa a ser un sustituto del contribuyente frente al sujeto activo acreedor del tributo, siendo entonces su responsabilidad de carácter solidario con el contribuyente cuando el agente omite el cumplimiento de su deber legal de retener o percibir la cantidad determinada en la Ley.

Una vez que haya sido efectuada debidamente la retención o percepción, el agente se convierte en el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido; y será en el caso de no que realice oportunamente este deber legal de efectuar la retención o percepción, cuando surja la oportunidad para que éste

responda solidariamente con el contribuyente.

El agente se convierte en un deudor directo del tributo cuando ha efectuado la correspondiente retención o la percepción; en este caso, será el contribuyente quien queda liberado frente al sujeto activo acreedor, en virtud de que ya ha pagado a la persona designada por éste. Así lo estipula expresamente el artículo 42, cuando establece que: "Existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en la fuente prevista en el artículo 27 de este Código".

En el caso de que el agente obligado por la Ley no efectué la retención o percepción, procede el supuesto de solidaridad entre el contribuyente y este tercero ahora responsable por mandato legal, en virtud del cual el acreedor (sujeto activo de la obligación tributaria) puede obligar tanto al contribuyente como al responsable (agente de retención o de percepción), a que cancelen o produzcan el pago de la cantidad que debió haber sido retenida o percibida. En esta situación, el agente de retención no paga en virtud de una obligación tributaria que le sea propia, sino que lo hace por cuenta de un tercero, produciéndose a su vez el derecho de subrogarse para su cobro. Como también tendría ese derecho a subrogarse cualquier otra persona que paga la obligación tributaria de otra persona haciendo expresa subrogación de la deuda. Así lo dispone el artículo 40 del Código Orgánico Tributario, cuando con respecto al pago estatuye que: "... También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías, y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público."

Aunque en este caso, la Ley considera al tercero como responsable solidario por la deuda del contribuyente en el supuesto de que no cumpla con su obligación de retener, sólo procederá la exigencia del pago correspondiente por parte de la Administración Tributaria, únicamente cuando se compruebe la existencia real de la deuda, pues resulta claro que la retención en la fuente (que es a lo que se obliga el responsable), viene a ser nada más que un anticipo a cuenta de lo que es una obligación incierta, la cual sólo se concreta cuando se causa el hecho imponible. Entonces, para que proceda la solidaridad en el cumplimiento de la obligación por parte del agente, es necesario que se den los siguientes supuestos: (a) la falta de

retención por parte del agente; (b) el nacimiento cierto de la obligación en el receptor del pago; (c) el incumplimiento por parte del contribuyente (receptor del pago), ya que para que se origine la obligación solidaria respecto a la deuda de un tercero es necesario que exista como requisito *sine cuanon* la deuda. Y es que obligar al responsable a efectuar el pago de una deuda cuya insolvencia no está demostrada, podría implicar un despojo injustificado e incluso hasta confiscatorio, pues quien exige un pago debe probar la existencia de la deuda.

Por lo tanto, no surge el derecho de la Administración Tributaria de asumir la solidaridad del agente hasta que no conste la existencia de la deuda tributaria del receptor del pago. En este supuesto, el agente podrá ser sancionado por incumplimiento de su deber, pero no es procedente exigirle el pago de una deuda no comprobada. Respecto a los intereses de mora generados desde la fecha en que el pago por anticipado se hizo exigible, se debe igualmente precisar que tampoco sería justificado cualquier reclamo de intereses de mora, puesto que los mismos son accesorios a la deuda. Y es que si no se encuentra comprobada la deuda, que es la obligación principal, tampoco lo podrá estar su accesorio, que serían los intereses. En este sentido la jurisprudencia ha sostenido que los interés moratorios se causan desde el momento en que se hace exigible el cumplimiento de la obligación de hacer, es decir, desde el momento en que efectivamente venció el plazo legal para enterar el monto de impuesto retenido, hasta que se produzca su efectivo ingreso a la Administración Tributaria, indistintamente de que el incumplimiento haya sido meramente omisivo o fraudulento.

Ahora bien, otro aspecto relevante de comentar en este punto de la investigación, viene a tratarse de la responsabilidad que tiene el agente de retención en la procedencia de la deducción del gasto a los efectos de la determinación del hecho imponible en materia de impuesto sobre la renta. Con respecto a esta condición y a las consecuencias jurídicas que produce su incumplimiento, ha sido discutido constantemente por la Jurisdicción Contenciosa debido al gran número de causas judiciales que se han ocasionado entre la Administración Tributaria y los agentes de retención, surgiendo diversos criterios sobre su solución que en algunos casos

resultan hasta contradictorios.

Sin embargo, con la entrada en vigencia del Código Orgánico Tributario del 2001 se ha puesto fin a esta discusión, al derogar expresamente en su artículo 342 la norma de la Ley de Impuesto sobre la Renta que establecía la condición de retención por deducibilidad del gasto, estableciéndose en su sustitución expresamente la procedencia del reconocimiento de las erogaciones cuando se prueba efectivamente su realización.

En efecto, dispone el Primer Parágrafo del artículo 27 del citado Código, que: "Se consideran como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido ni enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egresos o gastos".

Por lo tanto, siendo ésta la única circunstancia en que procede el supuesto de retención, cuando el pagador efectúa el egreso, en consecuencia sólo procederá a verificarse la aplicación de la retención en los casos en que el funcionario fiscal compruebe la realización del gasto. Y es que sería absurdo el rechazo del gasto por falta de retención cuando no se comprueba simultáneamente la realización del mismo. Por ende, en el supuesto de que no se compruebe el gasto, lo que vendría a justificar su rechazo es esa ausencia de comprobante. En definitiva, esta norma establece el reconocimiento del gasto cuando se comprueba su realización, independientemente de que se haya o no efectuado la retención de anticipos debidos por los beneficiarios del pago.

La norma anteriormente señalada, referida a los gastos deducibles para determinación de la renta gravable en el impuesto sobre la renta, resulta igualmente aplicable a aquellos pagos que realiza el contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA), ya que por su condición de contribuyentes especiales están obligados a realizar le retención sobre el débito fiscal que factura su proveedor. En este caso, la omisión de la retención no daría lugar al rechazo del crédito fiscal, pero siempre que se compruebe que efectivamente se pagó a su proveedor el monto exacto del débito facturado.

Y por último, se puede afirmar que en los dos casos antes mencionados referidos a los Agentes de Retención, sólo procederá la responsabilidad por daño causado cuando en forma acumulativa se demuestre: primero, que la deuda tributaria se causó en cabeza del contribuyente; y segundo, que dicha deuda no fue pagada por parte de éste. La demostración de estos dos extremos hará nacer así la responsabilidad del tercero.

En cuanto al supuesto de esta Responsabilidad recaída en los Agentes de Retención, Tribunal Supremo de Justicia ha determinado su alcance en varias decisiones, ejemplo de las cuales es la Sentencia Nº 989 de fecha 18 de julio de 2002, emanada de la Sala Política Administrativa[17], en la que se declara lo siguiente:

> Esta Sala ha sostenido en anteriores oportunidades que los importes tributarios retenidos constituyen pagos anticipados de impuesto, a cuenta de la deuda impositiva total, generando obligaciones a cargo del retenedor en la fuente, con quien se constituye una relación independiente de la que originó tal retención.
>
> Sobre este particular, el Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso en análisis, disponía en su artículo 28 lo que de seguidas se copia:
>
> "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones de los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.
>
> Los agentes de retención o de percepción que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.
>
> Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente.
>
> El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.
>
> Al respecto, es menester señalar que el agente de retención, como sujeto pasivo que es de la relación jurídico tributaria, en su condición de responsable, queda sometido a las obligaciones que el ordenamiento jurídico le impone, principalmente las de retener el anticipo de impuesto correspondiente y enterar las sumas retenidas, a nombre del contribuyente

[17] www.tsj.gov.ve

y no en el suyo propio, quedando de esta manera, obligado por deuda ajena.

Así pues, respecto del punto bajo análisis y su repercusión en lo atinente a los intereses moratorios, en sentencia Nº 733 dictada por la extinta Sala Especial Tributaria en fecha 14 de noviembre de 1996, caso FOSPUCA, C.A, expediente 6761, se sostuvo lo que se transcribe seguidamente: Así que efectuada la retención, el agente pasa a sustituir al contribuyente y, es el único responsable directo ante el acreedor tributario por el importe retenido.

Se observa que, en el caso que nos ocupa se encuentran dados los supuestos de procedencia para la exigibilidad de dichos intereses: 1.-Por tratarse de un crédito cuantificado; 2.-Por cuanto existe un lapso prefijado por la norma tanto para retener como para enterar las porciones de impuesto; 3.-Por cuanto el Agente de retención, detenta indubitablemente en su poder una cantidad de dinero que pertenece al Sujeto Acreedor, en este caso al Fisco Nacional, demorando injustificadamente su ingreso al Tesoro Nacional y beneficiándose económicamente con dinero público, que por Ley correspondió retener del deudor tributario.

