



UNIVERSIDAD
DE LOS ANDES
MÉRIDA - VENEZUELA

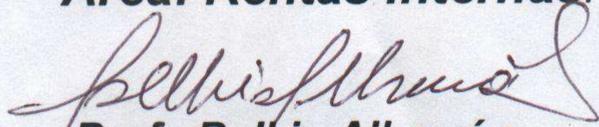
**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida – Venezuela**

ACTA

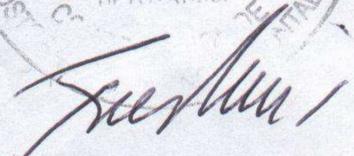
En la ciudad de Mérida, a los dieciocho días del mes de julio de 2012, estando presentes en la sede de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, las siguientes personas: Profesores Belkis Albarrán, María Fernanda Silva y Frank Rivas en su condición de miembros del Jurado, designados por el Consejo Técnico del Postgrado en Ciencias Contables celebrado el 18 de enero de 2012, de conformidad con el artículo 21 de las Normas de Funcionamiento de los Estudios de Postgrado en Ciencias Contables de la Especialización en Ciencias Contables, Mención **TRIBUTOS**, para conocer del Trabajo Especial de Grado presentado por la estudiante de Postgrado **SILVIA KARINA MORENO MALDONADO** titular de la **C. I. V- 15.516.592** como credencial de mérito para optar al grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES MENCIÓN TRIBUTOS, ÁREA: Rentas Internas.**

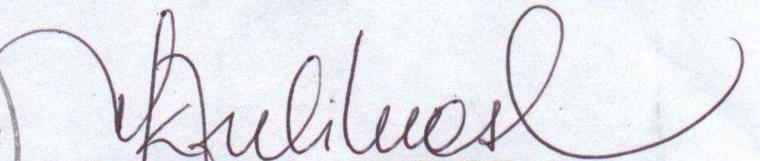
Reunido el Jurado y presente la aspirante, ésta procedió a defender su Trabajo Especial de Grado titulado: **"ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA SOLIDARIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"**, el cual había sido previamente analizado por los miembros del Jurado.

Concluida la defensa del Trabajo Especial de Grado, el Jurado consideró que estaban cumplidas las exigencias requeridas para ser aprobado como trabajo de mérito para que a la mencionada aspirante le fuera conferido el Grado de **ESPECIALISTA EN CIENCIAS CONTABLES, MENCIÓN TRIBUTOS, Área: Rentas Internas.**


Prof. Belkis Albarrán
Tutor - Coordinador




Prof. Frank Rivas
Miembro del Jurado


Prof. María Fernanda Silva
Miembro del Jurado

REPÚBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA
SOLIDARIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA

Trabajo Especial de Grado, para optar al título de Especialista en Tributos.
Mención: Rentas Internas.

Autora: Silvia Moreno

Tutora: Belkis Albarrán

Mérida, Abril 2012



UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
Mérida -Venezuela

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo de Grado, presentado (a) por el (la) ciudadano (a) _____, C.I. _____, para optar al Grado de _____; considero que dicho trabajo cumple con los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluación por parte del Consejo Técnico del Postgrado.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ de 2011.

Abg. Esp. Belkis Albarran

C.I. V- 8.021.509

INDICE GENERAL

LISTA DE CUADROS.....	VI
RESUMEN.....	VII
INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I.	4
EL PROBLEMA	4
Planteamiento del Problema	4
Objetivos de la Investigación.....	7
Justificación	7
Alcance	9
Limitaciones.....	10
CAPITULO II.	11
MARCO TEORICO	11
Antecedentes de la Investigación	15
Descripción de las Bases Teóricas y Legales de la Solidaridad en el Código Civil Venezolano y en el Derecho Tributario.....	15
Bases teóricas.....	15
Etimología de la Palabra Obligación o Relación Obligatoria.....	15
Definición Clásica de la Relación Obligatoria.....	15
Relación Obligatoria	15
Definición de la Relación Obligatoria de Carácter Tributario	17
Elementos de la Relación Obligatoria Tributaria.....	20
Clasificación de las Obligaciones	21
Concepto de las Obligaciones Solidarias	22
Bases Legales	23
Elementos Esenciales de las Obligaciones Solidarias	23
Disposiciones Jurídicas Aplicables	25
En el Derecho Civil	25
En el Derecho Tributario.....	25
Consideraciones a la norma in comento	26
Clasificación de los Tipos de Responsables Solidarios en el Código	

Orgánico Tributario	31
Catálogo de Sujetos Solidarios	32
Incidencia de la Aplicación del Principio de la Solidaridad a los Efectos de la Recaudación Tributaria	33
Objetivo y Alcance de los Límites de la Responsabilidad Solidaria de Carácter Tributario.....	33
Naturaleza Jurídica de la Solidaridad en los Tributos	33
Solidaridad Tributaria como Violación al Principio de la Capacidad Económica..	35
Recursos Oponibles al Estado por parte del Obligado Solidario	39
Recursos Oponibles entre el Deudor Principal y el Responsable Solidario.....	40
CAPITULO III	43
MARCO METODOLÓGICO	43
Diseño de la Investigación	43
Nivel de Investigación.....	44
Población y muestra	45
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	45
Validez y Confiabilidad del Instrumentos	47
Sistema de variables	47
CAPITULO IV	49
ANALISIS DE CONTENIDO	49
Comparación de las Disposiciones del Código Civil en cuanto a la Solidaridad en materia Mercantil y Tributaria	49
Similitudes y diferencias entre la Solidaridad del Derecho común y la Solidaridad Tributaria	49
Similitudes	49
Diferencias de forma.....	50
Diferencias de fondo.....	51
Similitudes y diferencias entre la Solidaridad del Derecho común y la Solidaridad Mercantil	52
Similitudes	52

Diferencias	52
Consecuencias Jurídicas del Principio de Solidaridad en Materia Tributaria	54
CAPITULO V	57
CONCLUSIONES y RECOMENDACIONES	57
Conclusiones	57
Recomendaciones	58
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
ANEXOS	67

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
LINEA DE INVESTIGACIÓN: DOCUMENTAL

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA SOLIDARIDAD
EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Autora: Silvia Moreno

Tutora: Belkis Albarrán

Fecha: Abril, 2011

RESUMEN

El objetivo de la presente investigación, es el análisis de la solidaridad en la obligación tributaria, en cuanto al efecto jurídico y económico que ésta tiene sobre los contribuyentes, especialmente aquellos calificados como sujetos pasivos responsables solidarios en el cumplimiento de la obligación fiscal. El problema planteado esta dirigido principalmente al estudio de la poca regulación que existe en el Código Orgánico Tributario (COT) sobre la solidaridad y que por tanto, hace referencia expresa al Código Civil Venezolano (CCV); en cuanto a los efectos jurídicos que se puedan presentar sobre la misma. Sin embargo, se hace necesario estudiar esta noción como elemento básico para comprender el sentido y alcance que ello implica en la tributación. Pues siguen siendo difusas las excepciones que contempla el mismo artículo 21 del COT en sus cuatro numerales, en cuanto a liberación, remisión, renuncia y la interrupción de la prescripción en las deudas de obligaciones solidarias. Por otra parte, se habla de los recursos oponibles al Estado por parte del deudor solidario y de éste hacia sus codeudores una vez hecho el pago. Finalmente el estudio contempla un análisis comparativo entre la solidaridad en el derecho civil, mercantil y tributario. La investigación se desarrolla atendiendo a un marco metodológico de tipo documental, teórico, exploratorio, analítico y descriptivo.

