

**UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRÉS BELLO”  
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ÁREA DE DERECHO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO**

**ANÁLISIS DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO LÍMITE DE LA  
IMPOSICIÓN FRENTE A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA  
DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN**

Autora: Kaarina Bruzual

Asesor: Alejandro Ramírez van der Velde

Trabajo Especial de Grado, para  
optar al Grado de Especialista en  
Derecho Financiero.

Puerto Ordaz, Enero de 2005

**UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRÉS BELLO”  
DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
ÁREA DE DERECHO  
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO**

**ANÁLISIS DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO LÍMITE DE LA  
IMPOSICIÓN FRENTE A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA  
DE LOS AGENTES DE RETENCIÓN**

Autora: Kaarina Bruzual

Puerto Ordaz, Enero de 2005

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSGRADO**  
**ÁREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**ACEPTACIÓN DEL ASESOR**

Por la presente hago constar que he leído el Proyecto de Trabajo Especial de Grado, presentado por la Ciudadana Abogada Kaarina Bruzual, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo Título tentativo es: **Análisis de la Capacidad Económica como Límite de la Imposición Frente a la Responsabilidad Solidaria de los Agentes de Retención**, y que acepto asesorar a la estudiante, durante la etapa de desarrollo del Trabajo hasta su presentación y evaluación.

En la Ciudad de Caracas a los 07 días del mes de Enero de 2005.

---

**Alejandro Ramírez van der Velde.**  
C.I. 9.969.831  
Tutor

**UNIVERSIDAD CATÓLICA “ANDRÉS BELLO”**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**ÁREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO FINANCIERO**

**APROBACIÓN DEL ASESOR**

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por la Abogada Kaarina Bruzual, para optar al Grado de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es: **Análisis de la Capacidad Económica como Límite de la Imposición Frente a la Responsabilidad Solidaria de los Agentes de Retención**, considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la Ciudad de Caracas a los 07 días del mes de Enero de 2005.

---

**Alejandro Ramírez van der Velde.**  
C.I. 9.969.831  
Tutor

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**ÁREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**Análisis de la Capacidad Económica como Límite de la Imposición  
Frente a la Responsabilidad Solidaria de los Agentes de Retención**

Por: Kaarina Bruzual

Trabajo Especial de Grado de Especialización en Derecho Financiero, aprobado en nombre de la Universidad Católica “Andrés Bello”, por el Jurado abajo firmante, en la ciudad de Caracas, a los 9 días del mes de Febrero de 2005.

---

---

v

## **Dedicatoria**

A la memoria del Dr. Alfredo López Velázquez

vi

6

## **AGRADECIMIENTO**

A mi esposo e hija, a mi familia.

## INDICE GENERAL

		<b>pp</b>
	CARTA DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR.....	iii
	CARTA DE APROBACIÓN DEL TUTOR.....	iv
	CARTA DE APROBACIÓN DEL JURADO.....	v
	DEDICATORIA.....	vi
	AGRADECIMIENTO.....	vii
	INDICE GENERAL.....	viii
	RESUMEN.....	X
	INTRODUCCIÓN.....	1
<b>CAPÍTULO</b>		
<b>I.-</b>	<b>EL SISTEMA TRIBUTARIO</b>	
	Aspectos Generales.....	3
	Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria.....	5
	Los Responsables.....	14
	- Clases de Responsabilidad.....	25
	- Naturaleza Jurídica del Retenedor.....	28
	Hecho Imponible.....	32
	- Elementos que Integran el Hecho Imponible.....	33
<b>II.-</b>	<b>LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA</b>	34
	Concepto y Características.....	34
	- Importancia del Hecho Generador.....	37
	- Características Esenciales del Hecho Generador.....	38
<b>III.-</b>	<b>LA CAPACIDAD ECONÓMICA O CONTRIBUTIVA</b>	
	Generalidades.....	45
	Capacidad Económica o Capacidad Contributiva.....	50
	- Principios de Suficiencia de los Recursos.....	52
	- Índice de Capacidad Contributiva.....	54

		<b>pp.</b>
	Insuficiencia del Principio de Capacidad Contributiva.....	57
	Jurisprudencia del Principio de Capacidad Contributiva.....	59
<b>IV.-</b>	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	
	El Impuesto Sobre la Renta. Concepto.....	65
	La Retención del Impuesto Sobre la Renta.....	66
	- Funciones de la Retención a Cuenta.....	69
	Bases Legales.....	72
<b>V.-</b>	<b>PROBLEMÁTICA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.</b>	
	Análisis. ....	80
<b>VI.-</b>	<b>TRANSCRIPCIÓN DE JURISPRUDENCIAS</b>	
	Sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de Fecha 10 de Octubre de 1988. Caso La Cocina, C.A.....	84
	Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de fecha 11 de Junio de 1999. Caso Cementos Caribe.....	90
	CONCLUSIONES.....	100
	Referencias Bibliográficas.....	105

**UNIVERSIDAD CATÓLICA ANDRÉS BELLO**  
**DIRECCIÓN GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO**  
**ÁREA DE DERECHO**  
**ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**ANÁLISIS DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA COMO LÍMITE DE LA  
IMPOSICIÓN FRENTE A LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS  
AGENTES DE RETENCIÓN.**

Autora: Karina Bruazual  
Asesor: Alejandro Ramírez van der Velde  
Fecha: Enero, 2005.

**RESUMEN**

En la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en su artículo 316, se ve reflejada tal intención, al establecer como base relevante y fundamental, el respeto al principio de la Capacidad Económica o Contributiva, el cual ha sido reconocido por otras legislaciones, destacando en esta oportunidad, la eficacia en la recaudación, lo cual permite inferir que el Estado pueda ejercer el poder tributario, a través de sus mecanismos de recaudación como un instrumento de política económica fiscal. En efecto, es a través de estos mecanismos, que el Estado puede lograr un efecto positivo en cuanto a un mayor control sobre las prestaciones tributarias y muy especialmente sobre el pago eficaz del tributo; aunque se aparta del carácter jurídico-tributario y de justicia social que debe caracterizar al impuesto, causando un efecto negativo y perjudicial sobre el patrimonio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, quienes deben soportar una mayor carga tributaria, Esta es la materia que ocupa la atención de esta investigación documental, en cuyo caso se ha tomado en cuenta como punto de partida la investigación bibliográfica, en los libros de diferentes autores que han emitido una opinión al respecto, para así enunciar las conclusiones, que sean el resultado de las actividades realizadas en el desarrollo de este trabajo monográfico.

Descriptores: Capacidad Contributiva, Impuesto, Tributo, Hecho Imponible, Actividad Comercial. Obligación Tributaria. Responsables, Retenedor, Solidario.

x

**INTRODUCCIÓN**

El principio de capacidad contributiva entendido como principio de justicia tributaria esencial que limita la acción del Estado frente a sus ciudadanos conformando parte integrante de una estructura de preceptos constitucionales, de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y progresividad, entre otros, se ha erigido como la dogmática inexcusable en los sistemas tributarios modernos, por cuanto su existencia se debe para garantizar y proteger a los ciudadanos, contribuyentes y sujetos pasivos frente al poder tributario del Estado al concurrir al sostenimiento del gasto público.

En el presente trabajo se hace un análisis partiendo de un estudio teórico-jurídico del sistema tributario en su conjunto, la relación jurídica tributaria y obligación tributaria y de los diferentes sujetos que intervienen en dicha obligación, el hecho imponible, su importancia y características, el concepto de tributo, sus tipos, y mas específicamente el impuesto sobre la renta, con el apoyo de las diferentes opiniones y conceptos existentes en las fuentes bibliográficas y documentales que versan sobre la materia, así como de las bases legales en el ordenamiento jurídico venezolano.

Posteriormente se realizó un análisis crítico y extenso en lo que respecta al planteamiento del tema de la responsabilidad solidaria de los agentes de retención frente a la deuda tributaria en contraposición a las obligaciones de los contribuyentes y la vinculación estrecha que sobre tales aspectos representa la

potestad tributaria del Estado, ilustrando ampliamente tanto las diferentes posturas doctrinarias dirigidas al conocimiento de los responsables como a la institución de la retención, igualmente manejadas por la jurisprudencia nacional.

Finalmente se establecerán especiales consideraciones referentes al alcance del principio de capacidad económica consagrado en nuestra constitución en su artículo 316, al igual de lo que se desprende de la normativa contenida en nuestro Código Orgánico Tributario y Ley de Impuesto Sobre la Renta y demás leyes conexas atribuibles a la rama tributaria, como propuesta principal sobre la cual se sustenta este estudio, por demás muy discutida y sujeta a muchas opiniones adversas, por la separación del vínculo jurídico que tradicionalmente debería existir entre el hecho generador del tributo y la capacidad económica gravada.

## **CAPÍTULO I**

### **El Sistema Tributario**

El contituyente de 1999, preservó una importante noción en lo que respecta a la idea de un Sistema Tributario, definido por Casado Hidalgo (1978), como: "...la organización legal, administrativa y técnica que el Estado crea y armoniza con la finalidad de ejercer de una manera eficaz el poder tributario que soberanamente le corresponde" (p. 395). Desde esta perspectiva, el estudio del sistema tributario implica el examen del conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario del conocimiento, considerándolos como un todo, a fin de llegar a una aproximación global, y a un juicio como lo expresa Dalton, de los efectos que producen tales tributos, para corregirlos y equilibrarlos entre sí.

En síntesis, esta noción podría englobar el concepto de sistema tributario a las tres ramas político-territoriales del Poder Público, es decir, a la República, los Estados y los Municipios, incluyendo cualquiera de sus manifestaciones.

Según la apreciación de van der Velde (2000), el sistema tributario, es un concepto que: "...tiende a la idea de globalidad, de la consideración en conjunto de las diferentes manifestaciones tributarias existentes y de las normas que las prevén" (p. 17). Esto basado en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en la que encuentra su fundamento

en: a) la capacidad económica o capacidad contributiva; b) el principio de progresividad que funciona como complemento de dicha capacidad, c) la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; y, d) un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

En efecto, el artículo 316 de la Constitución de 1999, norma de gran complejidad, debido a la variada gama de principios que contiene, establece lo siguiente:

...el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como al protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 24).

De esta manera será viable la orientación del Estado en la oportunidad de establecer los procedimientos y parámetros que regirá la recaudación de los impuestos sobre la renta, atendiendo los principios previstos en el Código Orgánico Tributario vigente.

Es importante destacar que una comparación del texto de la precitada disposición con el artículo 223 de la Constitución de 1961, determina que no hubo mayores cambios en el tratamiento del sistema tributario y sus fundamentos, salvo en los que se refiere a la eficiente recaudación de los tributos como una de las bases de la noción.

## **Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria**

Para establecer la relación obligacional que surge entre los sujetos que en ella intervienen, es importante aclarar previamente las diversas formas de quién debe pagar los tributos, por lo que es preciso definir el qué? (el tributo) y el por qué?, es decir, la razón de ser de la existencia del tributo y consecuentemente, su pago.

González E (1997), define el tributo como: "...la prestación patrimonial obligatoria, destinada a cubrir los gastos públicos y establecida por la ley en base a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerla" (p. 23). En tal sentido, no resulta difícil coincidir en que el fundamento del tributo se encuentra en los principios de legalidad y de capacidad contributiva y que su finalidad consiste en atender a la cobertura del gasto público. Todos estos elementos confluyen como es sabido, en el hecho imponible, eje y columna vertebral de la imposición y de la sujeción pasiva.

En relación con la definición de impuesto, Urbina (1978), dice que, es: "...una prestación, en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, a quienes se hallan en situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles" (p. 11). De esta definición se desprenden los elementos del impuesto, a saber: es una obligación de dar dinero; es una obligación que se origina en el "jure imperi" del Estado y, por tanto, de cumplimiento obligatorio por parte del contribuyente; es una obligación aplicable a toda persona o

comunidad, ya sean esas personas naturales o jurídicas; y, es una obligación que se aplica a tales personas individuales o colectivas aunque se encuentren en las más variadas situaciones, ya sea en relación a la capacidad económica o por la realización de ciertos actos.

Los impuestos se clasifican a su vez, en directos e indirectos. Generalmente, la distinción entre impuesto directo e impuesto indirecto radica en la posibilidad de traslación de la carga impositiva; en el directo el gravamen lo soporta el propio contribuyente; en el indirecto se traslada a otra persona, casi siempre el consumidor.

Sainz de Bujanda (1993), señala "...el tributo, en el moderno Estado de Derecho, se resuelve siempre en una relación jurídica entre el ente público acreedor y el particular". Asimismo expresa "...hay que distinguir la relación jurídica tributaria en sentido amplio como comprensiva de cuantos vínculos jurídicos produce la aplicación de las normas tributarias entre el ente público y los contribuyentes, de la relación jurídica tributaria en sentido estricto u obligación tributaria, ésta sólo comprende el crédito del ente público y la consiguiente deuda tributaria a cargo de la persona obligada al pago".

### **Sujeto Activo y Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria**

El sujeto activo de la obligación tributaria según Sainz de Bujanda (1993): "...al acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta la obligación tributaria...el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito".

El sujeto pasivo de la obligación tributaria material, o simplemente el deudor o contribuyente, es el sujeto pasivo por excelencia; algunos piensan que éste debería ser el único sujeto pasivo tributario. Esta apreciación, obedece teóricamente a un razonamiento que puede darse, según Sánchez, G (1997) en el siguiente orden:

...a) el Estado, para atender la cobertura de los crecientes gastos públicos, debe dirigirse a sus ciudadanos en demanda de auxilios económicos; b) desde hace mucho tiempo, la forma más extendida y efectiva de procurarse esos auxilios, es a través de prestaciones pecuniarias coactivas denominadas tributos, contribuciones o impuestos; c) una vez instauradas formas de convivencia pública estables, razonables y más o menos democráticas, lo normal ha sido que esas prestaciones pecuniarias coactivas fueran fijadas por el órgano representativo con capacidad para hacerlo y que en explicación de las mismas intentaran realizarse ideales de justicia en el reparto de las cargas a través de principios tales como “el que más tenga que dé mas, o el que más se beneficie que pague más (p. 26).

Esto se entiende como la relación entre la *capacidad contributiva* gravada (elemento objetivo que facilita la justicia distributiva), el hecho imponible en que presuntamente esa capacidad contributiva se encuentra recogida (elemento jurídico formal), el realizador del hecho imponible o titular de la capacidad contributiva gravada (elemento subjetivo) y el pagador del tributo o persona que jurídicamente debe soportar la carga derivada del hecho imponible (fin último de la imposición).

Así, queda claro que cuando todos estos elementos coinciden, el aspecto subjetivo de la imposición apenas si plantea problemas; en cambio, sucede lo

contrario cuando esos elementos aparecen de forma disociada y protagonizados por personas diferentes, tal es el caso de los supuestos de retención y de repercusión legal obligatoria, o de los diversos supuestos de responsabilidad ligados a acciones de regreso o de reembolso.

De esta forma ha sido necesario que los autores en esta materia hayan tenido que plantearse en algún momento de sus estudios, que el punto crucial es la relación entre la capacidad contributiva gravada (elemento objetivo que facilita la justicia distributiva), el hecho imponible en que presuntamente esa capacidad contributiva se encuentra recogida (elemento jurídico formal), el realizador del hecho imponible o titular de la capacidad contributiva gravada (elemento subjetivo) y el pagador del tributo o persona que jurídicamente debe soportar la carga derivada del hecho imponible, como fin último de la imposición.

Así, queda claro que cuando todos estos elementos coinciden, el aspecto subjetivo de la imposición apenas si plantea problemas; lo contrario ocurre cuando estos elementos aparecen de forma disociada y protagonizados por personas diferentes, tal es el caso de los supuestos de retención y de repercusión legal obligatoria o de los diversos supuestos de responsabilidad ligados a acciones de regreso o de reembolso.

Por su parte, Lago (1997), coincide plenamente en la consideración del contribuyente y el sustituto como sujetos pasivos; pero reconduce la figura del

repercutido al ámbito de los sujetos pasivos de prestaciones entre administrados y con algunos matices, define el retenedor como un sujeto pasivo de prestaciones cautelares.

En este mismo orden, es preciso destacar que en el artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina, sólo se reconocen dos formas de sujeto pasivo de la obligación tributaria: el contribuyente, a quien dedica los artículos 24 y 25, y el responsable, a quien define por su condición de obligado por deuda ajena, y desarrolla de forma un tanto incompleta o imprecisa, en los artículos 27 al 31.

En efecto, la noción de contribuyentes ofrecida en los artículos 24 y 25, antes citados, al ligar su concepto a la titularidad del hecho imponible recipiente de la capacidad contributiva y sus efectos jurídicos a la realización del propio supuesto normativo, deja poco margen para la discrepancia o la improvisación.

No ocurre lo mismo respecto a la noción de los responsables, o mejor dicho, respecto a su ausencia de definición, pues excepto la exigencia de disposición legal expresa para su configuración, las únicas notas que definen al responsable son, en primer lugar, no tener el carácter de contribuyente y en segundo término cumplir las obligaciones atribuidas a éste. En el mismo texto del modelo de Código Tributario para América Latina, opta por ejemplificar los supuestos de responsabilidad por representación (art. 28), por sucesión (art. 29)

y por retención o percepción (arts. 30 y 31), incurriendo en este último supuesto en manifiestas contradicciones o insuficiencias.