El sujeto pasivo de este incumplimiento, el cual no es otro que el agente de retención queda sometido al pago de un interés sanción, establecido como una forma de indemnización por el atraso en el pago de un monto dinerario, sin necesidad de que el acreedor deba probar los perjuicios ocasionados por el retardo, puesto que el acreedor se vio privado de disponer, oportunamente, de un capital, que por el hecho de la retención ya le pertenece.

Este interés moratorio se causa desde el momento en que se hace exigible el cumplimiento de la obligación de hacer, es decir desde el momento en que venció el plazo legal para enterar el monto de impuesto retenido, hasta su efectivo ingreso al Tesoro, indistintamente de que el incumplimiento haya sido meramente omisivo o fraudulento. Estos intereses se devengan sin perjuicio de la concurrencia de multas o de cualquier otro tipo de penalidad".

De lo antes expuesto se desprende, sin lugar a equívocos, que los intereses moratorios causados por las sumas retenidas y enteradas tardíamente por el agente de retención, deben calcularse necesariamente desde el mismo momento del vencimiento del plazo legalmente establecido para efectuar tal enteramiento, puesto que los importes percibidos a título de retención son en todo momento propiedad del Fisco Nacional.

Por otra parte, conviene dejar en claro que lo anteriormente señalado, en modo alguno contradice lo que sobre esta materia dispuso la sentencia de fecha 14 de diciembre de 1999, dictada por la extinta Corte Suprema de Justicia en Pleno, que declaró la nulidad del parágrafo único del Código Orgánico Tributario de 1994, aplicable al caso de auto ratione temporis, al señalar, respecto de los intereses moratorios, lo siguiente: "...una

interpretación constitucional del interés moratorio exige su consideración como mecanismo resarcitorio y no punitivo y, de allí, la interpretación de la exigibilidad como vencimiento del plazo con base a los principios aplicables a las obligaciones de naturaleza civil, esto es, la exigencia del vencimiento de los plazos para su pago o impugnación o la firmeza de la obligación producida como consecuencia de la decisión de los recursos que se hayan ejercido, a los fines del cálculo de los intereses moratorios, insiste la Corte en que a la luz de la redacción del artículo 59, no queda duda de que la exigibilidad, como se había venido interpretando por el Supremo Tribunal, en su Sala Político-Administrativa, es presupuesto de la indemnización por mora allí prevista.

Consecuencialmente, los intereses moratorios deben calcularse a partir de la fecha en que, habiéndose determinado y liquidado el impuesto a pagar y siendo exigible la obligación, el contribuyente incurrió en mora y no desde el día siguiente a aquel en que termina el ejercicio respectivo. Estos intereses suponen una obligación dineraria cuyo objeto es una cantidad líquida concretamente, un impuesto definitivamente exigible y liquidado con expresión de su monto.

Cuando se prevén los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario se evidencia la necesidad de observar un plazo (precisamente para determinar el incumplimiento de la contraprestación) dentro del cual ha de realizarse el pago y un acto administrativo definitivamente firme que así lo disponga en atención a las disposiciones legales pertinentes, so pena de que el contribuyente incurra en mora respecto de su obligación fiscal. Vuelve, pues, esta Corte, en base a los razonamientos que preceden, al criterio que pacíficamente había venido sosteniendo hasta el 7 de abril de 1.999, en el sentido de que se retoma la exigibilidad de la deuda tributaria como elemento esencial para que se causen los intereses moratorios a que se refiere la primera parte del artículo 59 del Código Orgánico Tributario.

Es con base a estas consideraciones que la Corte estima que el artículo 59 del Código Orgánico Tributario fija intereses moratorios, de acuerdo con los principios que regulan esta figura como resarcimiento al retardo en el cumplimiento de las obligaciones civiles (tributarias en este caso) y, de allí, que el mismo no resulte inconstitucional como se ha denunciado. Así se declara" (Sentencia expediente 1046, Caso Justo Oswaldo Páez Pumar y otros).

Como es fácil observar, el fallo antes citado no excluyó la procedencia de los intereses moratorios, sino que se limitó a insistir en la necesidad de la liquidez y exigibilidad del crédito fiscal, mediante la firmeza del acto administrativo que lo determina, a los fines de poder colocar en situación de mora al deudor tributario. Este criterio ha sido reiteradamente sostenido por la Sala en decisiones como las dictadas en fecha 11 de julio de 2001, caso Plásticos Guarenas C.A., exp. Nº 0063, sentencia 1454 y el

15 de mayo 2002, caso Cervecería Polar, C.A., exp. 15558, sentencia Nº 647.

Ahora bien, no puede confundirse, como erradamente lo hizo el a quo, la situación de los intereses que puedan derivar de las deudas tributarias que los contribuyentes mantienen con la administración, en los casos en que los actos de determinación tributaria han sido impugnados, con la que se plantea en relación con los intereses moratorios que causa el retardo en el enteramiento de los importes retenidos por los agentes de retención.

En el primero de los supuestos, es claro que la propia existencia de la obligación tributaria se encuentra supeditada a la firmeza del acto administrativo que la determina, por lo que mal puede ser exigible o líquida una deuda cuya existencia se encuentra en discusión. En consecuencia, tampoco puede constituirse en mora al deudor y menos aún exigírsele el pago de intereses por ese concepto.

Por lo que respecta a las sumas retenidas y enteradas tardíamente, la situación es radicalmente diferente. En efecto, no puede olvidarse que las sumas retenidas pertenecen al Fisco Nacional y son por tanto fondos públicos, provenientes del pago anticipado del tributo, y es precisamente esta situación la única que faculta al agente de retención a practicar, en virtud de una norma jurídica que al efecto lo habilita y al mismo tiempo lo obliga, la recaudación por cuenta de la administración, de tales cantidades. Siendo entonces fondos públicos que recibe el agente de retención como simple depositario temporal o intermediario, la tardanza injustificada en hacerlos ingresar al tesoro nacional genera, sin discusión alguna, intereses moratorios desde el mismo momento del vencimiento del plazo legalmente establecido para enterar. Así se decide.

En atención a todas las consideraciones anteriormente expuestas, el tribunal de la causa erró al declarar la nulidad de los intereses moratorios liquidados por la administración tributaria, en virtud del enteramiento tardío de las retenciones efectuadas, razón por la cual, habiendo estimado improcedente el resto de los alegatos propuestos por la contribuyente en su recurso contencioso tributario, debió haberlo declarado totalmente sin lugar. Así se declara.

Ahora bien, en cuanto a la procedencia en la deducción de los gastos en materia de retención a la que hace referencia el artículo 27 del Código Orgánico Tributario, sólo serán admisibles dichas deducciones cuando el deudor de tales ingresos haya retenido y enterado a la Oficina Receptora de Fondos Nacionales, el impuesto que lo grava, cumpliendo las condiciones, plazos y formas establecidas en la Ley o su reglamento.

Así se tiene que si el contribuyente realiza un gasto, y si no se realiza la

retención estando obligado a ello, será sancionado en su carácter de agente de retención, pero en su condición de contribuyente con derecho a la deducción de gasto, no le será admitida ésta por cuanto al no haber efectuado la retención sobre el gasto, no cumplió con las condiciones de deducibilidad que exige la Ley. Debe entenderse que el derecho a realizar deducciones no es un derecho absoluto, incondicional e ilimitado sino que por el contrario se encuentra condicionado y restringido en su ejercicio a una serie de requisitos preestablecidos en la ley.

Con respecto a este punto, la jurisprudencia venezolana en forma pacífica y reiterada ha sostenido que el rechazo a la deducción de un gasto por falta de retención no tiene carácter punitivo, porque no constituye castigo o sanción, sino que se trata simplemente de la consecuencia de no haber cumplido con uno de los múltiples requisitos de admisibilidad que de manera concurrente establece la Ley de Impuesto sobre la Renta, a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción.