Descriptores: Solidaridad, obligación tributaria solidaria, sujetos pasivos, responsables solidarios.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación tiene por objeto presentar una visión global y a la vez precisa de los elementos vinculados a la solidaridad en el derecho tributario, determinando la estructura de éste tipo de obligaciones que se haya prevista en el Código Civil, cuyos principios son aplicables en gran medida a la tributación. Por tanto, parte del desarrollo de la presente investigación se fija en el conocimiento y ampliación de conceptos, tales como: obligación, solidaridad, sujeto pasivo, responsable solidario, determinación y clasificación entre unos y otros sujetos. Así como en la construcción de un pensamiento crítico y analista en la interpretación de leyes vinculantes.

En esta investigación el problema planteado está dirigido principalmente a la poca regulación que existe en el Código Orgánico Tributario sobre la solidaridad y que por tanto, hace referencia expresa al Código Civil Venezolano en cuanto a los efectos jurídicos que se puedan presentar sobre la misma. Por lo que, es necesario estudiar esta noción como elemento básico para comprender el sentido y alcance que ello implica en la tributación. Debido a que las excepciones que contempla el mismo artículo 21 del Código Orgánico Tributario (2001) en cuanto a liberación, remisión, renuncia e interrupción de la prescripción de las deudas solidarias son difusas.

Por otro lado, se mencionan los recursos oponibles al Estado por parte del deudor solidario y de éste hacia sus codeudores; una vez hecho el pago de la deuda solidaria. Además se señala de manera específica quiénes pueden ser sujetos de responsabilidad solidaria tributaria, ya sea de manera directa o subsidiaria; cuáles son los procedimientos que están previstos en la ley civil para que los individuos trasgresores respondan, además de otra serie de puntos que también constituyen parte importante en lo que a este estudio se refiere.

De la investigación se desprende que, la solidaridad es una modalidad de las obligaciones la cual establece una relación directa, inmediata y obligatoria entre las

partes, y de aquí su importancia en la responsabilidad del cumplimiento de la obligación solidaria de carácter tributario. Se caracteriza por la multiplicidad de sujetos activos, los cuales se pueden desenvolver como acreedores, deudores o bien en ambas situaciones lo que permite su clasificación en la modalidad de activa, pasiva o mixta.

La solidaridad resulta un tema de gran impacto en el estudio de las obligaciones, ya que es un tema complejo pero a la vez de gran utilidad práctica especialmente en el ejercicio de la profesión del contador público. Pues en los últimos años se ha visto como éstos profesionales en el cumplimiento de sus funciones como asesores de los contribuyentes han comprometido su responsabilidad solidaria junto a éstos y han sido objeto de sanciones por parte de la administración tributaria y en algunos casos por el derecho penal, con restricción de libertad por la comisión solidaria de ilícitos tributarios. Por lo que se hace necesario que, se conozca sobre este tema.

Esta investigación se estructura en cinco (5) capítulos: en el capítulo I, se hace referencia a los aspectos generales del problema, la justificación, los objetivos, alcances y limitaciones a la investigación.

El capítulo II consta de los antecedentes y se revisa las bases teóricas en las cuales se analiza el concepto de las obligaciones propiamente dichas, la clasificación de las obligaciones, la solidaridad en las obligaciones tributarias, continúa con la interpretación de las bases legales fundamentales de la solidaridad, se realiza una comparación de éstas con la responsabilidad solidaria en el derecho tributario y el derecho mercantil. Por otro lado, en este mismo capítulo se evalúa el objetivo y alcance de los límites de la responsabilidad solidaria en los tributos; así como de los modos de extinguir la deuda fiscal y de los recursos oponibles al Estado por parte del deudor solidario y de éste hacía sus codeudores una vez hecho el pago. Además de la indicación de variables.

El capítulo III, hace referencia al marco metodológico con indicación del diseño de investigación y nivel de la misma, siendo ésta de tipo documental, exploratoria y explicativa.

El capítulo IV, se desarrolla el análisis del contenido.

El capítulo V, presenta las conclusiones y recomendaciones generadas del análisis llevado a cabo, todo esto con el fin de alcanzar el objetivo general inicialmente planteado.

Por último se presentan las referencias utilizadas y los anexos originados de la investigación realizada.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En la dinámica de la tributación encontramos siempre dos clases de sujetos. Por una parte el Estado, quien en virtud de su poder de imperio es el acreedor del tributo, y por otro lado, al sujeto pasivo quien es el obligado al pago de la deuda tributaria. Esto es así en razón de la existencia de una norma jurídica que los vincula y crea el nexo entre ellos obligando al deudor a cumplir determinada prestación. Dentro de ésta estructura se encuentra otro sujeto pasivo llamado responsable solidario, que por virtud de la ley se subroga subsidiariamente en los derechos del deudor principal. A partir de lo cual surge una obligación solidaria, de carácter tributario entre ambos para con el Estado y hacia ellos mismos. Sin embargo, quienes no se encuentren muy vinculados al área jurídica o se inicien en el estudio de las obligaciones tributarias solidarias podrían tener diferentes interrogantes al respecto sobre dicha solidaridad.

En razón de esto es importante mencionar que, si bien es cierto que, el Código Orgánico Tributario Venezolano (2001) como sistema regulador de todo lo referente a las obligaciones tributarias regula en el Capítulo III, Sección Primera, titulado “Del sujeto pasivo”, todo lo pertinente a la solidaridad entre los sujetos pasivos, también es cierto que, estas disposiciones que tratan de solidaridad no definen la noción. Sino que, la delegan expresamente al Código Civil Venezolano (CCV), tal como lo pauta el artículo 21 del COT: “Los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil...” (p.9)

Esto es así, con excepción de algunos de sus numerales que se encuentran en contraposición a los principios de la solidaridad propiamente dicha. Por lo que, en consecuencia, a todas luces se vislumbra la escasa regulación que existe en materia tributaria sobre la solidaridad en el derecho tributario, que a falta de mayores disposiciones especiales se aplican supletoriamente las normas del derecho civil. Creando en quien no se encuentre unido a la esfera del derecho la incertidumbre del conocimiento y un desánimo natural para la aplicación, uso o defensa de esta institución.

En principio, “para quien no se encuentre muy vinculado al mundo del Derecho el nombre obligaciones no significa absolutamente nada. Pudiera sin embargo, imaginar el contenido de una y otra ley en razón de la enunciación expresa que llevan escritas en ellas” (Rodríguez, 2006. p. 27).