La ponencia nacional argentina con base en los artículos 15 a 18 de la Ley 11683, que sigue muy de cerca el modelo de Código Tributario para América Latina, en este punto, distingue dos formas de sujetos pasivos de la obligación tributaria: el contribuyente y los responsables.

Según Damarco, J. (1997), el contribuyente que viene definido como responsable por deuda propia: "...es el titular de la capacidad contributiva, y por ello mismo, del hecho imponible, donde dicha capacidad queda reflejada" (p. 49). Esta apreciación permite al autor citado, plantar el problema del sujeto pasivo contribuyente en los impuestos que gravan el gasto, llegando a la conclusión de que los obligados al pago del tributo son los sujetos que verifican el hecho imponible, pero no son los sujetos a quienes trata de alcanzar el legislador con la carga económica del tributo; fenómeno que se origina por la traslación de la carga económica en que el impuesto consiste.

En cuanto a los responsables deudores por deuda ajena, Damarco, J. (1997), admite las tres formas conocidas: solidaria, subsidiaria y sustituta; realiza un importante esfuerzo de síntesis al intentar reconducir las diversas clases de responsables hacia la responsabilidad como garantía o por acto ilícito.

La ponencia brasileña con base en el artículo 121, de la Constitución, admite la distinción entre contribuyentes y responsables y aporta algunos elementos de interés en este trabajo: "...el contribuyente es el sujeto pasivo que está en relación personal y directa con la situación que constituye el hecho imponible" (p. 49). Como tal, ostenta la titularidad de la capacidad contributiva gravada, y en consecuencia, resulta obligado al pago de la deuda tributaria.

Con base a lo antes expuesto, Lobo (1996), citado por González (1997), distingue entre obligados al pago que soportan la carga tributaria del hecho imponible y los que no se encuentran en tal situación, por liberarse vía repercusión o reembolso; situaciones que en el ámbito de los impuestos indirectos le llevan a admitir la distinción, entre contribuyentes de hecho y de derecho.

Mientras que la ponencia colombiana sostiene que, el sujeto pasivo de la obligación tributaria material es la persona que realiza el hecho imponible; por consiguiente, sólo los contribuyentes o responsables directos del pago, respecto de quienes se realiza el hecho imponible, pueden ser considerados sujetos pasivos de una obligación, la tributaria, que tiene sentido en la medida en que la misma refleje la capacidad contributiva que se pretende gravar.

Desde este punto de vista, se entiende, la opinión de Muñera al analizar los casos en que hecho imponible y obligados al pago, coinciden frente a

aquellos otros supuestos, particularmente dentro del IVA, en que dicha coincidencia no se produce.

En segundo término y como consecuencia de estos planteamientos, el responsable queda desplazado de la órbita de los sujetos pasivos, porque la naturaleza de su obligación, aun recayendo sobre el mismo objeto, es de distinta naturaleza. En tal sentido, el responsable paga una deuda ajena, su presencia no elimina el cumplimiento de la obligación por parte del sujeto pasivo y, en algún término, el presupuesto del que surge su obligación no es el hecho imponible.

En este mismo orden de ideas, la ponencia uruguaya, vuelve la dicotomía de sujetos pasivos que recogen los artículos 17 y 19 de la Constitución Uruguaya, esto es, contribuyentes y responsables. En efecto, se define al contribuyente como la persona a quien resulta atribuible el hecho generador, pero a juicio de los ponentes, siguiendo a Jarach, D, no es una regla absoluta, pues puede faltar la coincidencia entre el sujeto pasivo principal y el titular de la capacidad contributiva gravada.

A este respecto, Fagety y Bordolli, tratan de contrastar con la posición de Valdés Costa, al referirse al responsable, como: "...un sujeto pasivo distinto del contribuyente, porque su obligación no deriva del hecho imponible" (p. 29). Aclara seguidamente que su obligación es de carácter accesorio, en cuanto viene obligado a pagar, por razón de garantía una deuda ajena. Finalmente,

incluyen en la figura del responsable, de conformidad con el artículo 19 de la Constitución, todas las formas posibles de responsabilidad y, consiguientemente, la facultad universalmente atribuida a este sujeto, de resarcirse del pago efectuado mediante el ejercicio del derecho de repetición.

La ponencia peruana, parte de la distinción entre sujetos pasivos de la obligación tributaria por cuenta propia o ajena, incluye entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria material al contribuyente y los supuestos de responsabilidad solidaria entre contribuyentes. Estos últimos deben ser muy frecuentes en el Derecho Tributario peruano, hasta el punto que Mur, M (1997), afirmó: "...en el Derecho Tributario, toda deuda impositiva es solidaria, y ello resulta de su propia naturaleza" (p. 29).

En tal sentido se plantean tres situaciones fundamentales, que consisten en:

a) Tomar posición respecto a la necesidad de coincidencia o no entre el sujeto pasivo de la obligación tributaria y el titular de la capacidad contributiva gravada.

b) Determinar si el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo es sólo el contribuyente o también debe incluirse en ese círculo al responsable.

c) Precisar la naturaleza jurídica de la obligación del responsable, y en particular del responsable solidario.

El autor antes citado, agrega que mientras se considere el tributo esencialmente como un instituto jurídico que tiene por objeto distribuir la financiación del gasto público entre los ciudadanos en función de la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacerlos plasmada en el hecho imponible, será difícil negar que el contribuyente es la primera y fundamental figura de sujeto pasivo tributario, por cuanto sólo él, al realizar el hecho imponible previsto en abstracto por la norma, se constituye, mediata o inmediatamente en centro de atención exclusiva del principal efecto querido por la norma: El pago del tributo.

### **Los Responsables**

En lo que se refiere a los responsables, es importante decir que en los párrafos anteriores, se abordaron aspectos relacionados con este punto; ello porque es lógicamente imposible relacionar los supuestos de sujeción pasiva tributaria sin mencionar a los responsables tributarios, y todo un ejercicio de equilibrio es estudiar los sujetos de la obligación tributaria sin traer a colación al responsable.

En este caso, la autora busca explicar todo lo relativo a las interrogantes que surgen, según la mas variada doctrina internacional en la oportunidad de definir lo concerniente a los responsables tributarios, tales es el caso de: ¿Son los responsables tributarios sujetos pasivos de la obligación tributaria?, ¿Su obligación tributaria es la misma que la del sujeto pasivo contribuyente?, ¿por

qué la figura del responsable va siempre acompañada de la acción de regreso?; preguntas provenientes de ponencias hechas con anterioridad en Venezuela y en otros países como Colombia y España, al respecto, se torna evidente la existencia de un uso unívoco y equívoco de la responsabilidad.

Mientras que a Cañal y Pistone (1997), se les atribuyen el mérito de haber extendido este ámbito de estudio a los ordenamientos, alemán e italiano, ilustrando adecuadamente sobre las ventajas e inconvenientes de utilizar un concepto sombrilla, presuntamente sistematizador, como el de “obligado tributario”.

En el ámbito iberoamericano, se considera una bipartición: deudor por deuda propia y deudor por deuda ajena, modo este último tradicional de definir al responsable tributario, pero en Europa aunque no es desconocida, no es de uso común en el Derecho Público.

De acuerdo con las ponencias internacionales citadas en este trabajo, cabe destacar un acuerdo relativamente amplio en los siguientes aspectos: la figura del responsable en el marco del afianzamiento o garantía de una deuda ajena, de donde viene, por naturaleza, la nota de accesoriedad con que la mayoría de la doctrina califica y define la obligación del responsable.

Luego, definir al responsable como una persona que debe en lugar de, junto a, o después del contribuyente, dando así lugar a las tres formas de responsabilidad conocidas (sustituta, solidaria o sucesora), igualmente, la

obligación del responsable, aunque por supuesto, su objeto y cuantía sea la misma, es distinta por su naturaleza de la obligación tributaria que deriva del hecho imponible, por la sencilla razón, entre otras causas, de que su presupuesto de hecho es distinto; finalmente, sustantiva y técnicamente, es imposible concebir la figura del responsable al margen de la acción de regreso, que indisolublemente le acompaña.

Del mismo modo, tomando en cuenta las ponencias discutidas en este contexto, es importante detectar si se conoce y, en su caso, determinar cómo opera en los distintos derechos tributarios positivos, la distinción de aplicar en Derecho Privado, pero no tanto en Derecho Público, entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, ello, porque así como la admisibilidad de la responsabilidad tributaria no plantea ningún problema en Derecho Tributario, no sucede lo mismo con la solidaria, donde, excepción hecha de los casos de cotitularidad en el hecho imponible.

Al respecto, Cañal, F y Pistone, P (1997), opinan que: "...es difícil admitir la exigencia de un requerimiento expreso al responsable solidario para efectuar el pago que corresponda antes de que el intento resulte fallido respecto al deudor principal" (p. 32). Asimismo, se establece criterio en cuanto a la difícil aplicación del Derecho Tributario, en sus contornos técnicos precisos de la responsabilidad solidaria.

En síntesis, no corresponde con la lógica interna de la institución que el responsable solidario esté obligado al pago de la deuda tributaria, pues su obligación debe circunscribirse al ingreso de la cuota correspondiente, cuestión que resulta sorprendente en la medida en que la misma suele utilizarse con el propósito expreso de incluir dentro de la deuda tributaria las sanciones pecuniarias; circunstancia que formalmente, no permite la expresión habitual “*ingreso de las cuotas correspondientes*” y que, materialmente resulta difícil hacer recaer sobre el responsable el peso de unas sanciones pecuniarias que debiera soportar solo el contribuyente.

En la Ley General Tributaria española, acorde con el artículo 32, se separa al sustituto del resto de los responsables, del mismo modo, el responsable es una figura trazada con perfiles poco nítidos, según el artículo 37, se encuentra regulada den los aspectos consagrados a los sujetos pasivos, sin aparecer en el artículo 30, que atribuye esa cualidad exclusivamente al contribuyente y al sustituto; además en el ya citado artículo 37, específicamente dirigido a definir el responsable, en los siguientes términos: “...la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria junto a los sujetos pasivos, a otras personas” (p. 32).

De acuerdo a esta apreciación jurídica, las dudas son grandes, primero, sobre si el responsable es o no sujeto pasivo, y segundo, caso de ser sujeto pasivo, de qué lo es: a) de la relación jurídico tributaria; b) de la obligación tributaria; c) de otra obligación distinta de la tributaria?, adicionalmente, está el

problema de la presunción a favor de la responsabilidad subsidiaria, y la difícil aplicación del Derecho Tributario, en sus contornos técnicos precisos, de la responsabilidad solidaria.

Dentro de la ponencia española, conforme a lo antes expuesto, es significativa la posición de Menéndez y Tejerizo (2000), quienes entienden que el responsable es llamado por la ley después del obligado principal y que su posición deudora deriva de un presupuesto de hecho, distinto del hecho imponible.

En relación a las clases de responsabilidad, la apreciación de los autores antes citados, es precisa, pues la responsabilidad subsidiaria exige la previa declaración de fallido del sujeto pasivo –y en su caso, también de los responsables solidarios-, la notificación del acto derivatorio de responsabilidad solidaria varía en sus requisitos y alcance, según que la misma haya sido declarada antes o después del vencimiento del período de pago voluntario.

Por su parte, Lago M 1995, citado por González G (1997), incluye los responsables entre los sujetos pasivos de prestaciones cautelares, y concretamente, entre las garantías de carácter personal. Destaca el autor la severa crítica a que somete la distinción entre responsabilidad solidaria y subsidiaria, llegando a la conclusión de que desde un punto de vista técnico, en Derecho Tributario la responsabilidad sólo puede ser subsidiaria.

Dicho esto, es preciso destacar que el modelo de Código Tributario para América Latina, y en este mismo orden la Ley argentina 11683 y el Código Tributario de Brasil, distinguen dentro de la categoría unitaria del sujeto pasivo dos subespecies; el contribuyente y el responsable, acorde con el artículo 22.

A este respecto, la autora considera importante, aclarar tres cosas:

a) La primera, es que no está claro en la terminología del modelo de Código Tributario para América Latina, si el sujeto pasivo del que se habla es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria o el sujeto pasivo de la obligación tributaria; en este caso, a favor de la primera tesis juega el hecho de que el artículo 21, se refiere al sujeto activo de la relación jurídica; asimismo, el artículo 22, alude al sujeto pasivo de las prestaciones tributarias; sin embargo, es igualmente claro que el art. 21 identifica al sujeto activo de la relación jurídica, con el acreedor del tributo y el artículo 24, al definir al contribuyente, lo reconduce al titular de la obligación tributaria.

b) La segunda consiste en que el modelo de Código Tributario para América Latina, diferencia perfectamente a uno y otro sujeto pasivo, definiendo al contribuyente como un obligado por deuda propia (art. 24) y al responsable como un obligado por deuda ajena (art. 27).

c) La tercera, es la que ha suscitado mayor polémica en la doctrina iberoamericana, se refiere a la existencia de una categoría homogénea de sujeto pasivo, al responsable, caracterizado como obligado por deuda ajena, y

distinguiendo dentro de ella tres clases de responsabilidad: solidaria, sucesora y la sustituta. Centrándose en la última de ellas, la discusión tanto sobre su propia existencia, diferenciada de los demás responsables, como en la posibilidad de desenvolvimiento independiente del contribuyente sobre todo en aquellos ordenamientos como es el caso del argentino, donde sustituto y contribuyente aparecen ligados por vínculos de solidaridad.

Por su parte la ponencia nacional argentina, define al responsable, de acuerdo con lo siguiente:

- a) Debe venir expresamente establecido en la ley
- b) A diferencia del contribuyente, no realiza el hecho imponible
- c) Debe pagar una deuda ajena
- d) Al ser tan sólo deudor formal del tributo debe disponer de una acción de regreso frente al contribuyente.

En cuanto a las clases de responsabilidad, Damarco, distingue la solidaria, la subsidiaria y la sustituta, caracterizando cada una de ellas por la circunstancia de proceder el responsable junto a, después de, o en lugar del contribuyente.

Al respecto, la ponencia brasileña enfatiza en el artículo 128 de la Constitución Nacional, que el responsable es: "...un tercero expresamente establecido por la ley y vinculado al hecho imponible, que sin tener la condición de contribuyente excluye o desplaza a éste de la relación obligacional,

constituyéndose en sujeto pasivo de la obligación tributaria” (p. 35). Así, se define claramente la presencia de un deudor por deuda ajena y que el presupuesto de su obligación es el hecho imponible.

En la categoría de responsables tributarios el Código Tributario Nacional brasileño, de conformidad con la opinión de Lobo (1996), caben el sucesor, los terceros y el responsable por acto ilícito, pudiendo adoptar dentro de la relación tributaria obligacional las posiciones tradicionales de junto a o en lugar del contribuyente. Esta última conocida como responsabilidad sustituta, es la que suscita mayores problemas de encaje en la doctrina brasileña, pues el sustituto asume la responsabilidad de la obligación principal y de las accesorias, viniendo a excluir al contribuyente de la relación jurídica tributaria.

El artículo 128 de la Constitución Nacional de Brasil, agrega que aunque se defina al responsable con carácter general como un tercero en los artículos 134 y 135, se regula específicamente la responsabilidad de terceros referida a los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, esta última con poca virtualidad, pues una vez declarada se convierte en solidaria.

En este mismo orden, es oportuno discernir acerca de la ponencia nacional colombiana, en la que el término responsable se utiliza de forma equívoca, asimilado al sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo que permite concluir que el responsable es una persona relacionada con el hecho imponible,

distinto al sujeto pasivo de la deuda tributaria, aunque obligado conjuntamente con él al pago del tributo.

Muñera, A (1997), señala que:

...la naturaleza de la obligación del responsable es distinta a la del contribuyente, aunque ambas están relacionadas. El responsable se remite a pagar una deuda ajena, su presupuesto de hecho es distinto del hecho imponible, y su presencia no elimina al sujeto pasivo de la obligación tributaria (p. 35).

Así, se está en presencia de dos deudas que tienen un mismo objeto, pero diversa naturaleza. Considera además, que el incumplimiento del contribuyente como exigencia previa, no es tal, sino una forma de sancionar la evasión o el fraude. En el caso de la responsabilidad subsidiaria, se trata de ejercer presión sobre el contribuyente para que cumpla aprovechando la relación que liga ambos sujetos y asegurando en todo caso, el cumplimiento de la obligación.

Faget y Bordolli, configuran al responsable como un sujeto pasivo obligado por deuda ajena, en cuanto no realiza el hecho imponible, y su obligación reviste carácter accesorio respecto a la principal. En consecuencia, el alcance de la responsabilidad será diverso, según sea un responsable solidario (el acreedor puede reclamar todo a quien quiera), ante un responsable subsidiario goza de los beneficios de excusión y división) o ante un responsable sustituto (el Fisco no puede ir directamente contra el contribuyente, pues el sustituto ocupa su lugar).