En este sentido, un dictamen de la Sala Política Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia en sentencia Nº 1.454 de fecha 12 de julio de 2001[18], establece su criterio sobre la improcedencia de la deducción por falta de retención, cuando dice así:

> Por lo que respecta al alegato referido a la improcedencia del rechazo efectuado por el Fisco a las deducciones presentadas por la contribuyente, por no haber practicado ésta las retenciones pertinentes, la Sala observa: La normativa reguladora del impuesto sobre la renta, aplicable ratione temporis al caso bajo examen, permite extraer ciertos elementos definitorios de este tributo, a saber: a- que el hecho imponible lo constituye el enriquecimiento neto y disponible que en determinado período fiscal (anual) obtiene el sujeto pasivo, y en virtud del cual, nace para él la obligación de cancelar el impuesto que lo grava; b- que ese enriquecimiento neto que causa el impuesto sobre la renta, se determina a partir del ingreso bruto obtenido por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al cual se le restarán los costos y deducciones permitidas en la ley que lo regula; c- que el ingreso bruto global estará constituido por el producto de las actividades económicas generadoras de los enriquecimientos gravados señalados en la ley; d- que cuando se trata de rentas provenientes de actividades económicas, basta que una sola de las causas generadoras del enriquecimiento ocurra en el territorio nacional

[18] www.tsj.gov.ve

para que se considere gravable en Venezuela; y e- que las deducciones que se imputan al ingreso bruto para obtener el enriquecimiento neto, estarán conformadas por aquellos egresos susceptibles de ser deducidos de la renta bruta para obtener el enriquecimiento neto, que cumplan con las condiciones legalmente establecidas.
Así las cosas, de los requisitos o condiciones señalados, se desprende que la Ley del Impuesto sobre la Renta, además de regular los elementos constitutivos del hecho imponible (objetivo, subjetivo, espacial y temporal), establece los elementos, condiciones y procedimientos para la determinación de la base sobre la cual se va a calcular la obligación tributaria y el subsiguiente cálculo del impuesto a pagar.
Luego, para determinar ese enriquecimiento neto representativo del incremento patrimonial gravable, es necesario restar de los ingresos brutos obtenidos por una persona natural o jurídica, calificada por la Ley como sujeto pasivo de la obligación tributaria, los costos y las deducciones permitidas por este mismo texto legal.- En lo que a deducciones se refiere, el legislador consagró en el artículo 27 de la ley de Impuesto Sobre la Renta aplicable al caso de autos, una serie de egresos, susceptibles de ser deducidos de la renta bruta para obtener el enriquecimiento neto gravable, que constituye la base imponible sobre la cual se aplicará la alícuota correspondiente para la determinación del adeudo fiscal, y los cuales deben cumplir con determinadas condiciones concurrentes, (salvo que una disposición de la Ley disponga lo contrario): -que los egresos se hubiesen causados, -que no sean imputables al costo, -que sean normales y necesarios para la actividad desempeñada por el contribuyente, y -que se hubiesen efectuado en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

En efecto, la citada norma dispone:

Artículo 27: Para obtener el enriquecimiento neto, se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento:
(… Omissis…)
"Parágrafo Sexto: Las deducciones a que se contrae este Artículo, objeto de retención conforme lo disponga esta Ley o su Reglamento, sólo serán admisibles cuando el deudor de tales egresos haya retenido el impuesto que los grava y enterado éste en una oficina receptora de fondos nacionales, todo de acuerdo con los plazos, condiciones y forma que establezca esta Ley y el Reglamento. Igual norma regirá para los egresos imputables al costo".
Del contenido del artículo transcrito, se observa el desarrollo de los criterios o condiciones de deducibilidad para los gastos, que deben

observar los contribuyentes, a los efectos de determinar su renta neta gravable, esto es: que sean egresos causados no imputables al costo, que se consideren como normales, necesarios y hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento.

Estas exigencias de carácter legal, al igual que la categoría de los ingresos brutos gravables, los costos deducibles, la renta bruta resultante, las excepciones a la regla general del gravamen, los beneficios fiscales o los traslados de pérdidas, entre otros, condicionan o complementan la determinación del monto del impuesto a pagar. Estos elementos o exigencias accesorias, no dan nacimiento a la obligación tributaria, sin embargo, inciden necesariamente en la determinación del enriquecimiento neto, sobre el cual se le aplicará la tarifa correspondiente para conocer la cantidad adeudada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así lo sostuvo la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, al afirmar que: Estos hechos complementarios o accesorios, necesarios para la determinación del monto del impuesto a pagar, por sí solos no dan lugar a la obligación tributaria pero de ellos sí depende la especificidad del efecto jurídico mencionado como lo es la determinación del enriquecimiento neto que fijará en definitiva la cuantía de la obligación a pagar, es decir, guardan íntima relación con el enriquecimiento que constituye el hecho generador de la obligación." (Caso VENALUM del 17-01-1995. Exp N° 6852).

Esta exigencia de retención y enteramiento del impuesto por parte de la contribuyente pagadora de egresos, tales como intereses de capitales tomados en préstamo, honorarios profesionales, servicios administrativos y publicidad, constituye un requisito legal, que al igual que la normalidad, necesidad, territorialidad y finalidad del egreso causado, debe ser observado por el contribuyente para tener derecho a deducir el gasto, a los efectos de determinar la renta neta sujeta al gravamen establecido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Tal calificación fue reiteradamente ratificada por la jurisprudencia contencioso tributaria de la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Político Administrativa, al sostener: "…simplemente si en el gasto que pretende deducir el contribuyente no se cumplen todos los requisitos establecidos legalmente para su procedencia, entre los cuales se encuentra la retención del impuesto sobre la renta respecto a ciertos renglones señalados en la misma Ley, aquél pierde su derecho a la deducción. (...omissis...) Además, establece la citada Ley, otras condiciones, diferentes según la clase de gasto de que se trata, así, cuando admite la deducción de tributos, con excepción del Impuesto Sobre la Renta, estos deben ser efectivamente pagados dentro del ejercicio fiscal declarado, o, en el caso de la deducción por sueldos y demás remuneraciones similares de los directores, gerentes, administradores, etc. lo limita al 15% de la renta bruta obtenida por la empresa. Es también el caso establecido para la deducción de los pagos sujetos a retención, que para ser admitidos es necesario practicar la

retención del impuesto ordenado en la Ley o su Reglamento y enterarlo en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, de acuerdo con las condiciones, formas y plazos que las mismas establezcan, o sea que todo pago que esté sujeto a retención, como es el caso de los sueldos, salarios, (…), los honorarios profesionales no mercantiles, las comisiones, los intereses, etc., para ser deducidos de la renta bruta o de los ingresos brutos, según el caso, deberán cumplir con la condición de haberse retenido sobre ellos el impuesto sobre la renta correspondiente que los grava.- Así, el contribuyente que realiza un gasto, está efectuando un pago y si no se realiza la retención estando obligado a ello, será sancionado en su carácter de agente de retención, pero en su condición de contribuyente con derecho a la deducción de gasto, no le será admitida ésta por cuanto al no haber efectuado la retención sobre tal gasto no cumplió con las condiciones de deducibilidad que exige la Ley" (Sentencia de fecha 02-11-95 Caso Molinos Nacionales MONACA, criterio ratificado en fallo del 08-01-98 Caso Harina Juana Damca C.A.) (Subrayado de la Sala).

Es menester señalar, una vez más, que en forma pacífica y reiterada esta Sala ha sostenido que el rechazo a la deducción de un gasto por falta de retención no tiene carácter punitivo, porque no constituye castigo o sanción, sino que se trata simplemente de la consecuencia de no haber cumplido con uno de los múltiples requisitos de admisibilidad que, de manera concurrente, establece la Ley de Impuesto Sobre la Renta, a fin de obtener el beneficio fiscal de la deducción. De lo anterior se sigue, que no puede invocarse en contra de la normativa contenida en el artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la derogatoria realizada por el artículo 230 del Código Orgánico Tributario y dirigida a todas las disposiciones de otras leyes que existan sobre las mismas materias que regula dicho Código.

Es bueno tener presente que el requisito de la retención es perfectamente asimilable a cualquier otro de los que igualmente establece la legislación del impuesto sobre la renta en esta materia, tales como: que los egresos se hubiesen causados, que no sean imputables al costo, que sean normales y necesarios para la actividad desempeñada por el contribuyente y que se hubiesen efectuado en el país con el objeto de producir el enriquecimiento; así las cosas, no encuentra este Tribunal razones jurídicamente válidas para sostener, como pretende la contribuyente, que el rechazo de la deducción por incumplimiento de ese requisito legal, que no es sino uno más de los múltiples que establece la Ley, sea considerado como una sanción.

Por otra parte, no debe olvidarse que el derecho a realizar deducciones -como cualquier otro derecho en la esfera jurídica de los administrados- no puede entenderse, en modo alguno, como un derecho absoluto, incondicional e ilimitado; sino que, por el contrario, se encuentra

> condicionado y restringido en su ejercicio, a determinadas circunstancias preestablecidas en forma clara en la legislación pertinente.
> Nótese, además, que la Administración Fiscal efectúa el rechazo a las deducciones del contribuyente, en su condición de tal, mientras que las multas establecidas en los artículos 100 al 103 del Código Orgánico Tributario aplicable al caso, se imponen, en su carácter de agente de retención, por lo que en ningún caso se podría considerar como una doble sanción, como erróneamente señala la contribuyente en su escrito.- En tal virtud, resulta improcedente el alegato expuesto por la contribuyente, relativo al supuesto carácter punitivo del parágrafo sexto, del artículo 27 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, aplicable ratione temporis, lo cual llevaría a una doble sanción constituida, por una parte por el rechazo de la deducción contemplado en dicha norma y, por la otra, por la aplicación de la multa contemplada en el Código Orgánico Tributario, para el incumplimiento de los deberes como agente de retención. Así se declara".

b. Responsables solidarios por los bienes que administran, reciban o dispongan.