Se considera, en primer lugar que una de las primeras causas por las cuales no se conoce la solidaridad en los tributos tiene que ver con lo que se mencionó anteriormente, la escasa regulación de la solidaridad en materia tributaria, lo cual hace que su tratamiento sea delegado al Código Civil pero continúa siendo difuso su procedimiento por las excepciones que contempla el mismo artículo 21 del COT en sus cuatro numerales, en cuanto a la liberación, remisión, renuncia y la interrupción de la prescripción en las deudas solidarias. Por lo que se hace necesario, su estudio doctrinario en cuanto a la naturaleza y los elementos determinantes de la obligación solidaria para luego comprender los efectos de las demás nociones que contempla el mencionado artículo; así como sus consecuencias por lo menos en lo que concierne al derecho tributario. Y de aquí deriva parte de la importancia del tema escogido en el desarrollo de la investigación.

En segundo lugar, el tema de las obligaciones solidarias es una disciplina que estudian sólo los estudiantes de derecho para optar al título de abogado y esto limita el conocimiento que pudieran aplicar los contadores públicos y los comerciantes en general.

En tercer lugar es necesario el estudio de las obligaciones solidarias en los tributos porque resulta de gran utilidad práctica para el ejercicio de la profesión del contador público, pues en los últimos años se ha observado como estos profesionales en el cumplimiento de sus funciones han comprometido su responsabilidad solidaria junto a los contribuyentes y éstos pudieran ser sancionados por parte de la administración tributaria y en algunos casos por el derecho penal, con restricción de libertad por la comisión solidaria de ilícitos tributarios. Y por supuesto no sólo es de interés para el contador público; sino también para todo aquellos nominados por el Código Orgánico Tributario como sujetos pasivos de la obligación y en consecuencia se vean involucrados en una responsabilidad solidaria.

En este sentido, la presente investigación tiene como finalidad la presentación de una visión global, y a la vez precisa, de los elementos vinculados a la solidaridad, haciendo especial énfasis en el conocimiento y la ampliación de conceptos básicos, tales como: obligación, solidaridad, sujeto pasivo, responsable solidario, determinación y clasificación entre unos y otros sujetos. Por otra parte, la realización del análisis e interpretación de algunas leyes cuyo estudio es esencial. Y desarrollar las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son las bases teóricas y legales del principio de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario?

¿Cuál es la naturaleza jurídica de la aplicación del principio de solidaridad a los efectos de la recaudación?

¿Qué consecuencias jurídicas existen en el principio de solidaridad tributaria y cuáles son los medios de defensa existentes para los contribuyentes?

Es importante aclarar, que en el presente contenido del trabajo no se pretende igualar a las magnificas obras desarrolladas previamente por autores bien conocidos en materia de solidaridad, sino que presenta una pequeña investigación que se espera

sea útil para aquellos que deseen comenzar a documentarse sobre obligaciones solidarias en el derecho tributario.

Objetivos de la Investigación

Objetivo General:

Analizar los efectos de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria

Objetivos Específicos:

- 1) Caracterizar las bases teóricas y legales de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario.

- 2) Identificar la naturaleza de la aplicación del principio de la solidaridad a los efectos de la recaudación.

- 3) Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa.

Justificación de la Investigación

En general, la enseñanza de las obligaciones, especialmente en materia de solidaridad, solo está dirigida a los estudiantes que cursan la carrera de derecho. Sin embargo, muchos profesionales que se dedican a las áreas de contaduría y administración, en algún momento de su ejercicio profesional necesitan resolver algún problema relacionado con las obligaciones tributarias, y no poseen los conocimientos básicos necesarios. Teniendo en cuenta la importancia que tiene el

derecho tributario para estos profesionales, y la sociedad en general, y su necesidad de iniciarse en el estudio del derecho tributario, la presente investigación expone de manera sencilla, los aspectos esenciales de las obligaciones solidarias en el derecho civil y en el derecho tributario. También, se presenta el significado de la solidaridad, aplicable en gran medida a los tributos y otras ramas del derecho, se destaca parte de la extensa normativa del derecho civil regulador de esta importante institución, siguiendo un orden lógico del conocimiento; se presentan los elementos característicos de la obligación y de la solidaridad y su aplicación en los tributos, determinándose sus efectos jurídicos; así como las semejanzas y diferencias solidarias entre las diferentes disciplinas jurídicas: civil, mercantil y tributaria. Se justifica para la investigadora por cuanto comprende un aporte analítico de las leyes civiles y tributarias para determinar los efectos jurídicos entre una y otra ley; así como la interpretación en la lectura de las mismas normas aplicables a la institución solidaria.

El estudio de esta institución se justifica académicamente al brindar a los profesionales tributaristas lo esencial de la solidaridad aquello que resulta imprescindible conocer, exponiendo los aspectos esenciales de la misma en el código civil y código orgánico tributario. En consecuencia, puede ser objeto de antecedente para futuras investigaciones, por cuanto el tema ha sido de poca investigación. En virtud, del grado de incertidumbre existente sobre lo que implica la liberación de la deuda solidaria por parte de uno de los codeudores obligados a ello; así como de la remisión, la renuncia y la interrupción de la prescripción en las deudas solidarias con el Estado en materia de tributos.

Asimismo, se justifica la importancia social de esta investigación en que presenta una observación e interpretación de la normativa legal que rige en torno a la noción de solidaridad tributaria y esto permitirá obtener un mayor conocimiento en el aporte de ideas racionales que contribuyen al crecimiento y desarrollo del pensamiento tributarista para que el contribuyente conozca cuando esta inmerso en una obligación solidaria y como eximirse de ella o hacerla valer frente a sus codeudores.

Alcances de la Investigación

El alcance del estudio se fundamenta:

Desde el punto de vista de contenido: La investigación está constituida por la exposición de los efectos de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria, con la presentación de conceptos básicos vinculados a la solidaridad, tales como: obligación tributaria solidaria, solidaridad propiamente dicha, sus efectos y diferencias en dos esferas del derecho (civil y tributaria), responsables solidarios, sujetos pasivos, determinación y clasificación entre unos y otros sujetos. Todo lo anterior se fundamenta en la realización de un análisis e interpretación de las leyes vinculantes; así como de una pequeña exposición comparativa de la solidaridad tributaria, civil y mercantil.

Desde el punto de vista de metodológico: Las líneas desarrolladas en esta investigación tuvieron por objeto un estudio teórico analítico sobre la responsabilidad solidaria tanto en el ámbito civil, como en el ámbito tributario y mercantil. La investigación fue de tipo documental porque, se utilizó como herramienta de trabajo la revisión documental, análisis e interpretación de documentos y la técnica del fichaje

Desde el punto de vista temporal: Comprende el presente estudio parte del ordenamiento jurídico venezolano con especial relevancia en el código civil venezolano, 1982; el Código Orgánico Tributario de 2001 y el código de comercio. Gaceta oficial extraordinaria No. 475 de fecha 21 de diciembre de 1955. Se realiza el estudio en el análisis de la aplicabilidad del principio de solidaridad en el periodo 2009- 2010.