En este punto es donde la ponencia uruguaya adquiere su cota más elevada de interés, al enfrentarse dos posiciones lógicas perfectamente opinables y defendidas ambas con sólidos argumentos por cada uno de sus componentes; de allí que Faget, se inclina por el desplazamiento total del contribuyente en la relación jurídica establecida entre el Fisco y el sustituto, mientras que Bordolli, muy cerca de la tesis sostenida por Jarach, estima que: "...mientras la relación jurídica tributaria gire en torno al hecho imponible y el contribuyente sea el titular de la capacidad contributiva gravada, es difícil imaginar un desplazamiento total del contribuyente en la relación jurídica tributaria".

Es importante señalar que las diversas formas de responsabilidad ideadas por el legislador obedecen a razones de garantía o de comodidad; en efecto coinciden los puntos de vista de los legisladores en que, el responsable en ningún caso es el titular del hecho imponible ni, por lo tanto, de la capacidad contributiva gravada; que el responsable, en sus diversas formas actúa, en lugar de, junto a o después del contribuyente, nunca puede anular o borrar al contribuyente por la sencilla razón de que su obligación no deriva del hecho imponible, sino de otro presupuesto distinto y, por último, la obligación del responsable, aun teniendo el mismo objeto y cuantía que la tributaria, es de naturaleza distinta o dicho de otro modo, su obligación nunca podrá ser contributiva ni a título definitivo. Lo primero, por que su capacidad económica

no es la gravada y lo segundo, porque el mecanismo consustancial a la responsabilidad, el resarcimiento, está a cargo del deudor principal.

La ponencia colombiana, luego de analizar varios supuestos legales en los que el término responsable se utiliza de forma equívoca, asimilado al sujeto pasivo de la obligación tributaria, llega a la conclusión de que el responsable es una persona relacionada con el hecho imponible, distinto del sujeto pasivo de la deuda tributaria, aunque obligado conjuntamente con el pago del tributo.

Al respecto Muñera, sostiene que: “...la naturaleza de la obligación del responsable es distinta de la del contribuyente, aunque ambas estén relacionadas” (p. 35). En este caso, el responsable se limita a pagar una deuda ajena, su presupuesto de hecho es distinto del hecho imponible y su presencia no elimina al sujeto pasivo de la obligación tributaria; en consecuencia, se está ante dos deudas que tienen un mismo objeto, pero diversa naturaleza.

En cuanto a los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, la primera exige el previo incumplimiento del contribuyente, propiamente no es tal, sino una forma de sancionar la evasión o el fraude. En el caso de la responsabilidad subsidiaria, se trata de ejercer presión sobre el contribuyente para que cumpla aprovechando la relación especial que liga ambos sujetos y asegurando, en todo caso, el cumplimiento de la obligación.

De acuerdo a los aspectos discutidos en párrafos anteriores, se puede inferir que es responsable del tributo, en un sentido estricto, aquel sujeto en quien concurren las siguientes situaciones:

- a) Es un deudor del tributo, extraño, al no participar en él, al hecho imponible.
- b) Resulta obligado al pago de un tributo devengado por hechos imponibles en los que ha participado y que además, son imputables a otros sujetos.
- c) Ha de existir una relación obligatoria formal entre el responsable y la Hacienda o una relación de otro tipo entre el sujeto pasivo y el responsable, que es la que tipifica el legislador para definir la figura del segundo.

De acuerdo con lo expuesto por Sánchez, G (1997), no sucede lo mismo respecto a la noción de los responsables, o mejor dicho, respecto a su ausencia de definición, pues excepto la exigencia de disposición legal expresa para su configuración, las únicas notas que definen al responsable son, en primer lugar, no tener el carácter de contribuyente y en segundo término, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

### ***Clases de Responsabilidad***

En relación a las clases de responsabilidades, existen, al menos dos sometidas a una revisión crítica. Una de éstas, es la distinción entre

responsabilidad solidaria y subsidiaria, pues con frecuencia, resulta difícil reconocer en sus perfiles técnicos precisos a la primera. La otra hace referencia a la figura del responsable por el acto ilícito, que obedece a la defectuosa técnica de mezclar la responsabilidad en la deuda tributaria-medida de garantía- con la responsabilidad por la infracción cometida (consecuencia de la culpabilidad).

Con respecto a la figura del responsable sustituto, cabe señalar lo siguiente:

a) Que la obligación que se atribuyen al contribuyente lo es por mandato de la ley.

b) No es posible encontrar un fundamento de esta obligación en el hecho de que el sustituto del contribuyente sea el titular del hecho imponible. El sustituto del contribuyente únicamente participa en, o esta relacionado con el hecho imponible, pero no es titular del hecho imponible.

c) El sustituto contribuyente, por tanto, ha de estar delimitado legalmente, pero de un modo expreso, ello porque no es posible derivarlo implícitamente por su relación de titularidad con el hecho imponible.

d) Por último, al no ser el titular de la capacidad contributiva, el sustituto del contribuyente no tiene que soportar la carga tributada derivada del hecho imponible. La ley tributaria ha de concederle el derecho de recuperar el tributo

pagado, asignando el deber de soportar definitivamente dicha prestación material al que es titular del hecho imponible, es decir, al contribuyente.

De acuerdo a lo antes expuesto, es importante ahora destacar en primer lugar que, el sustituto del contribuyente, se diferencia claramente del sucesor en la deuda tributaria, pues la sustitución tributaria se produce cuando un sujeto viene a asumir respecto a una relación jurídica tributaria determinada, la misma posición que había sido precedentemente ocupada por otro. En consecuencia, en la sustitución falta esta superposición cronológica de contribuyentes que se da en la sucesión. En efecto, la sucesión presupone que los sujetos sucedido y sucesor son contribuyentes, y que son sujetos pasivos de la obligación tributaria el uno después del otro; mientras que en el fenómeno de la sustitución del contribuyente, el sustituto no tiene esta última naturaleza; ello es parte de otras diferencias específicas.

También se diferencia claramente el sustituto del contribuyente de los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, porque, la solidaridad ante el tributo supone la existencia de varios deudores que están obligados a la misma prestación, de tal modo que el Estado puede exigir indistintamente su cumplimiento de la totalidad y su prestación libera a los otros; por el contrario, sustituto y sustituido, no son nunca obligados solidariamente a la misma prestación, sino que en caso de que exista sustitución es el sustituto el que debe realizarla y no el sustituido, salvo específicos supuestos de quiebra o falencia.

Por otra parte, las diferencias entre responsabilidad sustituto y subsidiaria son patentes, aunque sólo fuera por la existencia de los beneficios de excusión y división que caracterizan a la segunda; además es importante tener en cuenta que en el caso del responsable solidario se produce una obligación de naturaleza accesoria que depende en su nacimiento y extensión del comportamiento del contribuyente. Por ello, ninguna de estas características conviene a las relaciones que se establecen entre el sustituto y el contribuyente.

### ***Naturaleza Jurídica del Retenedor***

En cuanto a la naturaleza jurídica del retenedor, es preciso señalar que en los países donde se ha pasado de un sistema de imposición real o de producto a un sistema de imposición personal generalizado o donde el sustituto aparece configurado como un sujeto pasivo de la obligación tributario, la discusión sobre esta naturaleza, pierde interés, porque en éstas no se dan las circunstancias citadas.

Esto es así, porque en algunos países establece que quien paga determinadas rentas (un salario, un dividendo, el interés de un préstamo), de trabajo o de capital a otro, está obligado a descontar a este último de la cantidad que se le abone, el porcentaje normativamente establecido; y, después a ingresar lo descontado en la Hacienda Pública. En consecuencia, el sujeto que primero descuenta o retiene a otro una parte del ingreso que le paga y después

procede al ingreso al Tesoro Público del importe retenido, se le denomina “Retenedor”.

La doctrina se ha planteado y discutido ampliamente, si este retenedor encaja en el concepto legal de sustituto del contribuyente, con las consecuencias que de esta discusión se derivan allí donde se den las circunstancias antes citadas. Al respecto, Ferreiro, E, citado en “Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios (2002), afirma que el retenedor, tal como es la empresa que paga un sueldo y retiene al empleado el porcentaje establecido, ingresando su valor en la Hacienda Pública, es sustituto del contribuyente” (p. 41).

Esto, porque algunos de los textos legales en alguna ocasión dan al retenedor el nombre de sustituto, otros sostienen que el importe que el retenedor descuenta al abonar una renta, a otro, se califica legalmente de retención a cuenta, es decir como una parte de la cuota del impuesto sobre la renta que, en un momento posterior, habrá de pagar el que percibe dicha renta.

También, porque las leyes reguladoras de los impuestos sobre la renta de personas físicas y de sociedades consideran que los importes descontados por el retenedor e ingresados por él en la Hacienda Pública, son pagos anticipados y parciales de la cuota total que, por uno u otro impuesto, haya de abonar el sujeto que sufre la retención. Esto implica que el sujeto –retenido- tiene contra la Hacienda Pública un derecho de crédito por el importe de las cantidades que

el retenedor le ha descontado, derecho de crédito que hace efectivo con cargo a su deuda tributaria por el Impuesto sobre la Renta.

En síntesis, los descuentos que a lo largo del año haya ido practicando el retenedor sobre las rentas que paga a otros e ingresado luego en la Hacienda, son pagos a cuenta de los impuestos sobre la renta de las personas físicas o de sociedades que gravan a quienes perciben aquellas rentas; el retenedor en este caso actúa como sustituto de estos últimos sujetos.

Por otra, por muy claro que parezca el anterior argumento, presenta una deficiencia notoria, pues la obligación que tiene el retenedor de retener e ingresar en Hacienda el importe de lo retenido nace al pagar una renta a otro sujeto en cualquier día del año; pero la obligación de esta segunda persona como contribuyente del impuesto personal sobre la renta, no nace hasta que se realiza íntegramente el hecho imponible, es decir, no nace hasta que no concluye el período impositivo, o sea, salvo en los supuestos anormales legalmente previsto, asta el 31 de diciembre.

Lo antes expuesto, implica que:

a) La obligación del retenedor de retener e ingresar lo retenido en la Hacienda Pública y la obligación del contribuyente que sufre la retención de pagar su Impuesto sobre la Renta –de las personas físicas o de sociedades-, nacen de distintos supuestos normativos.

b) La primera obligación, la del retenedor, nace antes de que se haya realizado el hecho imponible que origina la obligación de tributar por el Impuesto sobre la Renta anual total, a cargo del contribuyente de este impuesto. Incluso, cabe que, una vez practicada la retención por el retenedor, esta segunda obligación –la de tributar por el Impuesto sobre la Renta- no llegue a nacer.

Así se puede decir que no puede considerarse al retenedor como sujeto de un contribuyente por una obligación (la de pagar los respectivos Impuestos sobre la Renta o Sociedades, que todavía no ha nacido y puede no llegar a nacer), cuando el retenedor está practicando e ingresando en la Hacienda Pública el importe de las retenciones.

Entonces, para que pueda ser sustituto de un contribuyente, es preciso, como se ha dicho antes, que haya nacido la obligación tributaria a cargo de éste último, obligación que es precisamente a la que da cumplimiento el sustituto. Si la obligación del contribuyente no ha nacido aun, nadie puede sustituirle; nadie puede cumplir lo que aun no se debe.

De acuerdo con este razonamiento, la mayor parte de la doctrina española niega al retenedor la condición de sustituto. Esto significa que es difícil aceptar en un plano científico que el retenedor sea el sustituto del contribuyente a quien se le practica la retención o deducción. El retenedor no es un sustituto.

## Hecho Imponible

El hecho imponible o hecho generador del impuesto, es el supuesto de la norma impositiva a cuya concurrencia o producción se causa el impuesto y lo constituye toda actividad industrial, comercial o de índole similar con fines lucrativos en jurisdicción del Municipio que crea dicho impuesto.

En tal sentido, se entiende como actividad comercial, toda actividad que tenga por objeto la circulación y distribución de productos, bienes y prestación de servicios comerciales y los derivados de actos de comercio, considerados como tales por la legislación mercantil; por otra parte, la actividad industria, viene a ser toda aquella actividad dirigida a producir, obtener, transformar o perfeccionar uno o varios productos naturales o sometidos ya a otro proceso industrial preparador.

Jarach (1982), conforme a las apreciaciones anteriores, sostiene que el hecho imponible, es:

...una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el estado u otra entidad pública al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley (p. 73).

En tal sentido, la ley contempla la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco, en cuanto a verificar si en un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible. Así, la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas

obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito.

### ***Elementos que Integran el Hecho Imponible***

- ***Ejercicio de la actividad.*** Para considerar verificado el hecho imponible, es necesario que esa actividad objeto del impuesto tenga carácter industrial o comercial y que sea ejercida efectivamente por el sujeto.

- ***La Habitualidad.*** La habitualidad en el ejercicio del comercio o la industria debe estar siempre presente para que pueda considerarse verificado el hecho imponible. El concepto de habitualidad lo define Ramos (1998), así: “...con respecto al número de repeticiones de actos de igual o similar naturaleza que resulta exigible para tener configurada la habitualidad, y periodicidad con que aquellos habían de verificarse, éstas debían hacerlo para facilitar la especulación al respecto” (p 33).

Esto es realmente cierto, porque la especulación, es el eje conceptual de toda actividad económica comercial, porque además del interés lucrativo que debe tener, apunta a la globalidad con que debe examinarse la actividad de un sujeto conformador de un contexto que es dentro del cual se debe apreciar esta noción de habitualidad.

- ***Propósito de lucro.*** Como elementos del hecho imponible, esta la actividad comercial y la industrial implícitas en el lucro de quien ejecuta dichas actividades.

## CAPÍTULO II

### LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

#### Concepto y Características

La obligación tributaria la define Araujo, F (1964), como: "...una obligación *ex lege* de derecho público, la relación jurídica en virtud de la cual el Estado u otra persona de derecho público exigen la prestación de tributos" (p. 2). La orientación doctrinaria considera de naturaleza obligacional la relación jurídica tributaria, por lo menos en lo que respecta a la obligación principal de satisfacer los tributos.

En este orden, resulta obvio que la fuente de tal obligación es la ley, aunque no basta la existencia de ésta para la instauración de la obligación tributaria, ello, porque para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria. El hecho generador, es pues, el hecho o conjunto de hechos o el estado de hecho, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo.

En este caso, se incluyen como elementos destacados para caracterizar el hecho generador, las siguientes características:

- a) su previsión en la ley

b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario; en verdad, un hecho económico de relevancia jurídica; y

c) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación **ex lege** de pagar determinado tributo.

Dicho esto, cabe señalar que algunos autores denominan el hecho generador como *objeto del tributo u objeto del impuesto*, términos que se han discutido con frecuencia, porque evocan la errónea concepción según la cual los impuestos especialmente, y en general los tributos recaen sobre cosas, de modo que se hablaba de impuestos que incidían sobre inmuebles o sobre mercaderías destinadas al consumo, importadas o fabricadas.

De acuerdo a estos aspectos es preciso señalar que la relación tributaria antiguamente, se concebía como una relación personal u obligacional, la alusión a la cosa, al inmueble, a la mercadería, se hace con el propósito de indicar tales bienes como un **príus** lógico para identificar el hecho generador, que siempre es una relación establecida con tal cosa, inmueble, mercadería, entre otros; la posesión o propiedad del inmueble; la importación, el consumo o destino al consumo, la fabricación de mercadería. De allí que la concepción antigua es recomendable olvidarla evitando hablar de la expresión objeto del tributo.

Otra característica sistemática para estimar censurable el empleo de la designación objeto del tributo, con el significado de hecho generador, es que en ello habría una impropiedad técnica, pues, si el tributo es por definición una prestación en dinero, el objeto del tributo será necesariamente el objeto de esa prestación.

Vale la pena aclarar que no es el hecho generador el que crea, el que, por así decir, genera la obligación. La fuente de tal obligación, la energía o fuerza que la crea o genera, es la propia ley. El hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador estable para instaurar la relación obligacional.

En sí, la obligación tributaria nace, se crea, se instaura por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales. Entonces, el hecho generador fija, únicamente, el momento, el presupuesto la “*fattispecie*” normativa para que se inicie el *vinculum juris*, legalmente previsto.

Ante esta impropiedad terminológica, es preciso señalar que la expresión hecho generador no debe desecharse, pues no excluye la virtud de que, por su misma calificación deja establecido que el momento de realización del mismo, es precisamente aquel en que se reputa instaurada la obligación tributaria; además, el uso de la palabra hecho tiene la ventaja de que aclara que el hecho generador es conceptualmente, un hecho jurídico y no un acto jurídico o, mejor,

un acto de voluntad con contenido negocial de relevancia para el derecho tributario.

### ***Importancia del Hecho Generador***

Este es un hecho fundamental y nuclear para el estudio del derecho tributario. Los autores e investigadores de esta materia consideran que toda la teoría del derecho tributario material no pasa de un desarrollo de la propia teoría del hecho generador.