Esta viene a ser la segunda categoría de responsables contemplada en el artículo 28 del Código Orgánico Tributario, quienes a efectos de la presente investigación serán denominados como "Responsables por Administración", puesto que del mismo encabezamiento de la disposición legal se desprende que el señalamiento de los sujetos enumerados en ella obedecen, en todos los casos, a una función de administración de bienes del sujeto que realiza el hecho imponible. Así se tiene que la norma aludida establece lo siguiente:

> "Artículo 28.- Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:
> 1) Los padres, tutores y los curadores de los incapaces y de herencia yacentes.
> 2) Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
> 3) Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
> 4) Los mandatarios respecto a los bienes que administren o dispongan.
> 5) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los inventores de sociedades y de asociaciones.
> 6) Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.

> 7) Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.
> Parágrafo Primero: La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.
> Parágrafo Segundo: Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación, o se haya extinguido el poder de administración o disposición".

Al analizar la norma anteriormente transcrita, se puede fácilmente observar que todos aquellos sujetos allí señalados a quienes se les asigna una responsabilidad de carácter solidario con las personas que representan, a su vez, conforme a su Parágrafo Primero, esta responsabilidad se limita sólo hasta por el monto del valor de los bienes que reciban, administran, o dispongan, en cuanto a los tributos que pudieren ocasionarse en cabeza de los titulares de dichos bienes, sus representados.

En esta misma disposición, en el Parágrafo Segundo se establece el lapso de tiempo de duración de la responsabilidad solidaria por virtud de la Ley en hombros de los Administradores, cuando consagra que la responsabilidad subsistirá durante todos los actos en que cualquiera de los sujetos en dicha norma señalados, hubiese realizado durante la vigencia de su representación, administración o disposición. Asimismo, se precisa que dicha responsabilidad se mantendrá aun en el supuesto en que hubiere cesado dicha representación, administración o disposición. Esto es, que aun cuando la persona responsable hubiere cesado en la facultad que lo responsabiliza, seguirá vigente por el tiempo que sea mientras no prescriba o caduque, tal responsabilidad por los actos o hechos que hubieren generado el impuesto correspondiente. Un ejemplo de ello sería la misión del padre, quien continuará como responsable solidario con el hijo aun cuando éste hubiere llegado a la mayoría de edad, por cualquiera de las obligaciones tributarias derivadas de los actos de administración realizados antes de que cumpliera dicha mayoría. De igual forma surgirá así la solidaridad de los administradores de bienes que hayan administrado, aun después de terminada su gestión, respecto a los tributos que se pudiesen haber causado durante el tiempo en que duró la misma.

Efectivamente, este supuesto se trata de una responsabilidad que deriva de una

disposición legal, como consecuencia de un preexistente vínculo ya sea por mandato legal o por convenio contractual con el obligado principal. En este caso, entonces, el hecho imponible que origina la obligación no se encuentra en modo alguno vinculada con el sujeto responsable en forma directa ni indirecta. Esta responsabilidad se ha consagrado en el Código Orgánico Tributario para comprometer a aquellas personas quienes en atención a las funciones o facultades que ejercen en un momento determinado, ubican al sujeto responsable en situaciones en las que sí pueden incidir en forma directa para que se produzca un eficaz cumplimento de las obligaciones tributarias en donde los sujetos administrados o representados por éstos son los responsables en el pago del tributo. Es así como a la participación diaria de dichos representantes en los negocios por ellos administrados, crea la ficción legal que los vincula como una efectiva manera de comprometerse en cuanto al cumplimiento de los deberes de los administrados. Por ello se tiene que las decisiones que se tomen sobre los hechos que generen la obligación tributaria, y en definitiva la asignación de la responsabilidad, debe ser consecuencia inmediata y directa de la diligencia en el ejercicio de las facultades a la que está sometido en el ejercicio de dicha representación.

Como en el enunciado de este apartado de la investigación se dijera, este tipo de responsables por administración puede ser a su vez clasificado en dos tipos:

a) En primer lugar, los responsables por administración de personas naturales. Son personas naturales, conforme al Artículo 16 del Código Civil[19], "todos los individuos de la especie humana". Esta responsabilidad es copiada de la responsabilidad civil que rige el Derecho Común, por lo que no requiere mayor análisis. Está contenida en el Artículo 28 del Código Orgánico Tributario y referida a: los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes (ordinal 1º); y los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan (ordinal 4º).

b) En segundo lugar, los responsables por administración de personas jurídicas, siendo éstas creadas por una ficción del Legislador y contenidas tanto en el Código

[19] Gaceta Oficial Nº 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982.

Civil como en el Código de Comercio y, en la actualidad, en la Legislación Especializada.

Para efecto de esta investigación, entonces, se analizarán en forma detallada las categorías relacionadas con la administración y representación de personas jurídicas, por ser éstas las que con mayor frecuencia presentan confusión en cuanto a su ubicación en el concepto de los terceros en la responsabilidad tributaria.

i. Responsabilidad de los directores, gerentes y administradores de entidades jurídicas

Dentro de la categoría de responsables por administración de los bienes que administran, reciban o dispongan, se encuentran los directores, gerentes y administradores de empresas jurídicas. Ahora bien, en este punto de la investigación su estudio se centrará sólo en aquellas personas que tienen el poder de decidir en los negocios que realizan las empresas que administran. Se hará omisión dejando constancia expresa, de aquellas otras personas quienes únicamente ejecutan funciones operativas en la transacciones comerciales y administrativas de una determinada empresa, puesto que en muchas ocasiones, a pesar de ser denominados sus cargos como gerentes o directores, y aun teniendo la posibilidad de representar la empresa en determinados actos, la realidad es que dentro de sus funciones no tienen injerencia alguna en la decisión sobre el negocio. Por ello, en estos casos que deberán ser demostrados para que proceda su excepción, tratándose de un subordinado o dependiente, por analogía le sería aplicable la exclusión de responsabilidad prevista en el artículo 1.191 del Código Civil, el cual establece que los dueños y principales son responsables por el daño causado por sus dependientes en el ejercicio de las funciones que lo han empleado.

Por lo tanto, tratándose de que toda cooperación que tenga por objeto la realización de actividades económicas dentro de una Empresa, cualquiera sea su forma constitutiva que revista, por lo general debería tener establecidos estatutos que regulasen las atribuciones que se le asigna a cada una de sus representantes encargados de la gestión y representación de la misma, e incluso donde se

establecieran las funciones de los integrantes de la Junta Directiva, especificándose cómo se materializa el poder de decisión y cuáles de ellos tienen el derecho de representarla para así dejar constancia de tal decisión. En la gran mayoría de las grandes corporaciones, en previsión de cualquier eventualidad, existe, además, el 'Manual de autoridades', donde se consagra la línea de mando y sus modos de funcionamiento en cuanto a los negocios a realizar que pudieran comprometer el patrimonio de la Empresa.

Ahora bien, para que se pueda imputar la responsabilidad tributaria a un gerente o a un administrador de una Empresa, en primer lugar se hace necesario consultar a quién o quiénes le compete la autoridad de decidir sobre los asuntos de la Empresa. Y es que resulta contrario a toda lógica o previsión legal que se le atribuya la responsabilidad a un sujeto sólo por el hecho de la denominación de su cargo. La voluntad de la empresa está determinada de acuerdo a lo que definan sus estatutos constitutivos, en los cuales se determina el número de personas o grupos de personas (denominada Junta Directiva), quienes habiendo sido escogidas por el o los propietarios (en caso de las Sociedades), conforme a la confianza que en estos se deposite para que administren y manejen a la respectiva Empresa. Tendrá entonces que entenderse que es sobre este grupo de personas en los que tiene que recaer la obligación de responder solidariamente por las deudas tributarias que la Empresa pudiera haber generado en su ejercicio económico, y aún también de aquellas que pudieran surgir por culpa o dolo, puesto que su compromiso con el mandante (la Empresa) implica necesariamente que tenga que cumplir su mandato con la diligencia de un buen padre de familia

No obstante, es preciso desde el inicio de este tema, acotar el hecho de que no todas las contravenciones o incumplimientos que pudiesen, en un momento determinado, ocurrir o afectar el manejo de operaciones comerciales que estén sujetas a controles fiscales, tienen que necesariamente catalogarse como consecuencia de una acción u omisión negligente, deliberada o planificada por parte de aquellos quienes tienen la condición de administradores o gerentes. Y es que, por vía de ejemplo, se pudiese traer el caso de las retenciones, las cuales en la mayoría de los casos

dependen del suministro de la información a sistemas informáticos, pudiendo ocurrir normalmente que entre el tiempo de emisión de una factura en moneda extranjera y el procesamiento de la información, el tipo de cambio que varía a cada momento, arroje una cifra que no es la correcta en la cantidad de Bolívares sujeta a retención, error éste no calificable como hecho ilícito ni imputable a sujeto alguno incluso por culpa leve.