Limitaciones

En la tributación la noción de la solidaridad no resulta muy clara, debido a que no hay un pleno conocimiento de los elementos y principios que inciden en ella, pues no es un tema que haya sido estudiado a profundidad, lo cual limitó la obtención de antecedentes. Razón por la cual es importante disponer de un trabajo que contribuya a develar las consecuencias que se presentan en la actualidad sobre la solidaridad tributaria.

Quizás otra de las limitaciones a la presente investigación es la poca jurisprudencia al respecto.

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

Aunque el tema de las obligaciones en materia de derecho civil y de obligaciones tributarias es bastante conocido, se ha escrito muy poco sobre la obligación solidaria de carácter tributario en Venezuela, exceptuando algunos excelentes trabajos realizados por ilustres juristas especializados en el área civil. Especialmente no se ha considerado el estudio de la responsabilidad solidaria en los tributos.

Entre los trabajos publicados sobre la obligación solidaria en la esfera internacional se encuentra el de Gonzales (2003) en su trabajo titulado: "La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español", en el cual analiza el concepto del responsable tributario, más no lo limita hasta la definición, ni al estudio estructural de la obligación tributaria solidaria sino que analiza a profundidad cada una de las leyes españolas en materia de solidaridad y su acción administrativa en la recaudación del impuesto, además de presentar sus aportes a la legislación. Los principales resultados obtenidos en este estudio fueron:

- 1) Las repercusiones que el concepto de responsable tributario tiene sobre el régimen jurídico de la responsabilidad tributaria en cuanto a la obligación de pagar la deuda tributaria ajena cuyo cumplimiento no genera entre el responsable tributario y el sujeto pasivo un vínculo de reciprocidad.

- 2) Determinación del principio de subsidiariedad de la responsabilidad tributaria.
- 3) Prohibición de extender la responsabilidad tributaria sobre las prestaciones de naturaleza personalísima que componen la deuda tributaria, en particular las sanciones tributarias y que la obligación de pago de una deuda tributaria ajena solamente debería estar justificada en la medida en que fuera reconducida a los esquemas de la responsabilidad civil extracontractual derivada de la lesión por tercero de un derecho de crédito. Esta investigación desarrollada por Gonzales se vinculó con esta investigación en el sentido que permitió analizar las consecuencias que genera el pago de la deuda tributaria ajena como responsabilidad solidaria entre los sujetos pasivos.

Rosembuj (1989), por su parte en el trabajo: “Elementos de Derecho Tributario II”, habla sobre el representante como responsable tributario. Analiza esta figura a la luz de la importancia que tienen estos sujetos pasivos con categoría de no residente cuando realizan hechos imposables dentro del territorio español y sin mediación de un establecimiento permanente, cuyos actos generan el pago de impuesto sobre la renta (ISR) o rendimientos de las sociedades. El representante o el pagador, según proceda, responden del ingreso de la cuota correspondiente a los rendimientos, cuya gestión a efectos fiscales tengan encomendada o asuman. La previsión de esto deriva de la preocupación por parte de la administración tributaria española de una posible elusión fiscal o una imposible comprobación de la deuda fiscal y de la persecución que tendría la hacienda pública española de los bienes del deudor aún en jurisdicción extranjera. De todo lo anterior, los principales resultados obtenidos fueron:

- 1) La responsabilidad trata de una coobligación solidaria dependiente de la obligación principal.

2) En el caso de retención sobre rendimientos mobiliarios, dividendos e intereses, el representante adopta el carácter de sustituto, en lugar del contribuyente, por la propia naturaleza definitiva de la cuota tributaria que debe liquidar.

3) En razón de la dudosa eficacia de la pretensión tributaria en el extranjero la ley considera al representante o pagador como responsable solidario o, directamente, sustituto del sujeto no residente para poder garantizar la deuda.

4) El régimen de tributación de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente por personas o entidades no residentes en territorio español adopta la responsabilidad solidaria como técnica de afianzamiento del crédito tributario.

5) En los casos específicos de no poseer establecimiento permanente la responsabilidad solidaria de los representantes no es sino de grado: tanto como responsable solidario o sustituto, el representante del no residente sin establecimiento permanente está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de los deberes legales a su cargo.

6) La responsabilidad del representante es distinta cuando se trata de un no residente que actúa por medio de un establecimiento permanente. El representante de una persona física tiene una responsabilidad tributaria limitada: responde personalmente solo cuando existe provisión de fondos. En cualquier otro supuesto no incurre en responsabilidad personal respecto a la deuda tributaria. Este trabajo se vinculó con la investigación en el sentido que permitió conocer y establecer los distintos tipos y grados de coobligados solidarios, quienes son dependientes de la obligación principal.

Valle y Escobar (2008), desarrollaron un trabajo de investigación titulado: “La responsabilidad solidaria tributaria por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria”. Estudian uno de los supuestos en los que opera la responsabilidad solidaria en la esfera fiscal en materia de adquisición de activos en el contexto de operaciones de reorganización societaria. Responsabilidad solidaria que surge cuando se adquiere el activo y/o el pasivo de una empresa. Para ellos no queda claro cuál es el alcance de la responsabilidad del adquirente de activos ni cuál es el lapso de vigencia de dicha situación legal, lo cual eleva los costos de transacción, desincentivando la realización de operaciones de reorganización societaria que podrían resultar muy beneficiosos. Lo más resaltante de esta investigación fue:

1) Encontrar un equilibrio óptimo entre el interés del acreedor tributario para poder iniciar acciones de cobro contra el adquirente de los activos transferidos por el deudor tributario.

2) Encontrar un equilibrio óptimo entre el interés de la sociedad para proteger los derechos de propiedad y de reducir los costos de transacción a fin de que los recursos escasos sean adquiridos por quienes más los valoran. Este trabajo se vinculó con la presente investigación en cuanto a que, del estudio analítico del artículo 29 del Código Orgánico Tributario, los adquirentes de fondos de comercio, y de activos y pasivos de empresas con personalidad jurídica o sin ella, son responsables solidarios frente a la administración tributaria e inicia esa responsabilidad desde el momento en el cual se materializa dicha adquisición.

Dentro del conocimiento previo acumulado en la solidaridad tributaria en Venezuela no se ha encontrado antecedentes que se dirijan a esa línea de investigación.

Bases Teóricas

En esta investigación se hace necesario exponer el concepto de derecho de obligaciones brevemente, para luego comprender cómo y cuándo entra en juego la solidaridad en la obligación. pues como lo afirma Rodríguez (2002): “si hay una rama del derecho que se caracteriza por tener un nombre confuso, esa es el derecho de obligaciones” y asevera más adelante: “El derecho de obligaciones no es la rama del derecho que estudia todas las obligaciones sino que, estudia una parte de ellas y solo las que presentan determinadas características”.

Etimología de la Palabra Obligación o Relación Obligatoria

El término obligación proviene del latín obligatio = ob y ligatio que significa: atar, dejar ligado.