La importancia del hecho generador radica en lograr concretamente las siguientes nociones:

- a) Identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal
- b) Determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria
- c) Fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- d) Determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones
- e) Distinción de los tributos ***in genere***.
- f) Distinción de los impuestos ***in specie***
- g) Clasificación de los impuestos en directos e indirectos.
- h) Elección del criterio para la interpretación de la obligación tributaria.
- i) Determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto y
- j) Establecimiento de los principios activos de la discriminación constitucional de rentas públicas.

### ***Características Esenciales del Hecho Generador***

En relación con las características esenciales del hecho generador, se distinguen tres, a saber:

#### ***1) Previsión en la Ley***

Esta se trata de un desdoblamiento o de un aspecto quizá el más importante del principio general consagrado por el Estado de Derecho el de la legalidad de la administración, o más específicamente, el principio de legalidad de los tributos establecido en la constitución de la totalidad de las constituciones modernas vigentes.

En este orden de ideas, algunos autores al referirse al principio de legalidad de la administración en materia tributaria, suelen designarlo como postulado de adecuación de la tributación al hecho generador. Por supuesto ay una imprecisión técnica ya observada en la forma de denominar la legalidad de los tributos; y es que ese principio no se limita únicamente, a la definición del hecho generador.

En concordancia con lo antes expuesto, se ha afirmador, por efecto del principio de legalidad, la necesidad de que en la ley formal estén determinados cuando menos, los siguientes elementos: a) el hecho generador del tributo, b) su alícuota, c) la correspondiente base de cálculo y d) los sujetos pasivos directos e indirectos de la obligación tributaria.

Dicho esto, es preciso señalar que definir, caracterizar, conceptuar por ley el hecho generador del tributo, es uno de los aspectos más resaltantes del llamado principio de legalidad de los tributos o de reserva de la ley en materia tributaria. Por ello, es de significativa importancia, destacar que en el moderno derecho positivo comparado, la expresar referencia al requisito de la previsión en ley, es una constante, toda vez que se trata de definir el hecho generador.

Sin esa previsión o definición en ley no se configurará el hecho generador. Habrá un hecho común de la vida, o un hecho económico, o aun un hecho relevante para otras ramas del derecho, más para el derecho tributario será un hecho jurídicamente intrascendente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria. Entonces, el requisito de legalidad es un requisito existencial, esencial o constitutivo para la formación misma del hecho generador, y no únicamente un simple requisito de validez. De allí que sin definición en ley no hay hecho generador.

## ***2) Hecho Económico de Trascendencia Jurídica***

En este caso, es preciso destacar que el hecho generador es un hecho jurídico en sentido estricto, el mismo puede expresarse, afirmando que para el derecho tributario no es un acto jurídico de contenido negocial o un negocio jurídico.

A pesar de esto, el hecho generador tiene una particularidad de trascendencia jurídica para el derecho tributario; es decir, debe constituir un

criterio, un índice o un indicio demostrativo de la capacidad económica o contributiva de los sujetos a quienes se atribuya. En otras palabras, se puede decir que en su esencia, sustancia o consistencia, el hecho generador es un hecho económico, al cual el derecho atribuye trascendencia jurídica.

Entonces, una vez considerados por el derecho común como capaz de adquirir efectos o calificaciones jurídicamente trascendentes, los hechos políticos económicos o sociales en general y aun los del mundo físico pasan a ser considerados como hechos jurídicos; por consiguiente, el aspecto del hecho generador que el legislador tributario toma en cuenta para calificarlo, es su idoneidad o aptitud para servir de punto de referencia, de medida, de indicación demostrativa de la capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Por ello, sería ideal para poder medir concretamente, en forma directa e inmediata, por el patrimonio o por la renta, la capacidad de cada uno para contribuir a sufragar las cargas públicas, pero tal solución es utópica e inalcanzable. Sin embargo, para superar estas imposibilidades, la técnica jurídica halló la vía de seleccionar hechos o circunstancias demostrativos de la existencia de capacidad económica; en este caso, el hecho generador no representa otra cosa, pues, que la sublimización o la síntesis de esas ideas o propósitos.

En este orden señala que la capacidad contributiva en la actual fase evolutiva de las finanzas del Estado, los recursos públicos se caracterizan por ser predominantemente de naturaleza jurídica y estar regidos por el principio de capacidad contributiva. En efecto, se formulan objeciones a la validez científica de este principio; sin embargo, no puede negarse que aun por expresa determinación del derecho positivo, tal postulado ha sido consagrado en los Estados modernos y representa la versión, en materia tributaria del principio general de igualdad.

Tal como ocurre con la igualdad objetiva, también el principio de capacidad contributiva inserto en la Constitución, es programático, directivo o guiador, destinado al legislador antes que a la administración o al juzgamiento y dependiendo de su invocación concreta por el intérprete y por quien aplica la norma, de principios de actuación y de reglamentación que debe trazar la ley. Por consiguiente, se entiende que elegido el hecho generador de un tributo, sobre todo de un impuesto, el legislador habrá tenido en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos de las correspondientes relaciones tributarias.

En tal sentido, la capacidad económica es considerada en términos afirmativos, pero hay casos en que la misma es considerada en forma negativa de manera que la tributación se establece teniendo en mira su inexistencia o, por lo menos, con el propósito de superarla. En este último caso se dice que los tributos son extrafiscales o con finalidades extrafiscales, dependiendo su legitimidad de la idoneidad del ejercicio de la Administración Tributaria.

En síntesis, cualquiera de las hipótesis que predomine, el hecho generador será considerado como índice de la capacidad contributiva o económica que el tributo debe afectar adecuadamente. Por consiguiente, cuando para definir el hecho generador la ley tributaria alude actos, hechos o circunstancias, tiene el propósito de considerar los indicios de capacidad contributiva, que de tal manera se denuncian mediante la forma jurídica considerada. Entonces, para el derecho tributario, el hecho generador debe ser un hecho jurídico y nunca un acto negocial o un negocio jurídico, siendo para el derecho tributario un hecho jurídico, el hecho generador entonces, consiste en un hecho económico con trascendencia jurídica.

***3) La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación ex lege de pagar determinado tributo***

Esta consecuencia jurídica específica consiste en el nacimiento o en el surgimiento de la obligación de satisfacer el tributo, es decir, de la obligación tributaria principal: el hecho generador, constituye el punto de partida, el momento inicial de la constitución de tal relación jurídica obligacional. Así, la situación de hecho se determina en función de los efectos y no los efectos en función de la situación de hecho.

En el aspecto de la causalidad jurídica reside el rasgo más importante, el más elevado podría decirse, de la teoría del hecho generador, ello porque consustanciado el momento de la génesis de la obligación tributaria principal

con el ocurrir del hecho generador, la existencia o naturaleza funcional de éste, resulta determinante de muchos otros conceptos subordinados que constituyen a su vez, aspectos de la mencionada relación obligacional.

Es importante aclarar que no es aceptado pacíficamente el concepto antes expuesto, en cuanto a la función del hecho generador como presupuesto y punto de partida de la obligación tributaria, pues algunos autores disienten con esa conclusión afirmando que dicha función creadora debe atribuirse a la determinación, que a juicio de ellos no tiene la naturaleza declarativa que la doctrina le atribuye.

En este contexto, consideran algunos autores que existe un equívoco en quienes atribuyen a la determinación, ya un efecto constitutivo, ya un calificativo de acto de declaración constitutiva; equívoco que radica en el concepto que asignan al acto declarativo.

Se puede inferir al respecto, que estos autores entienden en realidad, que la determinación no es un acto declarativo porque en los casos en que está prevista su emisión, la deuda tributaria sólo puede exigirse, y aun pagarse, después de practicado dicho acto. En tal sentido, es preciso decir que otros autores llegan a afirmar que antes de la determinación no hay obligación tributaria o relación jurídico tributaria de ninguna especie, o a lo sumo habrá un mínimo interés legítimo de la hacienda; pues no es declarativo el acto, puesto

que para su elaboración muchas veces se permite a la administración formular juicios discrecionales.

Entendido esto en términos absolutos, todos los actos que fueren inútiles o intrascendentes serían necesariamente constitutivos o, también: "...todo acto que jurídicamente no fuera superfluo o no totalmente intrascendente, sería constitutivo".

## **CAPÍTULO III**

### **LA CAPACIDAD ECONÓMICA O CONTRIBUTIVA**

#### **Generalidades**

La capacidad económica o capacidad contributiva, dice Ramírez van der Velde (2000), es: "...uno de los principios básicos dentro del campo de la tributación y, al mismo tiempo, uno de los más discutidos doctrinariamente" (p. 17). En efecto, autores destacados en esta materia, como son Giannini, Dalton y Giuliani Fonrouge, han emitido sus criterios en forma negativa sobre dichos principios.

El autor antes citado, en esta oportunidad, admite la apreciación de Pérez de Ayala, quien expresa que: "...aunque pocos se atreven a negar el principio, cada cual lo entiende y aplica de distinta forma" (p. 18). Posición similar adopta Neumark, al señalar que la capacidad contributiva no es un concepto preciso, añadiendo, que es posible definirlo con cierta exactitud, al menos en una misma época y en países que presenten condiciones similares.

Cabe destacar que la importancia de la capacidad contributiva como fundamento del sistema tributario encuentra eco en el Derecho Comparado. En efecto, el artículo 53 de la Constitución italiana dice que: "...todos son llamados a concurrir a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva (...) mientras que el artículo 31 de la Constitución española, señala que: "...todos

contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica”: Asimismo, la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, contempla el principio de capacidad económica basada en el Sistema Tributario.

Agrega Ramírez van der Velde, que la capacidad económica o capacidad contributiva, consiste en:

...la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real que fácticamente le viene dada al sujeto frente a su propia situación fiscal en un período determinado, medida con base en la cual aporta la contribución debida al Estado (p. 18).

Se infiere que el principio de capacidad contributiva obliga al legislador a estructurar un sistema tributario en el que la participación del ciudadano en el sostenimiento del gasto público se realice de acuerdo con sus posibilidades económicas, concebidas como titularidad de un patrimonio, percepción de una renta o tráfico de bienes.

De acuerdo con lo antes expuesto, cabe destacar que la operatividad del principio de capacidad económica en la práctica no es, tan sencilla como parece. Ello se explica porque al centrarse en la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos fundada en la consulta a la capacidad contributiva, es necesario decir que los impuestos indirectos, no toma en cuenta, en principio la figura en comento; sin embargo, si no se efectúa una consulta directa a dicha capacidad, la misma es tomada en cuenta en forma

indirecta o mediata; así, por ejemplo, en lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, se supone que pagará más aquel que adquiera una mayor cantidad de bienes y servicios, lo cual constituye, *prima facie*, un reflejo de una capacidad económica superior a la de otro sujeto cuyas adquisiciones sean menores en comparación.

Del mismo modo, es posible que, aun hechos que abstractamente constituyen indicios de capacidad económica, no sean tales bajo una circunstancia determinada. En tal sentido, la doctrina ha aportado importantes contribuciones en la definición de hechos indicativos de capacidad económica. Al respecto Gardiana, citado por Ramírez van der Velde (2000), propuso como parámetro el principio de normalidad, según el cual el legislador: "...cuando configura una determinada situación como hecho generador del tributo, está atendiendo a un supuesto que, normalmente, es indicativo de capacidad económica "(p. 19).

Esto no significa que algunos casos no pueda dejar de serlo; sin embargo, se cree que es imposible que el legislador tenga en cuenta cada una de las posibilidades que puedan materializarse en la realidad, no pudiendo formular una enumeración casuística para determinar en qué momento un mismo hecho es o no indicativo de capacidad contributiva.

Por otra parte, es oportuno decir que la capacidad económica está estrechamente ligada al principio de progresividad, al cual hace mención la

Constitución Nacional vigente en su artículo 316, igual que lo hacía la Constitución de 1961, en su artículo 223, según el cual, cada uno de los tributos debe estar en armonía con la naturaleza económica del sujeto pasivo obligacional tributario y con su capacidad contributiva, independientemente, de que se trate de un tributo nacional, estatal o municipal.

Sobre este principio, opinaron Martín Q, Lozano Z, Casado O y Tejerizo L (1996), quienes dijeron que la progresividad del sistema tributario: "...no es sino una manera de ser del sistema, que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que **"no son estrictamente recaudatorios"**, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos" (p. 139). Estos fines serían específicamente los de la redistribución de la riqueza.

En este mismo orden de ideas, es preciso destacar la novedad que constituye la consagración de **"un sistema eficiente para la recaudación de los tributos"**, situación que de alguna manera refleja algunos avances que se han producido en el Derecho Comparado, como el caso de España, cuya Constitución, plantea la necesidad de criterios de eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público. Por su parte la Constitución venezolana, actualmente toma el mismo criterio de eficiencia en la recaudación de los ingresos tributarios, lo que al parecer responde a una misma corriente, especialmente, aquella que propugna la sana aplicación de técnicas de gestión

que han sido propias del sector privado, sin que ello vaya en detrimento de las limitaciones que, por naturaleza, tiene la actuación administrativa.

Dicho esto es importante destacar que la ausencia hasta ahora de un sistema eficiente para la recaudación de tributos, aunada a una falta de cultura tributaria y de eficaz prestación de servicios públicos, es precisamente, la razón por la cual se ha venido percibiendo un aumento notorio de la evasión fiscal y una disminución de la recaudación impositiva, debido a que la Administración Tributaria, aun con las amplias facultades de fiscalización que posee, carece normalmente de suficiente personal humano competente y preparado para un efectivo despliegue de sus competencias.

En atención a los planteamientos anteriores, otro destacado autor Sainz de Bujanda (1993), opina al respecto: "...No basta, por tanto saber que han de contribuir al levantamiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad económica para ello (capacidad económica absoluta). Es necesario además, averiguar en qué medida tal capacidad se da respecto de cada sujeto -capacidad contributiva relativa-"(p.109).

Al referirse al lado pasivo de la potestad de imposición, es decir, tanto a las obligaciones como a los deberes tributarios, es importante hacer énfasis en el tributo como un instituto jurídico muy sensible, porque afecta de modo esencial al patrimonio individual y al bien común, pensado para allegar recursos con los cuales se pueda atender la cobertura del gasto público. Su

correcta configuración y aplicación interesa por igual al ciudadano y a los poderes públicos.

Este sensible instrumento jurídico visto desde el lado pasivo de la relación tributaria, gira sobre dos goznes o principios fundamentales; legalidad formal y justicia material. Esta última suele tradicionalmente admitirse que puede realizarse a través de los principios del beneficio o de la capacidad económica.

### ***Capacidad económica o capacidad contributiva***

Ruan S (2001), sostiene que: "...la capacidad económica exigida por el constituyente como criterio para la justa distribución de las cargas públicas es la causa y el límite del deber de contribuir" (p. 191). En consecuencia, no se puede exigir que pague algún tributo a quien carezca de riqueza o de medios para producirla; es menester que el ciudadano tenga una base mínima de capacidad para que se le pueda exigir contribuir con los gastos públicos, pero además, ese deber tiene como límite la dimensión de esa capacidad en la medida en que no grave el mínimo vital o los medios de subsistencia del individuo o que no atente contra la existencia misma de las fuentes productivas.

En síntesis, la capacidad contributiva, se puede entender como la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria teniendo en cuenta las respectivas situaciones personales, lo cual revela que la función del principio de capacidad contributiva como medida o proporción de la realización de cada uno de contribuir a los gastos públicos, obliga al establecimiento de los tributos

tomando como presupuesto de hecho del mismo, circunstancias que sean indicativas o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica.

El principio de capacidad contributiva, responde a la preocupación que existe en el estado social, de derecho y justicia de someter el impuesto a principios éticos y jurídicos que responden a la idea de igualdad y que esta idea encuentra en el campo financiero su expresión el concepto de facultades económicas, que se asimila al de capacidad contributiva, sin olvidar que este concepto ha sufrido en el tiempo transformaciones fundamentales y que su enunciación responde en último término a concepciones de políticas extrafiscales, es decir, a la función de apuntalar políticas públicas.

Todos los ordenamientos constitucionales coinciden en afirmar que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligado a la previa existencia de una capacidad contributiva o económica. Técnicamente, los tributaristas han coincidido en reducir esta exigencia constitucional a la necesidad de que el hecho imponible del que surge la obligación de contribuir sea revelador de riqueza, es decir, de capacidad contributiva o económica.

En consecuencia, el titular del hecho imponible, que es el modo técnico de definir todas las posibles formas de relación entre el objeto y sujetos gravados, como titular de la riqueza gravada es el sujeto pasivo por excelencia, o deudor, de la obligación tributaria que normalmente habrá cumplido también, antes y

después de haber efectuado el pago, toda una serie de importantes deberes tributarios.

### **Principio de suficiencia de los recursos**

Es importante señalar que el **Principio de Suficiencia de los recursos** mira esencialmente hacia la certeza de la recaudación, es decir, a que todas las cantidades que está legalmente previsto recaudar sean efectivamente satisfechas. Bajo este supuesto, las leyes prevén inicialmente que el pagador natural, normal u ordinario de las deudas tributarias sea el propio deudor. Sin embargo, la experiencia confirma que este deseo, debido a causas muy diversas, no siempre es alcanzable, pues, entran en juego, desde el lado pasivo de la relación tributaria, una serie de mecanismos de muy variada naturaleza de derecho material; unos de derecho formal o administrativo y otros de derecho sancionador; pero todos ellos dirigidos a un mismo y único propósito: hacer efectivo el cobro íntegro y puntual de la deuda tributaria.