De la misma manera, se pudiera ejemplificar con otro caso, como ocurre cuando en el diseño de un negocio se aprovecha una economía de impuesto al ser aplicada una interpretación de disposiciones legales que resulte favorable a tales propósitos. Y es que de no tener ese diseño el menor asomo de transacciones o negocios ocultos o dolosos, no puede ser objetable por la Administración Tributaria su aplicación y menos aún el establecimiento de responsabilidades a quien así lo hubiere aplicado. El hecho de que se colida con la interpretación que la Administración Tributaria le dé a las normas aplicadas, no constituye un acto doloso ni culposo que comprometa la responsabilidad de los administradores.

Finalmente, se puede concluir que la responsabilidad tributaria a que se refiere el ordinal 2º del Artículo 28 del Código Orgánico Tributario, de los directores, gerentes, administradores o representantes de personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida, tiene los siguientes alcances:

a) La solidaridad en el pago por la deuda generada como concepto del impuesto y sus accesorios, cuando la misma se causa por el incumplimiento del deber de diligencia en el ejercicio de sus funciones.

b) Surge también una responsabilidad penal, ya no por solidaridad sino por su propia actuación, cuando la Empresa incurre en un ilícito que esté sancionado con pena privativa de libertad, siempre que se demuestre que el encausado haya participado personal y directamente mente en el hecho. Y es que las personas jurídicas responden por los ilícitos tributarios sólo en el aspecto pecuniario, ya que sería un absurdo por la consecuencia de su ficción que las creó, pretender enjuiciarla penalmente. Pero en cuanto a la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictivas de libertad, tendrá que responder la persona que hubiera participado

personal y directamente en su comisión, pudiendo entonces responsabilizarse no sólo a sus directores, gerentes, administradores o representantes, sino a otros que hubieren personalmente participado en la comisión de tales ilícitos, conforme así lo estipula el Artículo 91 del Código Orgánico Tributario.

c) Como lo estipula el Parágrafo Primero del Artículo 28 del Código Orgánico Tributario, la responsabilidad se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

d) Esta responsabilidad tributaria por administración, también como lo dispone el Parágrafo Segundo del Artículo 28 del Código Orgánico Tributario, subsiste aún después de haber cesado la administración, pero por los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando hayan cesado la representación, o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

ii. Responsabilidad de los administradores de sucesiones

El Código Orgánico Tributario del 2001, en este listado de la categoría de responsables tributarios, trae como novedad la inclusión de los administradores judiciales o particulares de sucesiones (numeral 5 de su artículo 28), con lo que se producen distintas situaciones jurídicas a considerar:

En primer lugar, si el titular del patrimonio deja herederos legítimos o testamentarios, inmediatamente se ocasiona como efecto jurídico la transmisión del patrimonio en forma indivisa a una comunidad de personas, llamada 'comunidad hereditaria' o 'comunidad sucesoral', la cual con respecto de los tributos que se causen por la administración de los bienes de la herencia se convierte automáticamente es sujeto tributario sobre los bienes de que dispone. En la actualidad, como uno de sus deberes formales hasta se encuentra obligada a registrarse como potencial contribuyente en el Registro de Información Fiscal (RIF). Dicha comunidad genera solidaridad entre sus miembros y la persona que funge como administrador se convierte en responsable tributario. Esta responsabilidad se

origina respecto a los tributos causados como consecuencia de la explotación económica de los bienes de la herencia, como es el caso del impuesto sobre la renta o el impuesto municipal sobre inmuebles o sobre actividades económicas.

El Código Orgánico Tributario en su artículo 24 establece la trasmisión de las deudas tributarias del contribuyente fallecido como pasivo de la herencia a los herederos a título universal (salvo que la herencia sea aceptada a titulo de inventario). Pero esta misma disposición, al referirse a los legados, sólo menciona la transmisión de los derechos del contribuyente fallecido sin que se diga lo que sucederá con las obligaciones del legatario. Sin embargo, como el legado se establece mediante testamento, pudiera pasar que se transmitiera al legatario una obligación tributaria específica por disposición testamentaria: Pero en tal supuesto sobre esta transmisión de obligaciones por disposición testamentaria, pudieran resultar que no fuesen oponibles al Fisco, ya que el artículo 14 del mismo Código Orgánico Tributario prohíbe la oposición al Fisco de convenios entre particulares, estando la cláusula testamentaria que establece el legado dentro de esta prohibición.

Respecto a las sanciones por ilícitos tributarios cometidos en vida por el causante, el artículo 83 del estudiado Código expresamente señala:

> "Artículo 83.- Son causas de extinción de las acciones por ilícitos tributarios:
> 1. La muerte del autor principal extingue la acción punitiva, pero no extingue la acción contra coautores y participantes. No obstante subsistirá la responsabilidad por las multas aplicadas que hubieren quedado firmes en vida del causante; ..."

Esta disposición es muy imprecisa, pues no señala en cabeza de quién subsiste la responsabilidad por la sanciones pecuniarias firmes aplicadas al *de cujus*. En el supuesto de interpretarse en concordancia con el artículo 24 del citado Código, que establece el traslado al heredero universal de las obligaciones del fallecido, se podría concluir que esa responsabilidad recae en el heredero a título universal que hubiere aceptado la herencia en forma pura y simple y no a beneficio de inventario. Pero de ser así, se produciría una colisión ahora con el artículo 84 del referido Código, que

trata sobre el alcance de la responsabilidad por ilícitos tributarios, según el cual dicha responsabilidad es de carácter personal. A esto se le puede agregar el principio constitucional sobre la no trascendencia de la pena.

Continuando con el análisis de todos los aspectos sucesorales que pudieren presentarse, hay que revisar la posibilidad de que con respecto al tributo que se causa en cabeza de cada uno de los herederos por el monto de su cuota-parte sucesoral, no podría en forma alguna generar solidaridad entre los demás integrantes de la comunidad sucesoral, puesto que la obligación tributaria se causa para cada uno de ellos, en proporción al monto percibido o por percibir. No sería el mismo caso de que estando pendiente el pago del tributo, los bienes de la herencia indivisa constituyan prenda fiscal, ya que en este supuesto hasta tanto no esté saldada la deuda correspondiente al impuesto sucesoral, dicho bienes no podrán ser liberados. Y pudiera permitirse la liberación de alguno de los bienes quedantes, pero siempre y cuando la masa sucesoral restante sea suficiente par mantener la garantía del pago fiscal.

No hay que obviar el hecho de que en el caso de objeciones o reparos a la declaración sucesoral, el monto al impuesto y las multas causadas no pueden ser calculados tomando como base la totalidad del patrimonio gravable, sino la cuota parte hereditaria de cada uno de los sujetos integrantes de la sucesión, para lo cual podrá tomarse en consideración aun inclusive la condición personal de cada uno de ellos.

Y es que pudiera darse el caso de que en una comunidad sucesoral participen menores de edad o incapaces mentales. En esta hipótesis, las sanciones correspondientes a ilícitos relacionados con la declaración del hecho imponible no podría afectar a este tipo de sujetos, por cuanto además de que la responsabilidad por hechos ilícitos tributarios es de carácter personal, estos menores de edad o incapaces están excepto de responsabilidad, conforme a lo previsto en los numerales 1º y 2º del Artículo 85 del Código Orgánico Tributario.

En caso de que a la muerte del titular del patrimonio no existan sucesores legítimos o testamentarios conocidos, esa masa patrimonial también se convierte en

un sujeto tributario en su condición de herencia yacente, la cual a los efectos del Impuesto sobre la Renta se considera un contribuyente asimilado a las personas naturales (artículo 7, Parágrafo Primero). En estos casos, el Código Civil en el artículo 1.061 dispone el nombramiento de un Curador de la herencia, quien será el encargado de formar inventario de los bienes y de proceder a su administración hasta tanto termine el proceso de yacencia, ya sea porque aparezcan sujetos con vocación hereditaria o por declaración de vacancia, en cuyo caso los bienes pasarán a la Hacienda Pública Nacional. La designación del Curador de la herencia yacente corresponde al Juez de Primera Instancia del lugar de apertura de la sucesión, quien deberá fijar el monto de la caución que debe prestar el Curador para responder de las resultas de su gestión. El Curador, como administrador de la herencia responderá civilmente por las resultas de la gestión de la administración frente a los herederos legítimos reconocidos por el tribunal o frente a la Hacienda Pública en caso de declaración de vacancia. La responsabilidad tributaria también es aplicable en este caso con las mismas características que se asignan a los administradores en general.