Definición Clásica de la Relación Obligatoria

“Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur ad solvenda ea quae secundum nostras civitates iura” y que traducida al español dice: La obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa según el derecho de nuestra ciudad. Definición dada en las Institutas de Justiniano. (Ortolán: 1976; p 76)

Relación Obligatoria

Betti (1969), sostiene acertadamente que la relación obligatoria es:

“la relación jurídico patrimonial entre dos personas en virtud de la cual, una de ellas, (el deudor) es responsable para con la otra (el acreedor) de que se verifique un acontecimiento determinado (positivo o negativo) que, por lo general, es debido por el deudor (= prestación)”. (p.283)

Se considera también que, la relación obligatoria puede llamarse también con el término obligación, ya que para Rodríguez (2002), el término obligación a los

efectos del estudio del derecho de obligaciones, no denota el fenómeno completo, sino que hace alusión al termino desde el punto de vista del deudor, olvidando que el acreedor también juega un papel muy importante en la dinámica de la misma. (p.27).Sea como quiera que se denote el termino éste tiene como característica esencial, el carácter patrimonial de la prestación.

Se puede decir entonces que para el estudio del derecho de obligaciones, la conducta que debe desplegar el deudor a favor del acreedor, llamada prestación, debe ser traducida a términos económicos, de otro modo no estaría dentro de la esfera de esta rama de estudio. Siendo esto así, la prestación es eminentemente patrimonial y además los sujetos de la relación obligatoria, acreedor-deudor, deben hallarse en un plano de igualdad. Con respecto a éste elemento Rodríguez (2002), comenta:

“La obligación de pagar impuestos tiene carácter patrimonial, pero los sujetos no están en plano de igualdad... El Estado esta en principio, en un plano de superioridad. Entonces, la obligación de pagar impuestos no entra en el ámbito del Derecho de Obligaciones. Tal obligación entra en el ámbito del Derecho Fiscal. (p21)

Es por ello que existe toda una normativa específica al respecto en el Código Orgánico Tributario (C.O.T) que trata todo sobre la obligación tributaria en el Título II Capítulo I y siguientes.

Definición de la Relación Obligatoria de Carácter Tributario

Acerca de la obligación jurídica tributaria se puede afirmar que, es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto acreedor que actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o determinadas cosas; siempre y cuando ocurra el supuesto de hecho contemplado en la ley. Luqui (citado por Moya,2006) se refiere a la relación obligatoria tributaria simplemente como “obligación tributaria” no por desconocerla, sino porque señala que ésta última es la suma del vínculo jurídico y las otras obligaciones -relaciones tributarias- nacen por causa de ella. Ahora bien, Moya,2006 comparte el mismo criterio y presenta esta obligación tributaria como:

Obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y por último es una prestación accesoria (pagar multas e intereses, etc.) (p.172).

Ahora bien, la obligación tributaria se encuentra contemplada en el artículo 13 del Código Orgánico Tributario (2001), el cual reza así:

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

Del artículo transcrito se puede inferir lo siguiente:

- 1) Existencia de dos sujetos; el acreedor y el deudor. El primero, un sujeto activo representado por el Estado; el segundo, un sujeto pasivo, que está obligado al pago.
- 2) El Estado que se manifiesta en sus distintas expresiones de poder. Esto no es más que la división político territorial: Nación-Estados- Municipios.
- 3) El Estado se haya en posición de superioridad con respecto al sujeto. Por tanto, no están en un plano de igualdad y es esta característica la que los excluye de las obligaciones civiles. En virtud de que, el Estado es quien crea y exige el pago del impuesto.
- 4) La obligación tributaria surge cuando la ley lo exige.
- 5) La obligación tributaria nace cuando se da el hecho imponible.
- 6) La obligación tributaria es de carácter personal. Entendiéndose doctrinariamente, que el carácter personal tiene que ver con las cualidades desempeñadas por el sujeto, salvo, los obligados solidarios que están comprometidos por deuda ajena.

Siendo esto así se concluye que, la obligación tributaria o relación obligatoria siempre va a presentar elementos cualitativos y cuantitativos que van a permitir conocer a quién se grava, qué se grava, cuando se grava, cómo se grava y dónde se grava un impuesto.

Elementos de la Relación Obligatoria Tributaria

Sujeto activo: este elemento de la obligación tributaria está tipificado en el Código Orgánico Tributario en el Artículo 18: “Es sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.” De la norma transcrita claramente se desprende que el Estado en sus diversas manifestaciones de poder (Nación-Estado-Municipios) es el acreedor de la prestación pecuniaria. Muchos tratadistas consideran que en la obligación tributaria el sujeto activo por excelencia es el Estado.

Sujeto pasivo: este elemento de la obligación tributaria está tipificado en el Código Orgánico Tributario en el artículo 19: Es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. De la norma transcrita Moya (2006) señala que, el sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia –contribuyente- o por deuda ajena - responsable-.

Hecho imponible: se encuentra tipificado y definido en el artículo 36 del Código Orgánico Tributario y se entiende por este como el supuesto de hecho, cuya realización del acto origina o da nacimiento a la obligación tributaria. Por otra parte existen autores que señalan que trata de un hecho que sólo por voluntad de la ley tiene efecto jurídico. Sobre el supuesto de hecho se hace mención que trata de un hecho jurídico, en virtud de que la acción esta regulada por el derecho.

Materia imponible: se refiere al aspecto económico. Es decir, a los bienes que soportan el impuesto. Moya se refiere a la materia imponible como el aspecto

objetivo, ya sea un hecho material, un negocio jurídico, una actividad personal o una titularidad jurídica. (Moya: 2006;p. 176).

Base imponible: es la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez deducida las exenciones y deducciones legales. Hay quienes señalan que es ésta la cifra neta que sirve para aplicar la tasa en el cálculo de un impuesto. También se considera la base de medición del tributo. Sobre ella es importante resaltar que la base imponible es un elemento cuantitativo.

Clasificación de las Obligaciones

Para Rodríguez (2006): El termino clasificar consiste en catalogar y ordenar por clases o grupos de modo que se pueda especificar determinadas cosas en atención a un criterio y que, dependiendo de éste tendremos un resultado o efecto y de aquí resulta la importancia del término. De modo que, para este autor la aplicación de la norma jurídica depende de la obediencia a la clasificación. A continuación se presenta la siguiente clasificación señalada por este autor:

- 1) Atendiendo al carácter coactivo de la relación obligatoria: civiles u ordinarias y naturales
- 2)Atendiendo al contenido de la prestación: prestación de dar, prestación de hacer prestación de no hacer. Las dos primeras se subdividen en continuadas, periódicas e instantáneas.
- 3)Atendiendo a si están o no sometidas a modalidad: obligaciones a término: termino incierto, cierto y resolutorio; obligaciones condicionales: suspensivas y resolutorias; obligaciones puras y simples.
- 4)Atendiendo a la finalidad que debe lograr el deudor: obligaciones a medio y obligaciones de resultado.
- 5)Atendiendo a la pluralidad de sujetos: obligaciones mancomunadas y obligaciones solidarias: pasivas y activas.
- 6)Atendiendo a la divisibilidad del objeto: obligación divisible y obligación indivisible y esta última se subdivide en indivisibilidad natural o convencional.