Entre los instrumentos jurídicos de derecho sustantivo o material, dirigidos a garantizar el pago de la deuda tributaria, adquiere especial relieve la figura del responsable. La naturaleza no contributiva de esta relación, en cuanto ajena al principio de capacidad económica, es evidente; como es igualmente notoria su proximidad a las relaciones de garantía o afianzamiento. La relación jurídica que media entre el responsable y acreedor tributarios tiene el mismo objeto y

cuantía que la establecida entre acreedor y deudor tributarios, pero su naturaleza y el presupuesto de hecho del que una y otra derivan, es diferente.

En cuanto a las clases de responsables, hay dos especies sometidas a fuerte discrepancia doctrinal: el responsable sustituto y el responsable solidario. El primero, en la medida que pretenda equiparse o reconducirse al retenedor, viene a ser una figura técnicamente imposible, pues es obvio que donde no hay contribuyente, y cuando se practica la retención todavía no se sabe si el retenido llegará a ser o no sujeto pasivo del tributo. Algo semejante cabe decir respecto a las posibilidades técnicas de la responsabilidad solidaria en Derecho Tributario, salvo los supuestos de cotitularidad en el hecho imponible, pues, al margen de que el responsable, por su propia naturaleza, sólo debe entrar en juego una vez fracasado el intento de cobrar al deudor principal, se hace difícil concebir en derecho público una libre elección del deudor por parte del acreedor.

Dicho esto, es importante ahora exponer algunos aspectos referidos al problema que se plantea en la relación tributaria, desde las perspectivas pasiva y activa de la misma.

En efecto, desde el lado pasivo de la relación tributaria, con la mirada puesta en los principios de legalidad y de capacidad contributiva, se cree que el problema conceptual más importante a resolver consiste en la ruptura del hilo conductor, que tradicionalmente había recorrido el hecho tributario desde la

riqueza gravable y el hecho imponible hasta la base y cuota tributarias. Este fenómeno se ha hecho particularmente resistente a cualquier solución dogmáticamente aceptable desde la irrupción del IVA en el sistema tributario.

Desde el lado activo de esa misma relación, es decir, cuando pasa a un primer paso el principio de suficiencia, los problemas proceden de la misma mezcla o confusión de situaciones jurídicas que tienen titulares y objetivos muy distintos. Unas tienen por objeto garantizar la integridad de la deuda o la regularidad de su cumplimiento, es decir, son situaciones que giran con propiedad en torno al principio de suficiencia en la recaudación (responsables). Otras presuntamente dirigidas a determinar el sujeto pasivo de la obligación tributaria, marginan toda relación entre capacidad contributiva y titular del hecho imponible, y terminan por conectar realizador del hecho imponible y pagador del tributo (sujetos pasivos del IVA). Finalmente, algunas consisten en simples deberes instrumentales tendentes a facilitar el pago de los tributos (retenedor).

Así, es evidente que de la mezcla, indefinición o transformación de las situaciones subjetivas citadas sólo puede derivarse confusión para el Derecho Tributario.

### **Índice de Capacidad Contributiva**

Octavio (2002), señala que de acuerdo con la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), el sistema tributario consagra el principio de Capacidad contributiva en los siguientes términos:

...el sistema tributario procurará al justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población y sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos (p. 32).

El autor sostiene que esta es una norma de carácter programático, en virtud de que en ella se da al legislador una orientación dirigida al sistema tributario en su conjunto, pero que no es aplicable a todos los tributos que la integran. En efecto, al analizar los diversos tipos de tributos, es posible inferir que, la capacidad económica de los contribuyentes sólo es exigible en los impuestos cuyo hecho imponible debe ser de carácter económico y revelador de capacidad contributiva, efectiva o potencial, producto de una valoración genérica y objetiva que hace el legislador al crear el tributo

Por otra parte, es importante reconocer que el principio de capacidad económica o contributiva consagrado en la comentada norma constitucional tiene eficacia jurídica en lo que respecta a los impuestos, pues el hecho imponible de estos tributos es de naturaleza económica, capaz de revelar la capacidad contributiva, efectiva o potencial, como la renta, el patrimonio, la tenencia de bienes o el consumo; en tal virtud, será violatorio de esta disposición y susceptible de anulación o desaplicación por inconstitucionalidad, un impuesto sobre hechos que no llenen tales características, como serían la edad, el estado civil o nacionalidad, lo cual, por lo demás parece prácticamente inconcebible.

Borjas, 2000 (citado por Octavio, 2002), por su parte opina sobre la eficacia jurídica del principio de capacidad contributiva, considerándolo como un derecho a rango constitucional, en los siguientes términos: "...este principio aunque está consagrado tan sólo como norma programática en el artículo 317 de la Constitución de 1999, constituye un derecho de rango constitucional del pueblo" (p. 33).

En este caso, es preciso señalar que tanto el artículo 57 de la Constitución derogada como el artículo 35 de la Constitución de 1999, establecen que ciertas obligaciones que corresponden al Estado no excluyen las que en virtud de la solidaridad social incumban al pueblo según la capacidad de cada ciudadano; así lo establece la misma Constitución de 1999, en su artículo 112, cuando expresa que: "...el régimen económico de la República se fundamenta en principios de justicia social que aseguren al pueblo una existencia digna y provechosa" (p. 38). Esto significa un reconocimiento del principio de capacidad económica, que por otra parte está basado en el principio de justicia de la distribución de la carga entre el pueblo.

Por esta razón serían tan inconstitucional un impuesto a la renta que grave con la misma tarifa a todo el pueblo como un impuesto a la renta que grave sólo a una parte del pueblo, pero que cause o provoque, a esta parte, dejar de tener una existencia digna y provechosa.

## **Insuficiencia del Principio de Capacidad Contributiva**

A este respecto González (2002), expone sobre la compatibilidad entre el principio de capacidad contributiva y los fines extrafiscales del tributo, destacando como premisas válidas para realizar un análisis, los siguientes aspectos:

...a) Que todo tributo tiene fines fiscales y extrafiscales espontáneamente cumplidos. b) Que tales fines son los voluntaria y expresamente perseguidos por el legislador y que aceptada la conocida distinción entre tributos extrafiscales y fines extrafiscales del tributo, será difícil encontrarse con tributos extrafiscales, es decir, tributos cuyo establecimiento respondan esencialmente al propósito específico de atender o desalentar determinadas actividades económicas (p. 187).

El empleo de beneficios fiscales o tributarios como política destinada al desarrollo económico y social debe ser acatado en la medida que encuentre apoyo y sustento en la normativa constitucional. En este orden de ideas, es preciso enfatizar que no se debe utilizar el impuesto par fines ajenos a la finalidad para la cual han sido pensados y desarrollados.

El conjunto de tributos cuyo propósito fundamental es recaudar, tomando como fundamento de justicia el principio de capacidad contributiva integra lo que comúnmente se denomina la fiscalidad. En tanto que la extrafiscalidad está constituida por el conjunto de tributos cuyo fin primordial no es recaudar, sino cumplir otros objetivos también constitucionalmente previstos.

El problema reside en que la fiscalidad y extrafiscalidad no son fines necesariamente contrapuestos, sino que frecuentemente se presentan unidos en la práctica totalidad de las figuras tributarias, sino de sus diferencias una cuestión de grado y no de esencia, que prácticamente, llegada la necesaria presencia o exclusión de los principios tributarios en los impuestos con fines predominantemente extrafiscales.

Es importante señalar que los fines extrafiscales del tributo, son los que se producen como consecuencia y efecto, deseado o espontáneo, del fenómeno tributario. Todo tributo produce necesariamente algún efecto extrafiscal, pero la finalidad perseguida cuando es querida, tiene que reflejarse en la estructura del tributo, siendo entonces lo normal que finalidad extrafiscal y el consiguiente beneficio tributario se inserten en la estructura de un tributo predominantemente fiscal.

Mientras que en los beneficios fiscales, hay quienes distinguen entre los beneficios configurados como situaciones específicas y excepcionales de estímulo para realizar determinada actividad mediante la correspondiente minoración tributarias, y aquellos otros beneficios denominados estructurales que no constituyen normas de exoneración o minoración excepcional, sino que formen parte de la estructura del tributo por su carácter general y desvinculación de acciones concretas como sucede con determinados incentivos a la inversión en el Impuesto sobre la Renta.

Amatucci (citado por González, 2002), sostiene que el beneficio fiscal, es: “...un instrumento simple, ya que no exige complejidad en la gestión administrativa, y al estar ligado a la inversión, reduce el riesgo conectado a la misma” (p. 70). Esto no implica discrecionalidad y en cambio presupone la producción de una renta y por ello mismo el resultado positivo de la inversión, será líquido, inmediato y transparente.

### ***Jurisprudencia del Principio de Capacidad Contributiva***

Por otra parte, es importante destacar que se ha invocado el principio de capacidad contributiva por parte de contribuyentes, y también de la jurisprudencia, para impugnar o revocar actos de determinación tributaria dictados por la Administración. Al respecto, se observa que si bien el Juez tienen facultad para ello, como se ha dicho antes, no sería suficiente para desaplicar una norma legal con base en el principio en estudio, que el acto administrativo incremente el monto del tributo como consecuencia de dicha norma, sino que tal decisión debería estar fundada en que el incremento excede de la capacidad contributiva que se deriva, objetivamente, del hecho imponible y de la base de cálculo del tributo.

Estos principios podrían servir de base para anular o desaplicar una norma legal, en la cual se estableciera una alícuota excesiva, en relación con el hecho imponible de ese tributo, bien sea un impuesto o una tasa. En el primer caso, la naturaleza y las características del hecho económico gravado con el

impuesto, serían la base de tal conclusión, y en las tasas serían el costo del servicio definido como hecho imponible.

De conformidad con lo antes expuesto, vale la pena citar un extracto del Recurso de Nulidad de la Capacidad Contributiva. Sentencia # 1397 de fecha 21/11/2000, en su contexto se lee, por ejemplo, que:

En lo que respecta a la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma prevista en el artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, viola el principio de la capacidad contributiva contenido en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, esta Sala Constitucional observa, que dicho principio debe entenderse como la aptitud para soportar las cargas tributarias en la medida económica y real de cada contribuyente individualmente considerado en un período fiscal y que actúa como límite material al poder de imposición del Estado, garantizando la justicia y razonabilidad del tributo.

De esta manera, la capacidad contributiva constituye un principio constitucional que sirve a un doble propósito, de un lado como presupuesto legitimador de la distribución del gasto público; de otro, como límite material al ejercicio de la potestad tributaria.

Con base a lo expuesto anteriormente, la capacidad del contribuyente para soportar las cargas fiscales impuesta por el Estado en ejercicio de su poder de imposición, es una sola, única e indivisible que debe ser respetada por

cada esfera de imposición, es decir, por el poder público nacional, estatal o municipal.

En tal sentido, la jurisprudencia foránea ha señalado que *“capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica como fuente de imposición, forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen la naturaleza de la cosa y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobada, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal.”* (Sentencia del Tribunal Constitucional Español Nº 27/81 del 20 de julio de 1981).

Ahora bien, como quedó expuesto precedentemente, el Impuesto al Valor Agregado se configura como un tributo “objetivo” e “indirecto”. *Objetivo* porque grava una determinada actividad sin tener en cuenta la situación personal del sujeto pasivo, lo cual sucede en general con los tributos a las ventas y al consumo, e *indirecto*, como consecuencia del fenómeno de traslación antes señalado, ya que el sujeto pasivo del impuesto (contribuyente de *iure*) obtiene de otro sujeto el importe del monto pagado al Estado.

La objetivización de los tributos tiende a contrarrestar los aspectos negativos de otros impuestos, como el impuesto sobre la renta, el cual presenta situaciones como la evasión fiscal, la incidencia en el sistema financiero, el desaliento de las inversiones, además de su compleja determinación, lo cual no sucede en el impuesto al valor agregado, en virtud de que el mismo es de fácil determinación (débito menos crédito) y tiene una buena capacidad recaudatoria al obtenerse en distintas fases. Sin embargo, se ha señalado que tiene la desventaja de su tendencia a ser regresivo, desde que aparentemente se aleja de la capacidad contributiva del sujeto.

Esta parece ser la razón por la que el impugnante denuncia la violación del principio de la capacidad contributiva previsto actualmente en el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Sin embargo, estima esta Sala que tal impugnación parte de una visión del problema bastante escueta, por cuanto no toma en cuenta el objeto de este impuesto, que es la circulación de la riqueza y las distintas formas de consumo. Si bien es cierto que la forma como se presenta este impuesto no consulta de forma directa la capacidad contributiva de los sujetos, resulta obvio que sí lo hace de forma mediata porque pagará más aquel sujeto que adquiera mayor cantidad de bienes o utilice mayores servicios, lo cual evidencia una mayor capacidad contributiva respecto a otro que adquiera menores bienes o requiera de menos servicios. Resulta así análogo a los impuestos sobre cigarrillos o alcoholes, que no discriminan sobre la capacidad contributiva del consumidor, quien en

definitiva soporta las elevaciones de precios de tales productos de acuerdo con los impuestos.

Es por ello, que en materia de impuestos indirectos, la adopción del criterio de capacidad contributiva excluye de la imposición la clase de bienes y servicios necesarios asociados a los niveles de subsistencia, tales como la transferencia de animales vivos destinados al matadero, ganado bovino, caprino, ovino y porcino para la cría, especies avícolas, los huevos fértiles de gallina; mortadela, salchicha y jamón endiablado; queso blanco; pan y pasta; arroz; harina; atún y sardinas enlatados o envasados; las carnes en estado natural, café, sal, azúcar, aceite, agua y todos los demás bienes señalados en la norma prevista en el artículo 18 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado.

En virtud de lo anterior, estima esta Sala Constitucional que la denuncia formulada por el accionante, relativa a que la norma impugnada viola el principio de la capacidad económica del contribuyente, consagrado en la norma prevista en el artículo 316 de la Constitución, debe ser desestimada. Así se declara.

En virtud de las consideraciones de hecho y de derecho precedentemente expuestas, este Tribunal Supremo de Justicia en Sala Constitucional, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley, declara SIN LUGAR la acción de nulidad parcial interpuesta por razones de inconstitucionalidad, por el abogado HEBERTO CONTRERAS

CUENCA, actuando en nombre propio e inscrito en el Inpreabogado bajo el N° 1.900, contra lo dispuesto en el encabezamiento de la norma prevista en el artículo 28 del Decreto-Ley N° 3.145 de fecha 16 de septiembre de 1993, mediante el cual se promulgó la Ley de Impuesto al Valor Agregado, publicada en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 35.304 de fecha 24 de septiembre de 1993, norma la cual se encuentra reproducida en los mismos términos en la disposición contenida en el encabezamiento del artículo 29 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado publicada en la Gaceta Oficial N° 37.006 de fecha 3 de agosto de 2000.

## **CAPÍTULO IV**

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

#### **El Impuesto Sobre la Renta. Concepto**

Señala Urbina (1978) "... la renta se define como "...todo aumento que el contribuyente experimenta en su patrimonio y, por eso la ley lo denomina enriquecimiento, por oposición a empobrecimiento o disminución de patrimonio" (p. 13). Esto implica que el aumento que el contribuyente experimenta en su patrimonio puede estar representado por bienes muebles e inmuebles de todas las clases imaginables (enriquecimiento en especie) o por dinero en efectivo (enriquecimiento en dinero).

El concepto restringido de renta exige que el patrimonio original permanezca intacto. El impuesto debe recaer sobre la renta o producto del patrimonio y no sobre el patrimonio en sí. Cuando el patrimonio tiende a agotarse en la producción de la renta se hace necesario reponerlo a su estado original, y para ello se deduce de la renta al calcularse su monto real, una parte proporcional a la disminución del patrimonio.

Cabe destacar que el Impuesto Sobre la Renta junto con otros tributos forma parte de las políticas fiscales-estratégicas utilizadas por el Estado venezolano para la recaudación de fondos, éstas sustentan la planeación del presupuesto nacional, con el fin de cubrir con la responsabilidad de

administración de los bienes y recursos de la Nación a todos los sectores de la economía nacional.

Desde este punto de vista, se puede decir que para el Estado dicho tributo se aplica sobre la renta o utilidad que obtengan las personas naturales o jurídicas (contribuyentes) por la contraprestación de sus servicios, también como un impuesto progresivo para distribuir de manera equitativa la carga fiscal entre los causantes, en proporción a su capacidad de pago; a esto se le define como Retención de Impuesto sobre la Renta, de allí la importancia de percibir este tributo; desde el punto de vista del contribuyente, es un porcentaje obligatorio que debe pagar, sobre el monto obtenido por renta, por la contraprestación de los servicios, o a la vez fungir de agente de retención y pagador del tributo.