Por cierto, que al revisar este supuesto, se plantea un asunto interesante con respecto a la responsabilidad que asigna el artículo 1.062 del Código Civil al Juez que nombra al Curador, que se genera cuando el monto de la caución resulta insuficiente para responder a los "interesados" por los daños y perjuicios sobrevenidos por causa de la deficiente actuación del Curador. Y es que esta responsabilidad, que será ante los terceros interesados, debe entenderse sólo a los efectos hereditarios, siendo una obligación de carácter civil y no tributaria.

iii. Los profesionales y técnicos asesores.

En el área de la tributación, los profesionales y técnicos que se dedican a la asesoría constituyen una fuente importante de información para los sujetos pasivos que, ante el complicado lenguaje que encierra la Legislación Tributaria, por sus tecnicismos y sus particularidades propias, se ven obligados a apoyarse en aquellas personas quienes dedican su actividad a estudiar, comprender e interpretar para su

aplicación estas teorías, técnicas y normas para el cabal cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La función del asesor siempre ha sido una herramienta que más que importante es indispensable para la buena cometida de la recaudación fiscal, destinada u orientar al contribuyente para que cumpla efectivamente con sus deberes sustanciales y formales evitándole contingencias que afecten sus negocios. Son herramientas indispensables para el ejercicio de esta actividad la orientación ética y la profundidad en los conocimientos sobre la legislación del sistema por parte de quien funge como asesor. Pero en no pocas oportunidades estos conocimientos y manejo de técnicas en la aplicación de la normativa tributaria han dado resultados que riñen con la moral e incurren en hechos dolosos o ilícitos que atentan contra los propósitos fiscales.

Tal vez por ello cuando se sancionó la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, en los numerales 5 y 10 de su Disposición Transitoria Quinta, se estableció la obligación de revisar el Código Orgánico Tributario para incluir, entre otros aspectos de política represiva en el manejo de la administración de tributos, lo siguiente:

> "Quinta.- En el término no mayor de un año a partir de la entrada en vigencia de esta Constitución, la Asamblea Nacional dictará una reforma del Código Orgánico Tributario que establezca, entre otros aspectos:
> 5. La ampliación de las penas contra asesores o contra asesoras, bufetes de abogados o abogadas, auditores externas o auditoras externas y otros profesionales que actúen en complicidad para cometer delitos tributarios, incluyendo períodos de inhabilitación en el ejercicio de la profesión.
> 10. La extensión del principio de la solidaridad, para permitir que los directores o directoras y asesores o asesoras respondan con sus bienes en caso de convalidar delitos tributarios".

Tal vez en los inspiradores de la redacción de esta disposición constitucional se haya sobredimensionado al papel o alcance que pudiera en la realidad tener la función de los profesionales que se desempeñan en el área de la asesoría tributaria, puesto que a todas luces se evidencia de la misma un criterio preconcebido sobre las profesiones mencionadas, como si su ejercicio estuviera solamente destinado a la promoción, inventiva y ejecución de fraude fiscal.

Por otra parte, la pretensión de extender el principio de la solidaridad con el objeto de comprometer los bienes patrimoniales de los asesores tributarios "cuando convaliden delitos tributarios", confirma lo afirmado sobre la errada concepción en cuanto al papel del asesor tributario. Y es que la Asesoría como tal no implica ni poder de decisión ni poder de "convalidación". El término convalidar implica, jurídicamente, según el diccionario de Derecho Usual de Cabanellas (7ª Edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1972), "El poder de hacer válido un acto imperfecto", facultad que no compete a ningún tipo de asesor ni en el campo público ni en el privado, pues su función se limita solamente a aconsejar o a ilustrar sobre un tema o negocio sobre el cual posee conocimientos o habilidades especiales, pero nunca el de tomar la decisión de realizarlo.

Resulta, además, reñido con las garantías y derechos reconocidos expresamente en el Texto Constitucional, establecer cualquier tipo de obstáculos para su libre goce o ejercicio. Y es que pretender incluir en la legislación que se desarrolle sobre la materia tributaria, un aparte sobre la consagración de la solidaridad de los profesionales legalmente habilitados en la ley que regula la profesión para orientar al contribuyente en las interpretación de las complejas normas fiscales, viene a constituir un serio obstáculo para el ejercicio profesional, que violenta la libertad económica, el derecho al trabajo, la igualdad ante la ley, el derecho a la defensa e, incluso, se erige en una pretensión confiscatoria el incluir los bienes del asesor como una garantía del cumplimiento del contribuyente, quien no decide por éste.

Por otra parte, la actividad de Asesoría a nivel de ejercicio privado profesional, en lugar de restringirse oficialmente, más bien debe ser una función estimulada por la propia Administración Tributaria, ya que este tipo de profesionales se convierten en sus coadyuvantes en todo el proceso de recaudación. Y de ello vale demostrarse por la misma complejidad de la normativa tributaria, las continuas reformas que se le hacen por diversos motivos y los complejos procesos informáticos a los que están siendo sometidos para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales, así como la innegada imposibilidad material de la Administración Tributaria para suministrar la asesoría directa al conglomerado de contribuyentes. Todas esas razones

y otras de índole igualmente complejas que requieren de un experto para su cabal entendimiento, hacen indispensable para los contribuyente acudir en solicitud del recurso de asesoría legal, contable, financiera y de informática.

Pero se reitera que esta asesoría experta y profesional no implica, en modo alguno, poder de decisión sobre los negocios del asesorado. En consecuencia, no es justo ni legítimo pretender incluir al asesor dentro de la categoría de los responsables civiles ni penales establecidos en el Código Orgánico Tributario. Y es que en el posterior desarrollo legislativo sobre la defraudación tributaria incluyó la necesaria voluntad de la comisión del ilícito para que se produzca la responsabilidad, excluyendo el simple papel de asesor, cuando dispusiera expresamente, en el Parágrafo Único de su artículo 88, lo siguiente sobre tal actividad:

> "Artículo 88.- Se aplicará la misma sanción correspondiente al ilícito de defraudación tributaria, disminuida de dos terceras partes a la mitad:
> a) A aquellos que presten al autor principal o coautor su concurso, auxilio o cooperación en la comisión de dicho ilícito mediante el suministro de medios o apoyando con sus conocimientos, técnicas y habilidades, así como a aquellos que presten apoyo o ayuda posterior cumpliendo promesa anterior a la comisión del ilícito.
> b) A los que sin promesa anterior al ilícito y después de la ejecución de éste, adquieran, tengan en su poder, oculten, vendan o colaboren en la venta de bienes respecto de los cuales sepan o deban saber que se ha cometido un ilícito.
> Parágrafo Único: No constituyen suministro de medios, apoyo ni participación en ilícitos tributarios, las opiniones o dictámenes de profesionales y técnicos en los que se expresen interpretaciones de los textos legales y reglamentarios relativos a los tributos en ellos establecidos".

Asimismo, en su Artículo 89 dispone que:

> "Artículo 89.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, se les aplicará la inhabilitación para el ejercicio de la profesión, por un término igual a la pena impuesta, a los profesionales y técnicos que con motivo del ejercicio de su profesión o actividad participen, apoyen, auxilien o cooperen en la comisión del ilícito de defraudación tributaria".

c. Responsables solidarios como adquirentes de fondos de comercio.

Otro de los casos en los cuales nace responsabilidad de terceros en el cumplimiento de la obligación tributaria, es cuando se presenta la sucesión patrimonial por la adquisición de fondos de comercio, ya sea de éste como un todo o bien de los activos y pasivos de empresas con personalidad jurídica.

El artículo 29 del Código Orgánico Tributario consagra expresamente este tipo de responsabilidad, fijando sus límites y contenido, cuando expresamente dispone:

> "Artículo 29.- Son responsables solidarios los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
> La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación".

d. Otras responsabilidades

En este apartado, se ha pretendido incluir otras responsabilidades que en el campo del cumplimiento de la obligación tributaria han consagrado otras Leyes Especiales. Así se tienen la responsabilidad general de todos los Funcionarios Públicos como la especial de los técnicos y representantes en el Sumario Administrativo.

i. Responsabilidad general de los funcionarios públicos:

Tal como ha señalado la Contraloría General de la República[20], el sistema Jurídico Venezolano "(...) no se agota en el establecimiento de la responsabilidad

[20] Contraloría General de la República; Dictámenes de la Consultoría Jurídica; 1992-1995; pág. 21.

civil contemplada en la Legislación ordinaria, es decir en el ámbito privado, sino que en el ámbito de la actuación del Estado y de sus órganos, también está presente la responsabilidad civil, como forma de indemnizar los daños y perjuicios que un funcionario público en ejercicio de sus funciones pueda causar, bien a un tercero, o bien al patrimonio público".