- 7) Atendiendo a la pluralidad de objetos: conjuntiva, alternativa y facultativa
- 8) Atendiendo a la fuente de la relación obligatoria: contractuales y extracontractuales.
- 9) Atendiendo a la individualización del objeto debido: obligación de cosa específica y obligación de cosa genérica.
- 10) Atendiendo a la determinación de la extensión de la prestación: obligación líquida y obligación ilíquida.
- 11) Atendiendo a la verificación o comprobación de la relación obligatoria: obligación cierta y obligación incierta.
- 12) Atendiendo al interés personal del acreedor en el cumplimiento de la prestación: obligaciones personalísimas y obligaciones ordinarias.(p. 7).

Concepto de las Obligaciones Solidarias

Una obligación es solidaria cuando es compleja en el número de sujetos intervinientes en ella. Sin embargo, dejar su concepto hasta aquí sería muy sucinto por dejar por fuera sus elementos esenciales y daría lugar a confusión, en razón de que al decir que hay pluralidad de sujetos se presentan varias clasificaciones:

(i) Habiendo pluralidad de acreedores y pluralidad de deudores se esta frente a una obligación mancomunada; (ii) Habiendo pluralidad de acreedores y pluralidad de deudores nos hayamos frente a una obligación solidaria. Pero, ¿cual sería la característica diferencial fundamental entre éstas obligaciones? El contraste entre una y otra estriba en el hecho que en las obligaciones solidarias, “existiendo varios deudores, cada uno de éstos no puede ser obligado a pagar sino la totalidad de la deuda y existiendo varios acreedores, cada uno no puede exigir sino la totalidad de la deuda correspondiente a cualquiera de los deudores” (Rodríguez: 2002;p. 331), y de este modo se encuentra previsto en el artículo 1221 del Código Civil Venezolano (CCV); mientras que las obligaciones mancomunadas la deuda está dividida en partes iguales entre los diferentes codeudores y cada uno de ellos no está obligado sino a responder sino por la cuota parte que le corresponda.

Otras de las características diferenciales entre una y otra es que, las obligaciones solidarias se subdividen en solidaridad activa y solidaridad pasiva, contemplando la primera existencia de varios acreedores y cualquiera de ellos puede demandar la totalidad del pago. Es decir, el pago absoluto de la deuda mientras que; la segunda contempla, la existencia de varios deudores y cualquiera de ellos puede ser obligado por el acreedor al pago total de la deuda u obligación.

Se debe mencionar que, “no hay solidaridad entre acreedores ni deudores, sino en virtud de pacto expreso o disposición de la ley” (Art. 1223 CCV) y esto por supuesto lleva consigo ciertas consecuencias jurídicas; mientras que, por su parte las obligaciones mancomunadas teniendo pluralidad de sujetos pasivos y activos, se descompone en tantas relaciones obligatorias singulares como deudores o acreedores haya.

Para el caso descrito se puede citar como ejemplo, el pago del impuesto sucesoral, el cual para la administración tributaria tiene tantas deudas independientes como herederos haya y cada deuda es diferente por cada heredero según su grado. Por tanto, en este tipo de casos no cabe hablar de solidaridad ya que, como se tratará más adelante una de las características de la solidaridad es “la unidad del objeto debido” entre los sujetos intervinientes en la obligación. Por lo que se deja por sentado lo dicho en palabras del doctrinario Rubino (1986): “en la solidaridad la prestación es igual a todos y por tanto no se encuentran tantas prestaciones como deudores haya” (p. 135).

Bases Legales

Elementos Esenciales de las Obligaciones Solidarias

Los elementos esenciales que permitirán determinar la existencia de una obligación solidaria y sus efectos se encuentran contemplados en el artículo 1221 del CCV, el cual dice textualmente así:

Artículo 1221: la obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros, o cuando varios acreedores tienen derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos.

Estos elementos característicos que desprendemos de la norma en cuestión son:

- 1) Pluralidad de sujetos
- 2) El deber de cumplir con una misma prestación. Es decir, todos los deudores están obligados a una misma cosa. (Aedes rem)
- 3) Cualquier acreedor puede exigir el pago total de la deuda a cualquier deudor y cualquier deudor puede ser constreñido al pago total de la deuda, -solidaridad activa y solidaridad pasiva-.

Así mismo de la norma transcrita se puede inferir el siguiente efecto jurídico en el cumplimiento –pago- de la obligación solidaria, a saber: el pago extingue la obligación.

Ahora bien, en el derecho tributario doctrinariamente la obligación tributaria solidaria no se ha definido en los mismos términos que en el Código Civil vigente, ni tampoco se encuentra definida en el Código Orgánico Tributario (COT), sino que, se hace remisión expresa al Código Civil y así lo dispone la normativa establecida en el Código Civil y así lo dispone el artículo 21 del COT en su inicio:

Artículo 21: Los efectos de la solidaridad son los mismos que en el Código Civil,..”

Disposiciones Jurídicas Aplicables

En el Derecho Civil

Las disposiciones jurídicas aplicables en materia solidaria, se encuentran contempladas en el Código Civil Venezolano, Capítulo II, Sección IV titulada “De las obligaciones solidarias” En principio presenta cinco (5) artículos como disposiciones comunes para las obligaciones solidarias tanto activas como pasivas, que van del artículo número 1221 al 1225.

Continúa más adelante con una primera subtitulación denominada: “De las obligaciones solidarias entre deudores” La cual comprende quince (15) disposiciones normativas que van desde el artículo 1226 al 1240 y que por razones de practicidad técnica su contenidos no se plasmaran textualmente, salvo aquellas que por su interés sean necesarias para comprender la materia objeto de estudio; posteriormente sigue con la segunda subtitulación denominada: “De las obligaciones solidarias respecto de los acreedores” que de igual modo comprende nueve (9) disposiciones normativas que van desde el artículo 1241 al 1249 ejusdem.

En el Derecho Tributario

Se observa en el Código Orgánico Tributario sólo una disposición normativa que precisa los efectos de la solidaridad, la cual se encuentra tipificada en el Código Orgánico Tributario en el título II Capítulo III titulado: “Del sujeto pasivo” Artículo 21, el cual reza textualmente así:

Artículo 21: los efectos de la solidaridad son los mismos que en el Código Civil, salvo lo dispuesto en los numerales siguientes:

1. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.

2. La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este último caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento de los demás, con deducción de la parte proporcional del beneficio.
3. No es válida la renuncia a la solidaridad.
4. La interrupción de la prescripción en contra de uno de los deudores es oponible a los demás.

Consideraciones a la norma in comento

Señala el artículo 21 del COT que la solidaridad en los tributos tiene los mismos efectos que la solidaridad en el derecho civil, excluyendo ciertos actos señalados en sus numerales 1 al 4 ejusdem y que se analizara en cuestión.

Artículo 21 numeral 1: El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás, en los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno de los obligados.