### **La Retención del Impuesto Sobre la Renta**

Las transformaciones que se han producido en los últimos años en las diferentes sociedades del mundo, han repercutido con cierto énfasis en todas las áreas y procesos. En tal sentido, la objetividad de este proyecto, permite que señale la importancia de la construcción científica del Derecho Tributario, que ha logrado un notorio auge, especialmente, como el Derecho de Recaudación. Al respecto Cortez, D (1989), destaca:

...los dos grandes pilares sobre los que se asienta la vida fiscal del Estado son dos instituciones, a través de las cuales hay que analizarlo todo, la retención y autoliquidación, seguida del

consiguiente efecto recaudatorio. De modo que actualmente, se habla de la glorificación de la recaudación” (p. 44).

En este caso, el autor pone de relieve la retención a cuenta que es a la que se refieren, como una institución que tiene una importancia extraordinaria, no sólo desde el punto de vista práctico, sino también, desde el punto de vista teórico, al ser expresión de una nueva forma de entender el tributo, vista como una construcción dogmática del Derecho Tributario.

Es preciso aclarar la distinción que tradicionalmente se ha formulado en torno a tres tipos de retención: a) directa, b) indirecta y c) retención a cuenta.

Cortez, D (1989), define la retención directa, como: “...aquel fenómeno jurídico, consistente en que el sujeto acreedor del tributo, con ocasión de un pago que realiza al sujeto pasivo, retiene el importe de la cuota tributaria que en razón de dicho pago éste debe al acreedor” (p. 418).

La retención indirecta, se refiere a la situación en que se encuentran quienes se hallan obligados por la ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso a la Administración Tributaria.

Así, se entiende que mientras en la retención directa no existe un supuesto de sustitución, ya que no hay relación más que entre sujeto activo y pasivo de la llamada obligación tributaria en sentido estricto; la retención indirecta, por el contrario, encaja en el molde de la sustitución.

En relación con la retención a cuenta, Bayona y Soler (1989), señalan que, no es: “..en realidad una tercera modalidad de retención junto a las otras dos, sino más bien, un tipo de retención calificada como un criterio distinto, que no atiende al modo en que se efectúa la detracción, sino a su carácter, en relación con la obligación tributaria principal del contribuyente” (p. 91).

Se puede inferir al respecto, que la retención a cuenta es la modalidad de retención que existe hoy día en el ordenamiento positivo, en los impuestos personales sobre la renta, tanto el que se refiere a las personas físicas, como el relativo a las personas jurídicas, desempeñando un papel fundamental en los mecanismos de aplicación de los mismos.

De lo antes expuesto, se puede apreciar que ha sido en el Impuesto Sobre la Renta de las personas, donde se ha alcanzado un mayor desarrollo de los diversos aspectos que determinan su configuración jurídica, lo que explica que este estudio monográfico considere estas referencias, partiendo del examen de la retención a cuenta. Se cree que esta es una retención que salvo en un supuesto concreto que se examine en su momento, opera antes de haberse realizado el hecho imponible y, por consiguiente, antes de que haya llegado a nacer la obligación tributaria en sentido estricto, de acuerdo con la teoría clásica de la relación jurídico-tributaria.

Esto implica, que cuando surge el deber de retener, no ha nacido la llamada obligación tributaria, de manera que lo que detrae el retenedor no es la

cuota tributaria, el gravamen tributario en que se traduce esa obligación. Al respecto, Palao T (1990), de acuerdo con la Ley de Impuesto sobre la Renta de España, sostiene que, la ley impone: "...a quien efectúa determinados pagos, la obligación de retener e ingresar cierta fracción de los mismos, que será computada al perceptor de dichos pagos en la liquidación del impuesto que eventualmente deba en relación con ellos (p. 258).

En este caso, se pone de relieve que el objeto de la retención y subsiguiente ingreso, es una parte de los rendimientos satisfechos por el obligado, a retener al obligado a soportar la retención, y no una parte de la cuota tributaria en sentido técnico, puesto que todavía ni siquiera se sabe si llegará a haber cuota tributaria en cuanto que la obligación tributaria *stricto sensu* del preceptor de los rendimientos, es en el momento de la retención, meramente eventual, hasta el punto que puede no llegar a tener existencia.

### ***Funciones de la Retención a Cuenta***

La retención a cuenta, es un instituto que ha tenido una importante acogida en todos los ordenamientos tributarios modernos, constituyendo un elemento esencial para el éxito de la imposición personal sobre la renta, ello debido a que con esta figura se pretende conseguir diversos objetivos de notable importancia en orden a una eficaz y correcta aplicación de los tributos personales sobre la renta.

En efecto, sostiene Cosciani, C (1979), que en primer lugar, la retención a cuenta, sirve para: "...facilitar a la Administración la disponibilidad de medios económicos mediante la anticipación de la recaudación del impuesto, acercándola a la realización de hechos generadores de rendimientos" (p. 29). Con ello se pretende asegurar la continuidad y periodicidad en la obtención de medios económicos por parte de la Hacienda Pública a lo largo del año natural, evitando que la recaudación fiscal se acumule en una determinada época del mismo.

Por su parte Palao, T (1990), destaca que el instrumento de la retención proporciona a la Administración: "...valiosas informaciones sobre los sujetos que obtienen ingresos que pueden quedar gravados por el Impuesto sobre la Renta y sobre la cuantía de dichos ingresos" (p. 284). Esto significa que esta institución permite una mayor eficacia en la actividad comprobadora de los órganos tributarios y, en definitiva, facilita la gestión administrativa del impuesto, dificultando el fraude fiscal.

Según la opinión de Meh, L (1964): "...la retención a cuenta persigue crear una ilusión financiera con la finalidad de hacer más tolerable la carga fiscal para el administrado que evalúa su renta en términos de producto neto" (p. 125). Así, la retención produce, pues, un efecto de anestesia fiscal, en cuanto que el esfuerzo tributario del contribuyente se va graduando a lo largo del período impositivo, evitándose que deba hacer frente a toda la obligación

tributaria de una sola vez, lo que permite crear la apariencia de que soporta una carga fiscal menor de la que realmente soporta.

De acuerdo con las apreciaciones antes citadas, se puede decir que la función de la retención a cuenta es una función que, carene de valor jurídico, tiene, sin embargo, un gran relieve desde el punto de vista de la política legislativa, en orden a coadyuvar a la aceptación social del Impuesto sobre la Renta, como de hecho se ha reconocido.

Puviani, A (1972), afirma que esto es así, porque:

...para las rentas procedentes del trabajo personal y del capital mobiliario, la experiencia de otros países aconseja el mantenimiento de meras retenciones en la fuente, de modo que el impuesto se vaya satisfaciendo cómodamente a medida que la renta se obtiene” (p. 171).

De allí que al examinar la retención a cuenta, es importante asignar mayor relevancia a sus funciones de anticipación y de facilitación de la gestión tributaria.

Es importante señalar que la retención a cuenta pretende una finalidad de política económica. En efecto, en la medida en que esta figura supone aproximar la detracción del impuesto al momento en que se obtiene un ingreso, ello permite la utilización del sistema tributario como instrumento para la realización de la política económica, revalorizándose la función estabilizadora de la imposición sobre la renta.

Finalmente, hay que decir que de las cuatro finalidades básicas que persigue la retención a cuenta, las dos primeras de ellas son de mayor interés, en cuanto que son las que tienen un estricto valor jurídico-tributario, mientras que las otras dos, se orientan hacia otros campos como la financiera o la política económica.

### **Bases Legales**

Las bases legales referidas al tema objeto de la presente investigación están contenidas en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999 , el Código Orgánico Tributario de 2001 , la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana y su reglamento, los Decretos de Retenciones del ISLR vigentes y la Jurisprudencia Nacional y Extranjera.

En relación con la planificación y recaudación del Impuesto Sobre la Renta, éstas se encuentran delimitadas por las leyes financieras de acuerdo a las competencias atribuidas en la Constitución al Poder Ejecutivo y Legislativo de la Nación. Así, puede observarse el señalamiento en la Constitución de 1999, el carácter primario que se le confiere al Estado para la regulación de las leyes que regirán la materia tributaria. Se plantean asuntos textuales, que se exponen en consecuencia, los cuales le asignan importancia a la materia tributaria como participación directa del Estado, para la construcción del presupuesto publico nacional. En efecto, el Capítulo II. De la Competencia del

Poder Público Nacional, en su Artículo 156, dice que, es de la competencia del Poder Público Nacional, según el literal 12:

...La creación, organización, recaudación, administración y control del impuesto sobre la renta, sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos (...) la importación y exportación de bienes y servicios, los impuestos que recaigan sobre el consumo de licores, alcoholes y demás especies alcohólicas, cigarrillos y demás manufacturas del tabaco, y los demás impuestos, tasas y rentas no atribuidas a los Estados y Municipios por esta Constitución y la ley.

La Constitución contempla todo lo relacionado con la materia tributaria, destacando la potestad que tienen cada una de las entidades federales y municipios, de conformidad con sus competencias.

En la Sección Segunda del Sistema Tributario, el artículo 316, dice:

...el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población” (p. 276).

Con tales fines, consideró el constituyente que esta disposición se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

Por otra parte el Artículo 317, contempla lo siguiente:

...no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otras formas de incentivos fiscales, sino en los casos previstos por la ley que cree el tributo correspondiente. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. Esto implica que la evasión fiscal,

sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente (p. 276).

Se establece de esta manera en la carta magna las sanciones que están contempladas en las leyes relacionadas. A esto se debe agregar la previsión con rango constitucional de que a gestión fiscal debe equilibrarse en un marco plurianual del presupuesto de gastos ordinarios. De esta manera se cree que la responsabilidad social atribuida al Estado y los costos financieros que conllevan su atención, por su puesto implicaría la exacerbación del ejercicio de la potestad tributaria del Estado en sus diversos niveles territoriales y, de inmediato, en el nivel nacional y municipal.

Por otra parte el Código Orgánico Tributario de 2001, define conceptos aplicables al tema, conforme al artículo 13, en los siguientes términos:

...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 (p. 8).

El artículo 36 define el hecho imponible, como : "...el hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributario" (p.14). Esto significa que el contribuyente adquiere una obligación prevista por la ley, generada por la realización de actividades comerciales e industriales que le produzcan ingresos económicos.

Sujeto activo: según el artículo 18, es sujeto activo de la obligación tributaria: "...el ente publico acreedor del tributo" (p. 9). Este concepto define al Estado como sujeto activo.

Sujeto Pasivo: según el artículo 19, es sujeto pasivo de la obligación tributaria: "...el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable "(p. 9).(Ibid).

De acuerdo al artículo 22, "...Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible" (p. 10). Responsables: según el artículo 25, "...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". Así, el responsable es junto con el contribuyente, un sujeto pasivo de la obligación tributaria, es un obligado tanto al pago de los tributos como al cumplimiento de los deberes formales atribuibles a aquel.

¿Quiénes son los responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción? Según el Código Orgánico Tributario, 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 sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente" (p. 10).

Según el artículo 27 del Código Orgánico Tributario de 2002, se evidencia la responsabilidad solidaria de los agentes de retención al establecer: “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”.

Con relación a la Ley de Impuesto Sobre la Renta Venezolana, en el Título I de las Disposiciones Fundamentales, Capítulo I Del Impuesto y su Objeto, el artículo 1 establece: "...los enriquecimientos anuales, netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuestos según las normas establecidas en esta Ley" (p.5).

En cuanto a la definición de renta neta, el artículo 4 expresa: "...son enriquecimientos netos los incrementos patrimoniales que resulten después de restar de los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en esta ley" (p. 6).

En igual orden de ideas, dentro del Capítulo III De las Deducciones y del Enriquecimiento Neto, en su artículo 27, se definen los índices de capacidad económica:

...para obtener el enriquecimiento neto global 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:... (p. 16).

Dentro del Capítulo III De la Liquidación y Recaudación del Impuesto y de las Medidas que Aseguren su pago, en el artículo 86 se expresa:

...los pagos que tengan que hacerse conforme a lo previsto en el artículo 87 y en los Parágrafos Primero y Segundo de artículo 88 de la presente ley, deberán considerarse como anticipos hechos a cuenta del impuesto que resulte de la declaración anual definitiva...(p. 36).

Esto implica que la Administración Tributaria considera la posibilidad de pagos adelantados como anticipo de los pagos que resulten generados por la actividad comercial e industrial que realicen normalmente los contribuyentes pasivos de los tributos al Fisco.

### ***Quiénes son agentes de retención o bien agentes de retención o percepción***

A este respecto Boedo, C (2003), normalmente, cuando se habla de los agentes de retención, en materia de impuesto sobre la renta, algunas personas no tienen una idea muy clara sobre quienes tienen esta condición. Este punto lo resuelve el Código Orgánico Tributario (2001), en su artículo 27, la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 87 y el decreto 1.808 en su artículo 17.

Por su parte, el artículo 27 del Código Orgánico Tributario, se refiere a los agentes de retención o percepción. Diferencia, por una parte, los agentes de retención, quienes deben determinar el monto de la retención y ordenar hacerla, y por otra, los agentes de percepción, quienes deducen del pago al beneficiario el monto que se debe retener.

Según el COT, constituyen agentes de retención, las personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, cuando, en virtud de las actividades que realizan, intervienen en una serie de actos, en los cuales deben efectuar la retención del impuesto.

Asimismo, la Ley de Impuesto sobre la Renta, en su artículo 87, párrafo 1º, designa agentes de retención a los deudores de determinados enriquecimientos netos o ingresos brutos. Del mismo modo, al observar el decreto 1808, en su artículo 17, se observa que el Ejecutivo Nacional, en virtud de la facultad que le concede la Ley de Impuesto sobre la Renta en su artículo 87, párrafo, designó agentes de retención en determinados casos.

Por otra parte, los agentes de retención, cuando se trata de entidades de carácter público e institutos oficiales autónomos, el funcionario de mayor categoría, ordenador del pago, es la persona responsable de los impuestos dejados de retener o enterar, si en la orden correspondiente no mandó efectuar la retención y posterior cancelación al Fisco Nacional. Una vez que impartió las instrucciones procedentes, el funcionario pagador será responsable de materializar las retenciones y cancelar los impuestos correspondientes al Fisco Nacional; así se lee en el artículo 12 del Decreto 1.808).

Mientras que las obligaciones de los agentes de retención o percepción, se dan:

a) Cuando se trata de sueldos o salarios, recibidos por personas naturales residentes en Venezuela, determinar el porcentaje de retención, si el beneficiario no cumple con la obligación establecida en el decreto 1.808, artículo 4, numeral 6 (Título 1, punto “c”, división c-6).

b) Cuando los beneficiarios informan variación en alguno de los puntos determinantes del porcentaje de retención, deberá determinarse el nuevo porcentaje de retención, en la situación prevista en el decreto 1.808, artículo 7, párrafo 2º...omisis...

En cuanto a las responsabilidades de los agentes de retención, estas conciernen cuando:

- a) No cumplen con la obligación de retener los impuestos previstos
- b) Retienen cantidades menores a las establecidas.
- c) Enteran con retardo los impuestos retenidos
- d) Se apropian de los tributos retenidos
- e) No suministran las informaciones previstas.

Todo en función del contenido que presenta el decreto 1.808, serán penados en cada caso, según lo establecido en el Código Orgánico Tributario. (Decreto 1.808. art. 13).

## **CAPÍTULO V**

### **PROBLEMÁTICA DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

#### ***Análisis***

En los momentos actuales, no cabe duda que los Estados mediante la implementación de un sistema tributario moderno persiguen una finalidad integradora de principios y normas reguladores de las diferentes categorías de tributos, para lograr la justicia tributaria, a través de una equilibrada distribución de cargas impositivas.

En el caso particular de Venezuela según la Constitución de 1961, en su artículo 223 y más recientemente con la Promulgación de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, en su artículo 316, se ve reflejada tal intención, al establecer como base relevante y fundamental, el respeto al principio de la Capacidad Económica o Contributiva, altamente reconocido por otras legislaciones e incluyendo una variante, cual es la eficacia en la recaudación, lo cual permite inferir que el Estado persigue ejercer el poder tributario, orientando sus mecanismos de recaudación como un instrumento de política económica fiscal.

Si bien es cierto, que a través de estos mecanismos, el Estado puede lograr un efecto positivo en cuanto a un mayor control sobre las prestaciones tributarias y muy especialmente sobre el pago eficaz del tributo; sin embargo,

por otro lado, hace presumir que en otras circunstancias, se aparta del carácter jurídico-tributario y de justicia social que debe caracterizar al impuesto, causando un efecto negativo y perjudicial sobre el patrimonio de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, quienes deben soportar una mayor carga tributaria, aumentando en definitiva el monto del impuesto a pagar y creando mayor desproporción y distorsión, cuando por imperativo de la ley son otros sujetos distintos al contribuyente, los obligados al pago del impuesto y cumplimiento de deberes formales.

Se hace necesario analizar en su contexto a aquellos sujetos que de conformidad con el Código Orgánico Tributario, son los llamados a pagar el impuesto: contribuyentes y responsables, estableciendo las diferentes obligaciones y derechos que los asisten y, dentro de la categoría de los responsables solidarios, enfocar todos los esfuerzos al análisis de la institución de los agentes de retención o percepción, como pieza fundamental del presente estudio.