Los funcionarios de la Administración Tributaria, son simples terceros en la relación jurídica que nace entre el sujeto activo de la obligación y el contribuyente: No obstante, por su carácter de funcionarios públicos, les son aplicables tanto las disposiciones constitucionales relativas al ejercicio de las funciones públicas como las específicas de la función fiscal, que los hacen sujetos responsables en lo civil por los daños ocasionados a los contribuyentes o al patrimonio público. En este caso, si bien la responsabilidad administrativa es de naturaleza objetiva, no puede obviarse la consulta de la relación de causalidad entre el daño causado y la acción u omisión del funcionario, cuando se trate de imputar responsabilidad civil al servidor público que se desempeña en funciones de administración tributaria. En la mayoría de los supuestos, los actos materiales que pudieran causar el daño aparecen suscritos por un funcionario operativo en obediencia a planes diseñados y órdenes de ejecución impartidas por sus superiores, lo que en la práctica les impide a estos ciudadanos negarse a cumplirlas a menos de que ponga en riesgo su estabilidad en el cargo, así la misma Constitución establezca que no se podrán acatar las órdenes superiores cuando contravengan derechos fundamentales.

Los principios constitucionales básicos del ejercicio de la función publica están consagrados en los artículos 139 y 141 de la Carta Magna, los cuales establecen que, el ejercicio del poder público acarrea responsabilidad por abuso o desviación de poder o por violación de la ley o de la Constitución, en virtud de que la Administración pública está al servicio de los ciudadanos y se fundamenta, entre otros principios, en el de "responsabilidad".

Este principio de responsabilidad se complementa con la obligación del Estado de responder patrimonialmente por los daños que sufran los particulares en sus bienes o derechos cuando la lesión le sea imputable al funcionamiento de la Administración

Pública (artículo 140), con la asignación de responsabilidad penal, civil y administrativa en cabeza de los funcionarios "que ordenen o ejecuten actos que violen o menoscaben los derechos garantizados en la Constitución y la ley incurre en responsabilidad penal, civil, y administrativa, sin que le sirvan de excusa órdenes superiores".

En el caso específico de los funcionarios de la Administración Tributaria, sus funciones están reguladas, en primer lugar, por el principio de competencia, por el cual no pueden ejecutar sino los actos que la ley les permite y mediante las reglas especiales establecidas en la ley (el Código Orgánico Tributario principalmente), los reglamentos y las providencias por medio de las cuales se les autorice para actuar.

Es así que si bien el Título IV del Código Orgánico Tributario faculta ampliamente tanto a la Administración Tributaria, como órgano administrativo, y a sus funcionarios, para ejecutar fiscalizaciones, comprobar el cumplimiento de las obligaciones y exigir su pago, la práctica de estas facultades está regulada por una serie de formalidades que deben ser cumplidas tanto por el funcionario que las autoriza como por el funcionario que las ejecuta.

No existe constitucional ni legalmente parapeto o vía alguna para que proceda una actuación arbitraria del funcionario público, como muy acertadamente lo explica Luis Fraga Pitaluga[21]. Y continúa diciendo que "Las competencias fiscalizadoras de la Administración Tributaria son únicas y exclusivamente las señaladas en la ley, las cuales, de paso, son suficientemente amplias". Para este autor, no existen alternativas para la escogencia de las funciones distintas a las previstas en la ley, "no pueden ser creadas a capricho por la Administración, pues lo que habría en este caso es una manifestación patológica de la discrecionalidad: la arbitrariedad".

El artículo 177 del Código Orgánico Tributario dispone: "Cuando la Administración Tributaria fiscalice el cumplimiento de la obligaciones tributarias (...) o cuando proceda ala determinación a que se refiere los artículos 131, 132, 133 (...) y en su caso apliquen las sanciones correspondientes", debe sujetarse al procedimiento

[21] FRAGA PITALUGA, Luis; "La Defensa del Contribuyente"; Fundación de Estudios de Derecho Administrativo (FUNEDA); 1998; pág. 15.

previsto en la Sección Sexta del Capítulo III relativos a los Procedimientos Fiscales. En esa Sección se establece como primer paso para el inicio de todo procedimiento distinto al que se realiza por cruce o por comparación de datos de las declaraciones con informaciones de terceros, la obligación de los funcionarios de la jerarquía que programa y coordina los procedimientos y que tenga competencia en el domicilio del contribuyente, de proveer a sus subalternos con una Providencia Autorizatoria que indique con toda precisión: los datos del contribuyente a fiscalizar, los tributos y períodos objetos del examen, los elementos de la base imponible a fiscalizar y cualquier otra información que permitan individualizar las actuaciones del funcionario.

Es así como todas aquellas actuaciones que pretendan ser cumplidas sin las autorizaciones previstas en las disposiciones citadas, o que se hagan extralimitándose en su cumplimiento, ocasionan responsabilidad administrativa, e incluso civil y penal, en caso en que se hubiere provocado daño patrimonial al sujeto pasivo sobre la cual recayó la acción fiscal. Es importante destacar que esa responsabilidad no puede ser asignada sólo al funcionario que aparece suscribiendo las actuaciones fiscales cuando éstas se desarrollan mediante operativos en los que participan los superiores inmediatos a éste, incluso, dejando constancia pública de su ejecución como un mecanismo de persuasión para otros contribuyentes, puesto que es clara la norma constitucional que señala que incurren en responsabilidad tanto quien ordena como quien ejecuta el acto que viole o perjudique los derechos garantizados por ella.

En muchos casos, el funcionario fiscal actuante en un operativo fiscal se puede sentir o estar efectivamente presionado por sus supervisores inmediatos para que presente resultados específicos y concretos de sus actuaciones, en función de cubrir una meta de liquidación, sanción o intimidación determinada, lo pudiera inducirlo a cometer una arbitrariedad. Un ejemplo sería el omitir un acta de conformidad en lo casos en que sea lo procedente. Ello no sería excusa que lo eximiera de su responsabilidad, aunque también es claro que compromete la de su supervisor. Tales operativos, pudieran ser positivos siempre que sirvan a estimular el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, realizados con el objetivo de demostrar eficiencia y

eficacia en el control fiscal, lo que se comprueba con el número de actuaciones levantadas y no por el monto de las multas impuestas o por el número de establecimientos clausurados. Pero en la medida en que estos procedimientos se vayan convirtiendo en un mecanismo de represión cuyo único propósito sea el de aumentar la recaudación mediante la liquidación de multas o intimidando mediante la aplicación de sanciones que puedan ser más gravosas, sólo consiguen aumentar el volumen de causas administrativas y judiciales y el riesgo de daños patrimoniales a la República, si los resultados de los ejercicios de los recursos de la defensa que la Constitución y la ley otorgan al contribuyente sancionado, son declarados con lugar por estar basados en razones de buen derecho.

Además, el Código Orgánico Tributario establece facultades y tiempos específicos para el ejercicio de determinadas funciones, lo que aumenta el peso de la responsabilidad que recae sobre el funcionario por incumplimientos que en muchos casos escapan a su propio control. Así sucede con las sanciones (no especificadas) que se consagran en el artículo 255, cuando vencido el lapso (por demás bastante corto) para decidir un recurso jerárquico en el cual se haya en forma subsidiaria ejercido el recurso contencioso, sea omitida la remisión oportuna del expediente al Tribunal en el supuesto de que operara el silencio administrativo. Y es que esta disposición no señala lapso para la remisión ni la clase de responsabilidad que corresponde, ni a qué tipo de funcionarios debe imputarse dicha responsabilidad para poder determinar la naturaleza de la causa que justificaría el incumplimiento.

De ello se colige que esta manera de legislar no le agrega ningún valor a la efectividad de la función fiscal, pues por el contrario, hace más difícil la tarea del funcionario, tanto el operativo como del nivel jerárquico, e induce a la acumulación exagerada de causas en los tribunales.

ii. Responsabilidad de los técnicos y representantes en el sumario administrativo:

Hay una actividad que, tratándose de ser una asesoría tributaria y que conlleva una responsabilidad netamente civil, la cual se encuentra establecida en los

Parágrafos Primero y Segundo del Artículo 188 del Código Orgánico Tributario, que textualmente indican:

> "Artículo 188.- … (omissis)…
> Parágrafo Primero: Cuando la actuación fiscal haya versado sobre la valoración de las operaciones entre partes vinculadas en materia de precios de transferencia, el contribuyente podrá designar un máximo de dos (2) representantes, dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles contados a partir del vencimiento del plazo establecido en el artículo 185 de este Código, con el fin de tener acceso a la información proporcionada u obtenida de terceros independientes, respecto de operaciones comparables. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la Administración Tributaria.
> Los contribuyentes personas naturales podrán tener acceso directo a la información a que se refiere este parágrafo.
> Una vez designados los representantes, éstos tendrán acceso a la información proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los veinte (20) días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución culminatoria del sumario. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos una vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la Administración Tributaria la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación o sustitución. La Administración Tributaria deberá levantar acta circunstanciada, en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por el contribuyente o sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.
> Parágrafo Segundo: El contribuyente y los representantes designados en los términos del Parágrafo anterior, serán responsables, hasta por un plazo de cinco (5) años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información, o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, de la divulgación, uso personal o indebido para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información que hagan sus representantes.
> La revocación de la designación del representante o los representantes autorizados para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que pueda incurrir por la divulgación, uso personal o indebido que hagan de dicha información".