En principio, esto quiere decir que, si la ley exige por igual el cumplimiento de un deber formal a cada uno de los obligados solidarios el cumplimiento de uno (cualquiera de ellos) no libera a los demás. Esto es así en virtud del mandato expreso de la norma, el principio del carácter general de la ley, cuyo cumplimiento es para todos. Por ejemplo, en el caso del pago de la cuota parte que corresponde a cada uno de los herederos en el impuesto sucesoral.

La diferencia en materia civil estriba en el hecho que, el cumplimiento de la obligación si libera a los demás codeudores. Tal como lo pauta el artículo 1221 del CCV:

...La obligación es solidaria cuando varios deudores están obligados a una misma cosa, de modo que cada uno pueda ser constreñido al pago por la totalidad, y que **el pago hecho por uno solo de ellos liberte a los otros**, o cuando varios acreedores tienen derecho de exigir cada uno de ellos el pago total de la acreencia y que el pago hecho a uno solo de ellos liberte al deudor para con todos. (Art. 1221). Subrayado por la autora.

Se considera que esta disposición en su numeral 1, en materia de solidaridad no tendría razón de ser por la sencilla reflexión de que para hablar de obligaciones

solidarias una de las características esenciales es que todos estén obligados a una misma cosa y la norma se refiere a los casos en que la ley o el reglamento exigiere el cumplimiento a cada uno, distinto sería que dijera que exigiera el cumplimiento a todos los obligados. En este sentido, de exigir el cumplimiento a cada uno de los obligados estaríamos frente a lo que llama Rodríguez (2002) “una multiplicidad de relaciones obligatorias” (p. 334). Claramente se observa entonces que, el cumplimiento de un deber formal por cualquiera de los deudores solidarios no libera a los demás para con el Fisco Nacional en razón de que cada uno no debe la misma cosa, por lo que se concluye que este principio contemplado en el artículo 21 numeral 1 del COT es contrario a la solidaridad en razón a que no hace referencia a la “aedes rem”, es decir, a la unidad del objeto debido.

Por otra parte al analizar el ordinal 2 del artículo 21 que establece que:

“La remisión o exoneración de la obligación libera a todos los deudores, salvo que el beneficio haya sido concedido a determinada persona. En este último caso, el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento de los demás, con deducción de la parte proporcional del beneficio”.

Se puede inferir que esta disposición normativa contemplada en el numeral 2 señala expresamente que, si el acreedor, es decir, el Estado exonera de la obligación a cualquiera de los codeudores solidarios, el acreedor ha renunciado al cumplimiento de la misma en su totalidad. Salvo, que el beneficio se conceda a determinada persona. Por lo cual se deduce, en este caso, claramente que esta renunciando sólo a la parte de éste deudor. Pero, el Estado en su condición de acreedor puede reservarse el derecho de accionar y exigir el cumplimiento de la obligación a los demás deudores solidarios. Siendo esto así, los demás codeudores solidarios podrán oponer al acreedor –Estado- la exoneración hecha al deudor solidario liberado de la obligación para retirar de la deuda total aquella parte exonerada siendo esto lo que dispone el numeral 2 del artículo 21 en su última línea: “con deducción de la parte proporcional del beneficiado”.

Un ejemplo de tal situación se observa en el artículo 8 numeral 3 de la Ley de Sucesiones, Donaciones y Demás Ramos conexos cuando un causante deja un legado a una entidad pública no territorial de beneficencia y sus demás herederos son sus ascendientes o descendientes.

En el ordinal 3 del artículo 21 del COT encontramos: “No es válida la renuncia a la solidaridad”

A simple vista este principio puede entenderse desde dos escenarios: el primero sería: es inaceptable la renuncia a la solidaridad por parte de uno de los codeudores solidarios; el segundo escenario sería que, es inaceptable la renuncia a la solidaridad sobre cualquier deudor por parte del acreedor. En éste último caso, habría que consultar con la administración tributaria para conocer su observación al respecto. En cualquiera de los casos queda abierta a la interpretación. Entendiéndose por ésta, tal como lo señala Cabanellas (2000):

La interpretación, es el efecto de interpretar, esto es, la declaración, explicación o aclaración del sentido de una cosa o de un texto oscuro o dudoso. En el caso de la interpretación de las leyes la aclaración se fundamenta en la letra y el espíritu de la norma legal, para conocer su verdadero sentido y determinar su alcance o eficacia en general o en un caso particular. (p 210)

Aclarado lo anterior, para la investigadora puede quedar abierta a interpretación esta norma por cuanto el legislador no hizo mayor mención a ella, más solo presentó el carácter prohibitivo de la renuncia a la solidaridad. Por lo que se cree que se refiere con mayor inclinación a la renuncia por parte del acreedor a la solidaridad de uno de los deudores solidarios y es en este sentido es que la investigadora encuentra la salvedad con las normas del Código Civil, principalmente porque en el derecho común si es admisible que el acreedor renuncie a la solidaridad respecto a uno de los codeudores, conservando por supuesto su acción solidaria contra los demás por el crédito íntegro y además prevé el legislador ciertos supuestos donde se presume que el acreedor ha renunciado; como por ejemplo: recibir por

separado el pago fraccionado de la deuda por parte de un codeudor sin reservarse el derecho de mantener la solidaridad con respecto a éste o que el acreedor haya demandado a uno de los codeudores sólo por su parte y éste último haya convenido en ello o haya emitido sentencia condenatoria al respecto.

También en materia civil se describe la posibilidad cierta de perder la solidaridad con respecto a los intereses moratorios, réditos y frutos vencidos cuando el acreedor recibe por separado por parte de uno de los codeudores su parte de intereses sobre la deuda, más no pierde la solidaridad respecto al capital, a menos que el pago por separado haya continuado por diez años. Los efectos de la renuncia a la solidaridad por parte del acreedor con respecto a un codeudor solidario se encuentran tipificados en los artículos 1233, 1234 y 1235 del Código Civil vigente.

En torno al ordinal 4 del mismo artículo 21, el cual establece: “la interrupción de la prescripción en contra de uno de los deudores es oponible a los demás.” Para comprender su sentido y alcance es necesario conocer o recordar las nociones básicas de lo que es la interrupción de la prescripción y al respecto es importante observar los artículos 1967 y siguientes del Código Civil Venezolano.

Es por ello que se indicará en qué consiste la interrupción de la prescripción. Siendo esta “todo acto jurídico que impide el cumplimiento del plazo legal para que la posesión de una cosa o el ejercicio de un derecho se transforme en propiedad” (Cabanellas: 2000; p. 211).

Es decir, según la definición antes transcrita, es todo acto del titular de un derecho con el firme propósito de seguir ejercitándolo y dejar sin efecto el temporal abandono del ejercicio de ese derecho que le podía conducir a la extinción del mismo. (Mauricio Rodríguez: 2002; p. 267). La suspensión de la prescripción se fundamenta en causas objetivas, que están previstas en los artículos 55 al 65 del COT (2001) que regula todo en cuanto a la prescripción en el Derecho Tributario. La característica fundamental de la suspensión está en el hecho de que una vez

interrumpida comenzará a computarse de nuevo al día siguiente de aquél en que se produjo la interrupción, porque el objeto de la misma es detener el transcurso de la prescripción por algún hecho -causa objetiva- pero al cesar éste se reanuda de nuevo su curso.