Especial consideración se presta al contenido de la Ley de Impuesto sobre la Renta venezolana, en lo atinente al alcance de su normativa vigente en relación con el tratamiento de los índices de capacidad económica y el estudio del hecho imponible y elementos que lo integran. A su vez, se analizan los fundamentos que lo rigen en cuanto a la naturaleza jurídica del impuesto y características propias del mismo.

Se considerarán los efectos jurídicos y patrimoniales por la aplicación de las normas tributarias comentadas, apoyando tal discusión en la jurisprudencia y doctrina nacional y extranjera sobre la materia, siendo reconocido por el legislador el principio de capacidad económica como pilar fundamental de la tributación en Venezuela y su vinculación estrecha con el principio de progresividad, los cuales originalmente no se conciben con una finalidad recaudatoria para la búsqueda de determinados fines, como lo son la redistribución de la riqueza, la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida del ciudadano; considerar también la posibilidad real de su aplicación dentro de la normativa tributaria vigente en Venezuela, estableciendo criterios para determinar:

Lo aspectos que definen esta problemática guardan cierta relación con la concepción del Principio de Capacidad Contributiva, tal como lo expone La Rosa (2001: "...ha sido siempre la referencia básica de la temática constitucional en torno a los beneficios tributarios, porque de ordinario, se los considera como claramente lesivos a la exigencia de igualdad en el concurso de todos a los gastos públicos" (p. 189). Esto no quiere decir que se olvida que dicha problemática ha estado aislada en parte por la poca indeterminación de sus propios términos de referencia (la capacidad contributiva por un lado, y la noción de beneficio tributario por el otro ); respuesta muy articulada y compleja.

Así, se ha conformado una vinculación e identificación estrecha entre la capacidad contributiva con la justicia tributaria, lo cual sólo fue posible mientras

el tributo fue concebido como instrumento jurídico, cuya única finalidad era allegar fondos al erario público para el financiamiento de sus gastos, siendo precisamente por ellos, el criterio de medida de las diferentes obligaciones tributarias.

Estos planteamientos se constituyen en motivadores primordiales para realizar un análisis, acerca de la aplicación del Principio de Capacidad Económica y el análisis de la Responsabilidad Solidaria en la Retención de Impuestos en Venezuela, en atención a lo establecido en la Constitución de la República, el Código Orgánico Tributario y la Ley de Impuestos Sobre la Renta. La misma, con el propósito de derivar conclusiones válidas y en la medida de lo posible lograr aclarar las confusiones que se han generado en la implementación de los principios legales, en concordancia con lo que establece nuestra legislación en materia de impuestos directos.

## CAPÍTULO VI

### TRANSCRIPCIÓN DE JURISPRUDENCIAS

***Sentencia del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de fecha 10 de Octubre de 1988. Caso La Cocina, C.A.***

En fecha 07 de Febrero de 1990, se constituyó esta Sala Especial Tributaria, a la cual se atribuyó el caso sub-judice y se reasignó la ponencia al Conjuez Dr. Alejandro M. Osorio, con motivo de la separación del mencionado Conjuez, el día 23 de Septiembre de 1992, se reasignó la ponencia del caso a la Conjuez Dra. Ilse van der Velde Hedderich, quien con tal carácter suscribe esta sentencia.

Con fecha 11 de Febrero de 1988, la contribuyente, en escrito dirigido al Juzgado Superior Primero de lo Contencioso Tributario interpone el Recurso Contencioso Tributario previsto en el Capítulo 1. Título V del Código Orgánico Tributario, devuelve anexo a él, el original de la Resolución y de las planillas de liquidación ya identificadas y solicita la nulidad de los Actos Administrativos contenidos en ellas por las razones de hecho y de derecho pertinentes.

En los fundamentos del reparo, se observa que contribuyente LA COCINA, C.A., en los períodos fiscales comprendidos entre el 01.11.78 al 31.10.83, se determinó una diferencia del Impuesto sobre la Renta, por la

cantidad de Bs. 109.225,92; imponiéndose multas por la cantidad de Bs. 85.573,41 y exigiéndose intereses moratorios por la cantidad de Bs.24.957,16

Los fundamentos de hecho y de derecho de dichos reparos se resumen así:

1.- La contribuyente no retuvo los impuestos correspondientes, sobre los sueldos, salarios y demás remuneraciones pagadas durante el año civil de 1978.

2.- Igualmente, la contribuyente retuvo pero enteró con demora ante una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, los impuestos sobre sueldos, salarios y demás remuneraciones similares pagadas durante los años civiles 197, 1980, 1981, 1982 y 1983.

3.- La contribuyente no retuvo ni enteró ante una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, los impuestos sobre honorarios provenientes del libro de ejercicio de profesiones no mercantiles durante los ejercicios civiles 1979, 1980, 1981, 1982 y 1983.

4.- No llevó los libros de contabilidad Mayor e Inventario, para los ejercicios fiscales: 01.11.78 al 31.10.79; 01.11.79 al 31.10.80; 01.11.80 al 31.10.81; 01.11.81 al 31.10.82 y 01.11.82 al 31.10.83. En cuanto al libro Diario presenta más de seis (6) meses de atraso.

5.- No presentó la declaración de rentas estimada, correspondiente al ejercicio económico 01.11.82 al 31.10.83.

6.- Presentó en forma extemporánea en fecha 13.09.83 y 02.02.84 las relaciones anuales de sueldos, salarios, correspondientes a los ejercicios fiscales: 01.11.81 al 31.10.82 y 01.11.82 al 31.10.83, respectivamente.

7.- No presentó los comprobantes de retención de impuesto sobre sueldos, salarios y demás remuneraciones similares (forma AR-1), correspondiente a los ejercicios civiles 1978 1980 y 1982.

8.- Se determinaron reparos por las cantidades que a continuación se indican: Bs. 39.863,35; Bs. 151.514,10; Bs. 148.462,60; Bs. 194.628,05 y Bs. 145.358,05, por los enriquecimientos netos declarados por la contribuyente para los ejercicios fiscales: 01.11.78 al 31.10.79; 01.11.79 al 31.10.80; 01.11.80 al 31.10.81; 01.11.81 al 31.10.82 y 01.11.82 al 31.10.83, como consta de las declaraciones de rentas signadas con los Nos: 000484, 000276, 00309, 00281, y 000122, presentadas en fechas 20.02.80, 30.01.81, 28.01.82, 01.02.83 y 25.01.84, respectivamente.

Las diferencias antes mencionadas tienen su origen en los hechos siguientes:

Rechazo de los montos de Bs. Bs. 39.863,35; Bs. 151.514,10; Bs. 148.462,60; Bs. 194.628,05 y Bs. 145.358,05, por cuanto entre las deducciones

solicitadas por la contribuyente, se incluyen los pagos hechos por concepto de sueldos, salarios y demás remuneraciones, así como honorarios profesionales, sin haberse practicado la retención de impuesto correspondiente, ni enterado su monto en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, en contravención a las disposiciones legales y reglamentarios contenidos en los artículos 88 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, 1 y 11 del Decreto N° 2727 del 04.07.78.

Ante estas diferencias, es oportuno señalar que el párrafo sexto del artículo 39 de la Ley de Impuesto sobre la Renta y el artículo 74 de las remuneraciones a que se refiere el ordinal 1º del referido artículo 39 de la Ley de la materia, sólo serán admisibles cuando el deudor o pagador de tales remuneraciones haya retenido el impuesto que las grava y enterado éste en una Oficina Receptora de Fondos Nacionales, de acuerdo a los plazos, condiciones y formas que establezca el Reglamento.

En consecuencia, luego de hacer la determinación del monto de los impuestos, de las multas conforme a las disposiciones contenidas en los artículos 100, 102 y 105 del Código Orgánico Tributario, aplicables a los ejercicios fiscalizados, siendo algunos de ellos anteriores a la vigencia de éste, por efecto de retroactividad de la norma penal cuando impone menor pena, se ordenó la expedición de las planillas de liquidación , ya descritas e identificadas, así como también las de intereses moratorios, calculados de conformidad con lo dispuesto en el Literal “d” del punto 111 de las instrucciones Administrativas N° 1. Gaceta Oficial N° 32734 de fecha 26.05.83 en concordancia con lo previsto

en el artículo 60 del Código Orgánico Tributario y 168 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

### **Motivación para decidir**

Vistas las impugnaciones que conforman la apelación interpuesta por el apoderado judicial de la contribuyente, la Sala para decidir observa:

1.- Concurrencia de infracciones. El artículo 74 del Código Orgánico Tributario de 1982, vigente para la fecha de la imposición de sanciones, consagraba el principio de la concurrencia de infracciones en los términos siguientes: "...cuando concurren dos o más infracciones tributarias, se aplicará la sanción más grave, y también cuando haya concurrencia de una infracción tributaria sancionada con pena corporal, y un delito común" (p. 27). La expresión "cuando dos o más infracciones tributarias... encuadra dos supuestos:

- a) Cuando con un mismo hecho se violan varias disposiciones tributarias y
- b) Cuando un mismo sujeto al realizar hechos distintos entre sí, infringe normas tributarias diferentes.

Para ambos supuestos, la norma establece el sistema de la absorción, según el cual se castiga al sujeto con la pena más grave.

La contribuyente considera que, cuando en su carácter de agente de retención no cumplió con la obligación de retener y enterar el impuesto que

correspondía; también infringió la norma que exige la retención del impuesto sobre el pago de ciertos gastos para poder deducir el gasto efectuado, considerando el rechazo de la deducción de gastos normales y necesarios, una sanción como consecuencia legal de dicha infracción.

Al respecto, la sala observa que, en este planteamiento hay una confusión de conceptos porque como bien afirma la recurrida, el incumplimiento del deber u obligación de los agentes de retención de retener el impuesto sobre la renta por determinadas cantidades de las cuales son pagadores, tiene carácter punitivo y como infracción está sujeta a sanción. En contraposición , la exigencia de la retención como requisito para deducibilidad del gasto a los efectos de la determinación de la renta en materia de impuesto sobre la renta no tiene carácter punitivo, consecuentemente, no acarrea una sanción.

.....omisis...

### **Decisión**

Por las expresadas razones, esta Corte Suprema de Justicia, en Sala Político Administrativa Especial Tributaria, administrando justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley declara PARCIALMENTE CON LUGAR la apelación formalizada por la contribuyente LA COCINA C.A., contra la sentencia de fecha 10.10.88, dictado por el Tribunal Superior OCTAVO de lo Contencioso Tributario, la cual por tanto se REVOCA PARCIALMENTE, es decir, las decisiones relativas a los intereses moratorios y a la concurrencia de

infracciones en el supuesto de diversos hechos que concretan diversas violaciones de la Ley.

En consecuencia, se confirman los reparos formulados a cargo de la contribuyente por al Administración Tributaria y se declaran definitivamente y firmes las planillas de liquidación de impuesto Nos: ...omisis...

Se confirma la declaratoria de nulidad de las multas liquidadas en las planillas Nos: .... Omisis... Conforme a lo decidido en la sentencia recurrida.

***Sentencia del Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario de fecha 11 de Junio de 1999. Caso Cementos Caribe, C.A.***

En fecha 11 de Junio de 1999, el Tribunal Superior Primero de lo Contencioso Tributario (distribuidor), remitió a este órgano Jurisdiccional el Recurso Contencioso Tributario ante el interpuesto e fecha 08 de Junio de 1999, por los abogados apoderados judiciales de la contribuyente CEMENTOS CARIBE, C.A., contra la Resolución (Sumario Administrativo) GCE-SA-R-99-117, emitida por al Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), el 03 de Mayo de 1999, notificada a la empresa el 6 de Mayo del mismo año, con la cual se culminó el Sumario Administrativo iniciado con el Acata de Fiscalización GCE-DF-0333/96-19 de fecha 06 de Marzo de 1998, contentiva de objeciones hechas a las declaraciones de Impuesto sobre la Renta presentadas por la recurrente

respecto a sus ejercicios fiscales coincidentes con los años civiles 1993, 1994 y 1995.

En cuanto a la responsabilidad solidaria exigida a la recurrente referente a las retenciones omitidas durante el ejercicio 1995, este Tribunal observa:

Desde la promulgación del primer Código Orgánico Tributario en 1982, ha correspondido a la sistemática contenida en sus normas el tema de la clasificación de los “sujetos pasivos”, entre quienes se distinguen dos categorías: contribuyentes y responsables.

Los contribuyentes se definen como sujetos respecto a quienes se verifica el hecho imponible, obligados al cumplimiento de las “prestaciones tributarias”, entendidas en sentido lato como comprensivas de la obligación tributaria material y de los deberes formales propios de la relación jurídica tributaria.

Los responsables por su parte, son sujetos pasivos distintos al contribuyente que deben por mandato legal, cumplir determinadas obligaciones de contenido tributario.

En esta clasificación el Código Orgánico Tributario, se apartó de otras legislaciones, entre ellas la española, que incluyen entre los obligados tributarios a los sustitutos, a quienes describen como sujetos que reemplazan al contribuyente y ocupan su posición frente al ente público acreedor. Así, se reconoce en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para

América Latina OEA/BID, cuyas normas inspiraron el Código Orgánico Tributario venezolano.

Si se atiende el principio lógico de identidad, a las disposiciones del Código Orgánico Tributario vigente y a la más autorizada doctrina, es posible distinguir en el género de los responsables, tres aspectos con rasgos y características propias, a saber: los responsables propiamente dichos, los responsables solidarios y los responsables directos.

Los responsables propiamente dichos, derivan de artículo 25 del referido Código, el cual los describe como: “...*Sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos*”. Se distinguen de los responsables solidarios en que están llamados a cumplir obligaciones, a saber, obligación tributaria y los deberes formales atribuidos a los contribuyentes; mientras que a los últimos sólo se les obliga a cumplir al obligación tributaria propiamente dicha, y a su vez, se diferencian de los responsables directos, en que cumplen obligaciones atribuidas a los contribuyentes, mientras éstos agentes de retención y percepción, cumplen obligaciones autónomas, independientes y diferenciadas de las atribuidas a los contribuyentes.

Precisando las características de cada una de las especies que componen el género de los responsables, refiriéndose en primer lugar a los responsables propiamente dichos, se tiene que éstos son sujetos pasivos obligados por

imposición de la ley a cumplir la obligación tributaria y los deberes formales, en lugar y sustitución de los contribuyentes, ocupando la posición de éstos frente al ente acreedor del tributo. Ejemplo de ello se encuentra en la norma del artículo 9 del Decreto con Fuerza de Rango de Ley N° 126 del 05.05.1999, que establece el Impuesto al Valor Agregado y en la del artículo 3 de su Reglamento General, que imponen en cabeza de un sujeto distinto al contribuyente de este tributo, denominado allí “responsable”, la obligación de determinar y enterar al Fisco el impuesto correspondiente a los agentes de retención y percepción designados en el Artículo 8 del Decreto con Fuerza y Rango de Ley N° 188 del 28.04.1999, que estableció el Impuesto al Débito Bancario, obligados en determinar el Impuesto, a declararlo y enterarlo al ente recaudador (artículos 6 y 7 del Reglamento de ese Decreto Ley), en lugar y en sustitución de los contribuyentes de ese tributo.

Los ejemplos citados evidencian que en el derecho venezolano, los responsables propiamente dichos, cumplen el rol de lo que en otras legislaciones, por ejemplo la española, se conoce con el nombre de sustitutos, y están obligados a determinar y enterar los montos correspondientes a la obligación tributaria y a cumplir los deberes formales (presentación de declaraciones, emisión de facturas, entre otras), en lugar y en sustitución de los contribuyentes a quienes reemplazan en la relación jurídica tributaria establecida con el sujeto activo de la misma.

Así, para determinar en qué caso se está ante responsables propiamente dichos, sustitutos en otras legislaciones, se debe comprobar la existencia de un sujeto distinto al contribuyente relacionado al hecho imponible obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias –pago de la obligación tributaria, ya determinada y cumplimiento de los deberes formales-, en sustitución de aquel.

Es necesario aclarar, por referirse a ellos uno de los ejemplos invocados, que no todos los casos en que intervienen agentes de retención constituyen supuestos de sustitutos, según el derecho tributario y que tales agentes, sólo serán los responsables propiamente dichos, cuando cumplan los extremos antes indicados.

Refiriéndose ahora a los responsables solidarios, es preciso decir que, el Código Orgánico Tributario no los define, sólo los menciona, pero por la naturaleza de los sujetos incluidos en la enunciación legal –entre otros, los padres, los directores y gerentes de sociedades, los adquirientes de fondos de comercio, los socios y accionistas de sociedades liquidadas y **los agentes de retención que no hayan retenido**, y atendiendo a la explicación que de ellos hace la doctrina, se entiende que son sujetos con especial vinculación al contribuyente, cuya posición deudora no deriva de su relación con el hecho imponible sino de un presupuesto de hecho distinto, conocido como **presupuesto de responsabilidad**, y que sólo responden como se dijo, de la obligación tributaria propiamente dicha, por lo que no están llamados a cumplir con obligaciones formales propias de la liquidación tributaria.