Esta responsabilidad es inherente a la función asignada a este tipo de profesionales, y no tiene naturaleza tributaria sino civil y para su exigibilidad debe existir, como en todo caso de responsabilidad civil, una relación de causa a efecto entre el incumplimiento doloso o culposo de la reserva de la información por parte del representante o contribuyente mismo, y los daños que ese incumplimiento ocasione a terceros.

Asimismo, la designación de estos representantes deben quedar soportadas en un contrato civil entre el contribuyente y su representante, incluyendo una cláusula de confidencialidad que regule el alcance de la responsabilidad contractual, los asuntos de naturaleza reservada y las razones válidas para develar la información y los funcionarios u organismos con potestad legal para requerirla.

Consecuencias

Tal vez el autor que con mayor facilidad y precisión nos habla de las consecuencias de la 'Responsabilidad en la Obligación Tributaria', es el Tratadista Colombiano Ramón Valdés Costa[22], quien en apretada pero ligera síntesis nos indica que:

> "Hay unánime acuerdo en que la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a qué título lo está. Es, pues, un concepto genérico comprensivo de dos especies: contribuyentes y responsables.
>
> El único elemento diferenciador de ambas especies es la naturaleza de la responsabilidad: el 'contribuyente' es responsable por una deuda propia, el 'responsable' por una deuda ajena.
>
> De esta diferencia resulta una consecuencia fundamental: el contribuyente debe, desde el punto de vista jurídico, soportar la carga del tributo; no tiene derecho a transferirla a terceros. Por el contrario, el responsable tiene siempre el derecho esencial a ese resarcimiento, por cualquier medio jurídico: repercusión, retención, percepción, repetición (aunque la ley no lo establezca), por la indiscutible razón de que se trata de una responsabilidad por deuda ajena".

[22] VALDÉS COSTA, Ramón; 'Curso de Derecho Tributario'; Segunda Edición; Nueva Versión; Depalma-Temis-Marcial Pons; Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid; 1996; pág.313.

CONCLUSIONES

Como se ha podido apreciar a lo largo de esta investigación, se puede concluir como respuesta a las interrogantes planteadas al análisis del problema, en lo siguiente:

a) En primer lugar, en cuanto a la normativa vigente aplicable en Venezuela, la Responsabilidad de Terceros en la Obligación Tributaria es determinada conforme a lo que dispone el Código Orgánico Tributario, el cual en mucho ha recibido la influencia del Derecho Común, tanto del Código Civil (en el caso de las personas naturales) como también del Código de Comercio y Leyes Especializadas (en el caso de las personas jurídicas):

b) En segundo lugar, en cuanto a la determinación de las formalidades tanto de contenido, modalidad, alcances y aplicación de la Responsabilidad de un Tercero en la Obligación Tributaria, ésta será siempre solidaria pero sólo en forma pecuniaria, puesto que los ilícitos que merecen pena privativa de libertad sólo será aplicable a la persona que por comisión u omisión fuere directamente responsable. Y el cumplimiento que se haga ante la Administración Tributaria de un deber en nombre ajeno, siempre estará sujeto a repetición por parte del contribuyente.

c) En tercer lugar, en cuanto a los presupuestos necesarios para la procedencia de la responsabilidad de un tercero en la obligación tributaria, se tiene que en cada caso se someterá a lo que la norma disponga, siendo en principio, sólo aplicables, como ya se dijo, la responsabilidad por el cumplimiento de los deberes tributarios (sean formales o materiales) pero nunca por la comisión de ilícitos.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS BÁSICOS

RESPONSABILIDAD: Es aquella obligación, que por virtud de mandato expreso de la Ley, se le asigna a una persona para que cumpla por otra persona los deberes formales y materiales.

RESPONSABLES: Son los sujetos pasivos que, sin tener el carácter de contribuyentes, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes (Artículo 25 del Código Orgánico Tributario).

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones del Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurra el presupuesto de hecho previsto en la ley. La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales (artículo 13 del Código Orgánico Tributario).

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Asociación Venezolana de Derecho Tributario; VII Jornadas de Derecho Tributario; Talleres de la Contraloría General de la República; Caracas; 1975.

Brewer-Carías, Allan; "Los Límites del Poder Discrecional de las Autoridades Administrativas", en "Ponencias Venezolanas al VII Congreso Internacional de Derecho Comparado"; Publicaciones del Instituto de Derecho Privado; U.C.V.; Caracas; 1996.

Cabanellas, Guillermo; "Diccionario de Derecho Usual"; Tomo III; Novena Edición; Editorial Heliasta S.R.L.; Buenos Aires; Argentina; 1976.

Calvo Baca, Emilio; "Código Civil Comentado y Concordado"; Ediciones Libra; Caracas; 1988.

Codigo Civil, Gaceta Oficial Nº 2.990 Extraordinario del 26 de julio de 1982.

Codigo Orgánico Tributario; Gaceta Oficial de Venezuela Nº 37.305 de 17 de octubre de 2001.

Constitución de la Republica Bolivariana de Venezuela: Reimpresa por error material el ente emisor en Gaceta Oficinal Extraordinaria Nº 5.453 de 24 de marzo de 2000. Aprobada por el pueblo de Venezuela mediante Referendo Constituyente, el 15 de diciembre de 1999, y proclamada por la Asamblea Nacional Constituyente el 20 de diciembre de 1999 y publicada inicialmente en Gaceta Oficial Nº 36.860 de 30 de diciembre de 1999.

Cordova Vasquez, Jesús; "El Procedimiento para la Formulación de Reparos a los Contribuyentes y Responsables en la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República"; Revista de Derecho Tributario Nº 104; Julio-Septiembre 2004; Caracas.

Fonrouge, Giuliano; "Derecho Financiero", Editorial Desalma; Buenos Aires; 1970.

Jarach, Dino; "Curso de Derecho Tributario"; Tercera Edición Totalmente Reestructurada y Ampliada; Talleres Gráficos del Liceo Profesional Cima; Buenos Aires; Argentina; 1980.

Jarach, Dino; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario"; 2ª Reimpresión; Editorial Cangallo S.A.C.I.; Buenos Aires; Argentina; 1993.

Ley de la Contraloría General de la República y del Sistema de Control Fiscal. Gaceta

Oficial Nº 37.347, de fecha 17 de diciembre de 2001.

Ley Orgánica para la Protección del Niño y el Adolescente. Gaceta Oficial Nº 5.266 Extraordinario del 2 de octubre de 1998.

Luqui, Juan Carlos; "La Obligación Tributaria"; Ediciones Depalma; Buenos Aires; Argentina; 1989.

Maduro Luyando, Eloy; "Curso de Obligaciones"; Derecho Civil III; Universidad Católica Andrés Bello; Manuales de Derecho; Caracas; 1967.

Melich Orsini, José; "La Responsabilidad Civil por Hechos Ilícitos"; 2ª Edición actualizada de la Jurisprudencia y Legislación; Nos. 45-46; Biblioteca de la Academia de Ciencias Políticas y Sociales; Serie Estudios; Caracas; 2001.

Moros Puentes, Carlos; "Ejecución de Hipoteca. Primera Parte. Sobre la Hipoteca Inmobiliaria que rige el Código Civil"; Colección "Juicios Ejecutivos" Nº 3; Segunda Edición; Versión Actualizada; Jurídicas Rincón; Caracas; 2002.

León H. y Mazeuad J; "Lecciones de Derecho Civil"; Parte II; Editorial Artes Gráficas, Buenos Aires, 1960.

Real Academia Española; Diccionario de la Lengua Española; Vigésima Segunda Edición; Editorial Espasa Calpe; Madrid; 2001.

Tinoco, Pedro R.; "Comentarios a la Ley de Impuesto Sobre la Renta"; Tomo II; Caracas; s.f.

Valdés Costa, Ramón; 'Curso de Derecho Tributario'; Segunda Edición; Nueva Versión; Depalma-Temis-Marcial Pons; Buenos Aires-Santa Fe de Bogotá-Madrid; 1996.

Villegas, Héctor; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; 3ª edición, actualizada. Reimpresión; Tomo I; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1980.

www.tsj.gov.ve (Página Web del Tribunal Supremo de Justicia)