Los responsables directos, por su parte, están representados en el derecho, únicamente, por los agentes de retención y percepción, cuando detraen parte de las cantidades que pagan a los contribuyentes, obedeciendo a un mandato legal, con la finalidad cautelar de garantizar la recaudación de los tributos derivados de los mismos y su anticipo al fisco (al retener y no enterar, es cuando entra a ser responsables directos).

Atendiendo a la clasificación de los sujetos pasivos expuesta, es posible ubicar a los agentes de retención, en general, en las tres categorías de responsables explicadas. De esta forma, serán responsables propiamente dichos, si reemplazan a los contribuyentes en su posición frente al ente recaudador, como sucede en el Impuesto al Débito Bancario, serán responsables directos, cuando retienen cantidades sobre los pagos que realizar para enterarlas al Fisco, pero no en régimen de sustitución, sino con finalidad de garantía, y finalmente, serán responsables solidarios, según lo prevé el segundo aparte del artículo 28 del Código Orgánico Tributario, si no practican las retenciones de carácter cautelar a que están obligados.

Considerando ahora, a los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con la más depurada doctrina, se observa que su obligación consiste precisamente en detraer parte de las cantidades de dinero que pagan sus acreedores para entregarlas a un ente público a título de anticipo de la futura y eventual obligación tributaria de la que este últimos será acreedor, en garantía de su cumplimiento. De esta forma, se ha entendido que su obligación

es autónoma e independiente de la obligación tributaria que recae sobre el contribuyente, cuyo objeto (el monto retenido, nunca coincide con el de aquella que puede aun no llegar a existir). Por tal motivo, afirma la doctrina que los agentes de retención del Impuesto Sobre la Renta en ningún caso sustituyen al contribuyente en su posición deudora.

Conforme a lo expuesto, dentro de la clasificación legal que hace el Código Orgánico Tributario de los sujetos pasivos, los agentes de retención del Impuesto sobre la neta, serán responsables directos si practican la retención a que están obligados, caso en el cual son los únicos responsables ante el Fisco por las cantidades retenidas y responsables solidarios, si incumplen esa obligación de retener. Nunca podrán ser considerados responsables propiamente dichos (sustitutos), porque como se dijo, no sustituyen al contribuyente en su relación jurídica tributaria con el Fisco.

Como se observa, el incumplimiento de los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta de su obligación de retener, trae aparejada la adición de una nueva condición como sujeto pasivo, convirtiéndolos en responsables solidarios. Así, se deduce del contenido del segundo aparte del artículo 28 del Código Orgánico Tributario que expresa: "...de no realizar la retención o percepción, el agente, responderá solidariamente con el contribuyente". Esta solidaridad a que se refiere la norma no puede ser otra que la referida a los responsables solidarios, debido a que resultaría impropio asimilarla a la prevista en el artículo 20 ejusdem, relativa a las personas respecto a las cuales se

verifique el mismo hecho imponible, el cual no es el caso de los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta.

Es necesario precisar que esa responsabilidad solidaria de los agentes de retención es limitada, ya que sólo responde hasta por el monto dejado de retener. Así, se interpreta de la norma contenida en el Parágrafo Único del artículo 26 del Código Orgánico Tributario, la cual determina el alcance de la solidaridad de los responsables solidarios, al valor de los bienes que administran o disponen, lo cual para el caso de los agentes de retención no puede ser otro que la suma de las cantidades dejadas de retener.

De manera que como responsables solidarios, los agentes de retención del Impuesto sobre la Renta que incumplen su deber de retener, están obligados a responder solidariamente por los tributos, obligación tributaria propiamente dicha del contribuyente, una vez determinados, de acuerdo con lo previsto en el encabezamiento del artículo 26 del Código Orgánico Tributario y con la doctrina invocada.

Es precisamente a la solidaridad antes referida, de la que se trata en el caso de autos, en el que la recurrente dejó de practicar ciertas retenciones convirtiéndose en responsable solidario, junto a los contribuyentes a quienes no retuvo, por la obligación tributaria propiamente dicha, ya determinada, dentro de los límites de las sumas dejadas de retener.

Finalmente, es importante señalar que para persuadir a los agentes de retención a cumplir su obligación de retener, el Código Orgánico Tributario faculta a la Administración Tributaria para imponerles sanciones que pueden ser muy severas (hasta dos veces el monto del tributo omitido); de igual forma tipifica como delito de apropiación indebida, la omisión de enterar los tributos retenidos respecto a lo cual prevé prisión de hasta tres años. La aplicación de esas sanciones corresponde activarla a la Administración Tributaria, según lo evidencia el contenido del artículo 150 del Código Orgánico Tributario.

### ***Síntesis del Proceso***

Dentro del lapso establecido para ello, la recurrente presentó en fecha 07 de enero de 2000, su escrito de promoción de pruebas, en el cual solicita al Tribunal intimar a la Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT), a exhibir el expediente administrativo sustanciado con ocasión del procedimiento de determinación de oficio concluido con el acto administrativo impugnado; de igual forma promovió y reprodujo a su favor el mérito favorable de autos, así como dos (2) experticias contables y la documental constituida por copias certificadas de los folios ciento cincuenta y tres al ciento sesenta y uno (161) del expediente administrativo número 98.035, instruido por al División de Sumario Administrativo de la gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital las pruebas promovidas fueron admitidas por auto del 18.01.2000.

Vencido el lapso probatorio, los apoderados de la recurrente solicitaron la constitución del Tribunal con asociados para la decisión de la causa. El 13 de Junio de 2000, se dictó auto mediante el cual la Juez, asumió la dirección del proceso y el conocimiento de la causa.

El 16.06.2000, conforme a lo previsto en el artículo 513 del Código de Procedimiento Civil, las partes hicieron sus observaciones a los informes presentados y en esa misma fecha el Tribunal dijo “Vistos”, y procede a dictar sentencia con base en las consideraciones contenidas en el expediente.

### **Decisión**

Por las razones precedentemente expuestas, este Tribunal Superior Cuarto de lo Contencioso Tributario, constituido con jueces asociados, administrando justicia en nombre de la República Bolivariana de Venezuela y por autoridad de la Ley, declara PARCIALMENTE CON LUGAR el Recurso Contencioso tributario interpuesto por la contribuyente Cementos Caribe, C.A, en contra de la Resolución N° GCE-SA-R-99-117 de fecha 03 de Mayo de 1999, emitida por al Gerencia Regional de Tributos Internos de Contribuyentes Especiales de la Región Capital del Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria (SENIAT). En consecuencia, se anula la mencionada Resolución recurrida y las planillas de liquidación correspondientes a la misma, debiendo al Gerencia Regional indicada proceder a determinar y a liquidar los reparos y multas que han quedado subsistentes, de acuerdo con los términos expuestos en esta sentencia.

## CONCLUSIONES

Una vez finalizado este trabajo monográfico, se formulan las siguientes conclusiones:

- El Poder Tributario del Estado es justificado y reconocido ampliamente y tiene su fundamento jurídico en nuestra Constitución, pero no es ilimitado. Igualmente los ciudadanos gozan de un principio fundamental constitucional, entre otros, como el de la Capacidad Contributiva o Económica creado como contrapeso de ese poder de imperio del Estado, para la obtención de fines que no se conciben exclusivamente para obtener eficacia en la recaudación propiamente dicha o para la aplicación de políticas fiscales que persigan el incentivo de actividades económicas para el desarrollo económico de la Nación y cobertura del gasto público, si no que además atienden a criterios de justicia social y distribución de las riquezas así como a la elevación del nivel de vida de los ciudadanos y el respeto a sus derechos y garantías constitucionales, como fin último y esencial del Derecho Tributario.

- En base a lo anteriormente señalado, se puede inferir que no es desconocida la valoración e importancia que se le ha conferido al estudio de la aplicación del principio de capacidad económica o contributiva dentro de las legislaciones modernas, y en especial la venezolana. Sin embargo, es evidente que en la práctica, a la hora de su aplicación e interpretación, han surgido situaciones cuestionables, altamente discutidas por la doctrina, cuya polémica

se centra en la disociación que se genera al momento de establecer un equilibrio entre los fines perseguidos. Por un lado priva el criterio de la distribución de la riqueza (de contenido jurídico-social) como fin que asiste a los ciudadanos y por el otro conceptos como el de la eficacia en la recaudación, que asiste al Estado, acogido recientemente en nuestra constitución (orientado a políticas de contenido fiscal y económico). Es así como la doctrina específicamente ha centrado tal discusión sobre la base de dos teorías: la del beneficio dirigida al sujeto pasivo y la de la suficiencia de los recursos, que se afianza en los intereses del sujeto activo. En este sentido todavía quedaría mucho que aprender e innumerables situaciones que plantear en la búsqueda de los ideales de justicia que dentro de un sistema tributario deben prevalecer, para lograr acercar conceptos tan contrapuestos como el de la capacidad contributiva frente al de la recaudación.

- Un Sistema Tributario equilibrado debe buscar el tratamiento igualitario entre el Estado y sus ciudadanos, teniendo como norte la creación de normas jurídicas que no atenten contra la dignidad y progresos de los pueblos, porque esto implicaría efectos y consecuencias no deseadas para ambas partes. El implemento de medios técnicos, como en efecto es la retención, como institución de gran importancia actual , cuya existencia facilita a los Estados el valerse de recursos anticipados para la consecución de sus objetivos y control fiscal eficiente por parte de la Administración Tributaria , además de los ingresos económicos necesarios para el sostenimiento de las cargas públicas

es posible siempre y cuando no se haga de estos un uso abusivo que atente contra la integridad patrimonial de los ciudadanos , quienes se ven en situaciones en donde su capacidad contributiva que debe derivar del hecho imponible como base de cálculo del impuesto, se encuentra altamente comprometida y confiscada por obligaciones que rebasan sus posibilidades de cumplimiento, incluso afectando directamente la fuente de sus ingresos. Por ello es indispensable apoyar políticas fiscales viables en donde exista certeza jurídica y recta aplicación de la norma tributaria, para de esta manera evitar en lo posible distorsiones o interpretaciones erradas, que en muchos casos se transformarían en evasión y falta de cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de la obligación, porque en definitiva la intención es lograr efectos positivos , ya que estos no son excluyentes y por tanto se deben traducir en bienestar para toda la colectividad.

- La obligación tributaria nace cuando se produce el hecho generador, presupuesto legal escogido por el legislador como índice de capacidad económica para la exigencia del pago del tributo, por tanto, la persona ejecutora de dicho hecho debe ser en principio el responsable directo ante el Fisco de tal obligación, postura aceptada por la generalidad de la doctrina nacional e internacional. Sin embargo, se han producido otros hechos, por efecto de la aplicación de normas tributarias, que han creado un sin numero de opiniones contrapuestas, generando mas confusión e incertidumbre a la hora de establecer un unívoco criterio que permita determinar quienes son en definitiva

los llamados a satisfacer tal exigencia -pago del tributo y cumplimiento de deberes formales- para el aseguramiento del ingreso de los recursos al Fisco, distintos del contribuyente. Es así como surge la figura jurídica del agente de retención, un tercero que por mandato legal debe efectuar la retención como responsable, por incumplimiento del contribuyente, pero que al no retener el importe del impuesto y enterarlo al fisco, se constituye solidariamente responsable, siendo incluso objeto de sanciones pecuniarias. Con respecto a la sanción, se hace prudente observar lo que la Administración Tributaria ha alegado en reiteradas jurisprudencias: el incumplimiento del agente de retención causa un daño patrimonial al Fisco al no permitir que este pueda obtener los ingresos anticipados necesarios para la consecución de sus fines. Existen opiniones de autores reconocidos, los cuales consideran observar si ese daño se deriva de la actuación del tercero responsable solidario, en el caso que nos ocupa agente de retención para establecer su culpabilidad y correspondiente sanción o si por el contrario es responsabilidad directa del contribuyente ejecutor del hecho imponible, quien debe asumirla personalmente,

-Se plantea una reconducción, de ser posible, en cuanto al tratamiento legal aplicado a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por cuanto si bien es cierto de acuerdo al planteamiento anterior, que el obligado principal de la deuda tributaria es el contribuyente, quien realiza el hecho imponible y cuya capacidad económica es la gravada, conforme a la intención del legislador que se extrae de la norma, no es menos cierto que la naturaleza jurídica de dicha

obligación es distinta a la del agente de retención, por cuanto la primera surge como consecuencia de la acción directa del contribuyente, pero la segunda, la del agente de retención, surge de un presupuesto distinto, circunscrita a una obligación de hacer por mandato legal con respecto al contribuyente, con el objeto de recaudar el tributo y cuya capacidad económica no es la gravada, conformándose un presupuesto nuevo que la doctrina ha identificado como de responsabilidad, sin poder determinarse previamente ni siquiera la existencia de dicha obligación, por cuanto el hecho generador del tributo como eje central de la tributación no se ha verificado y su existencia a futuro es incierta. Tomando en cuenta esta realidad inobjetable, sería entonces viable buscar parámetros que permitan establecer con certeza cual es el alcance de la responsabilidad solidaria del agente de retención frente a la deuda tributaria, que literalmente se establece dentro de nuestro Código Orgánico Tributario, pero que en la práctica se traduce en detracciones y responsabilidades mayores.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Bayona y Soler (1989). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- Boedo, C (2003). *Las Retenciones en el Impuesto sobre al Renta al Alcance de Todos*. Caracas. GLOBAL, S.A.
- Cañal, F y Pistone, P(1997). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- Casado Hidalgo, L. R. (1978). *Temas de Hacienda Pública*. Caracas. Ediciones de la Contraloría.
- Código Orgánico Tributario (1994). *Módulo Jurídico Básico*. Caracas, Venezuela: Legis Lec.
- Código Orgánico Tributario (2001). *Gaceta Oficial Ordinaria 37.305. del 17.10.2001*. Caracas. Discontinental.
- Código Orgánico Tributario (2001). *Comentado y Comparado*. Caracas, Venezuela: Legis Lec.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999) *Gaceta Oficial N° 5.453*. Extraordinario. Marzo 24 de 2000.
- Constitución de Venezuela. (1961) *Gaceta Oficial N° 662*. Extraordinario del 23 de Enero de 1961.
- Coyado Y. M. A (1999). *La Retención a Cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Madrid. España: Civitas, S.A
- Cortez, D (1989). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- Cociani, C (1979). *Estructura y condiciones de un Sistema Tributario Moderno en Hacienda Pública Española*. Madrid. s/e.
- González, E (1997, 2002). *El principio de la Legalidad Tributaria en la Constitución Española*. Madrid, España: Tributario.
- Jarach, D (1982). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires. Argentina: Abeledo.Perrot.

- Lago, J (1997). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- La Rosa, M (2001). *Insuficiencia de la Capacidad Contributiva*. Citado en la Revista de Derecho Tributario. Nº 97. 2002.
- Meh, L (1964). *Elementos de Ciencia Fiscal*. Barcelona: Limusa.
- Menendez y Tejerizo (2000). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- Muñera, A (1997). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- Mur, M (1997). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- Octavio, J. A (2002). *Principios del Derecho Tributario Venezolano*. Caracas: Revista de Derecho Tributario. Nº 97. 2002.
- Palao, T (1990). *La Retención a Cuenta*. Caracas, Venezuela: Revista del Derecho Financiero y Hacienda Pública.
- Pérez de Ayala (1994). *Derecho Tributario*. Salamanca. Librería Plaza.
- Puviani, A (1972). *Teoría de la Ilusión Financiera*. Madrid: Lisboa.
- Queralt, M y Lozano, S (1996). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid, España. s/e.
- Ramírez van der Velde, A. , Baute Caraballo , P. y Planchart Mendoza, A. (2000) *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Caracas. Ediciones Torres, Plaz & Araujo.
- Ramírez van der Velde, A (2000). *Análisis del Régimen Tributario en la Nueva Constitución*. Caracas. Torres Plas & Araujo.
- Ramos, (1998). *Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios*. Monografías Jurídico-Fiscales. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons.
- Romero – Muci, H. (1997). *Jurisprudencia Tributaria Municipal y la Autonomía Local*. Caracas. Editorial Jurídica Venezolana.

- Romero – Muci, H. (2000). *La Distribución del Poder Tributario en la Nueva Constitución*. Revista de Derecho Tributario N° 89. Caracas. LEGISLEc EDITORES, C.A.
- Ruan, S (2001). *Principios Sustantivos de la Tributación en la Constitución de 1999*. Caracas. s/e.
- Sainz de Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Financiero*. (10ma. ed.). Madrid: UNIVERSIDAD COMPLUTENSE. Facultad de Derecho. Sección de Publicaciones.
- Sánchez, S (1997). *Contratos de Servicio bajo la Apertura Petrolera*. Caracas, Venezuela: I Jornadas de Derecho de Oriente. Fundación Estudios de Derecho Administrativo.
- Valdes C (1996). *Curso de Derecho Tributario*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Vigilanza García, A. (2000). *V Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*. Caracas. Livrosca.
- Villegas, H. (1998). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (7ma. Ed. Ampliada y actualizada). Buenos Aires: Ediciones Depalma.