Ahora bien, aclarado lo anterior, la razón de ser de esta norma está en el hecho que, en materia tributaria el interés fundamental del legislador es garantizar el pago del impuesto o el cumplimiento de la obligación tributaria y con este propósito el legislador previó que el acreedor, quien es el Estado, en sus diferentes expresiones de poder, pueda aprovechar la interrupción de la prescripción contra los demás codeudores solidarios. Es decir, la puede oponer contra ellos de forma tal que la obligación no prescriba para unos y para otros no y de este modo garantizar la totalidad del pago del impuesto como ya se había dicho.

La investigadora considera también importante señalar que el legislador en la misma disposición no hizo mención a la suspensión de la prescripción por lo que en una sana lógica, se supone que al no pautar nada sobre la misma a ésta si le es aplicable el principio de la solidaridad de que “todo lo que un deudor solidario haga en su beneficio aprovecha a los demás deudores solidarios y todo lo que un deudor solidario realice en su perjuicio no perjudica a los demás deudores solidarios” (Rodríguez: 2000; p. 333). Por tanto, la suspensión de la prescripción tampoco puede ser invocada por parte del acreedor contra los demás deudores, pues si bien es cierto que la suspensión perjudica en la prescripción de un deudor solidario, también es cierto que este daño sufrido por éste no perjudicará a los demás, en razón de este principio solidario y en éste sentido surtirá todos los efectos que señala el Código Civil al respecto.

Clasificación de los Tipos de Responsables Solidarios en el Código Orgánico

Tributario

Antes de dar inicio al desarrollo del catálogo de sujetos solidarios que se encuentran en el COT (2001) se comenzará precisando los conceptos de sujeto pasivo y responsable.

Moya (2006) señala que el sujeto pasivo es la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, sea en calidad de contribuyente o de responsable. (p. 182). Para Moya la única diferencia entre estas dos clases de sujetos pasivos es que, el contribuyente, desde el punto de vista jurídico, debe soportar la carga del tributo. Diferencia con la cual la investigadora no está de acuerdo en razón que, ambos solidariamente deben soportar el impuesto pues ambos son sujetos pasivos de la obligación tributaria, considero que la diferencia entre uno y otro es que, el contribuyente está directamente obligado por su propia situación ante el fisco; mientras que, el responsable es obligado por deuda ajena.

El Código Orgánico Tributario (2001) define el sujeto pasivo como “los sujetos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible de la obligación tributaria”. Señalando además sobre quienes debe recaer el impuesto, comenzando por las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; continua indicando a las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas del derecho le atribuyan cualidad de sujeto de derecho y finalmente se menciona las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional. Se cita a continuación la base jurídica de esta declaración:

Artículo 22: Son contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible.

Dicha condición puede recaer:

1. En personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado.

2. En las personas jurídicas y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho
3. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional

Igualmente la norma in comento presenta la definición de los responsables en su artículo 25 expresando: “los responsables son sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.”

Catálogo de Sujetos Solidarios

El artículo 28 del Código Orgánico Tributario (2001) dispone de un acumulado de siete (7) numerales que componen en forma no taxativa los sujetos responsables del pago de tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan en conjunto. Se pudo extraer además del tercer aparte del artículo 27 del mismo código otro tipo de responsabilidad solidaria por impuestos no percibidos y por lo no retenidos, igualmente del artículo 29 ejusdem se desprende otro tipo de solidaridad aquella referente a los adquirentes de fondos de comercio. A continuación se enumeran en conjunto:

1. Los padres, los tutores y curadores de los incapaces y de herencias yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.
5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sociedades; los interventores de sociedades y asociaciones.
6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.

7. Los demás que conforme a las leyes así sean calificados.

8.- Los agentes de retención y de percepción son responsables solidarios junto con el contribuyente cuando los primeros no realicen la retención o percepción correspondiente.

9. Los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.

Se debe aclarar que este catálogo se presenta de forma no taxativa pues como bien se señala en el numeral 7 del artículo 28 del COT (2001) está abierta la posibilidad a que otras leyes tributarias hagan calificaciones de otros responsables solidarios.

Incidencia de la Aplicación del Principio de la Solidaridad a los Efectos de la Recaudación Tributaria

Objetivo y Alcance de los Límites de la Responsabilidad Solidaria de Carácter Tributario

Naturaleza Jurídica de la Solidaridad en los Tributos

Partiendo del enunciado que, la responsabilidad solidaria de carácter tributario consiste en el pago de una deuda propia por cuenta ajena, se hace interesante saber hasta donde alcanza los límites de esa responsabilidad y para ello se debe partir de la determinación de la naturaleza jurídica de las obligaciones solidarias y al respecto Gonzales (2003) presenta desde tres puntos de vista esa naturaleza jurídica:

- 1) la obligación solidaria surge como garantía personal del crédito tributario
- 2) la obligación solidaria podría surgir por la materialización de un acto ilícito

3) la aplicación de la fianza a la responsabilidad solidaria. (p. 157 al 168).

En primer lugar, sin lugar a dudas, la solidaridad es una garantía personal del crédito pues el interés fundamental de la administración tributaria es que, la carga tributaria recaiga sobre el mayor número de personas posible; de modo que, así se garantizará el pago del impuesto que pudiera verse desaparecido ante la insolvencia intencional del deudor o de uno de los deudores. Más con relación a ésta posible insolvencia, nos reseña Rodríguez B. (citado por Gonzales, 2003), que la solidaridad no es el único mecanismo del que dispone la Administración Tributaria para perseguir la misma finalidad, pues bien aclara que:

... podemos encontrar una multiplicidad de medidas de tutelas enderezadas a éste fin; como son: las formas de extensión de la responsabilidad tributaria; el deber de proporcionar datos e informes a la administración financiera; el derecho de ésta a recabarlos, la posibilidad de actuar en el cobro de la deuda tributaria, por la vía del apremio, las sanciones, las liquidaciones cautelares, la retención a cuenta o incluso de la anticipación de la prestación del tributo respecto de la realización del hecho imponible, etc..(p. 158)

En segundo lugar la obligación solidaria podría surgir por la materialización de un acto ilícito, es decir, dejaría de ser una garantía personal del crédito tributario, para convertirse en un mecanismo de compensación del daño patrimonial ocasionado de forma ilícita por un tercero extraño a la relación obligatoria de carácter tributario. Explica sobre ello Gonzales (2003). que:

...la obligación de pago de una deuda tributaria ajena solamente podría estar justificada en la medida en que fuera reconducida a los esquemas de la responsabilidad civil extracontractual derivada de la lesión por tercero de un derecho de crédito. (p. 161 al 164)

Y sólo por esta razón, estaría justificada la obligación de cumplir con la deuda tributaria por parte del deudor solidario. Es decir, que el codeudor sería responsable

en el cumplimiento de la deuda en la medida que éste sujeto lesione el crédito tributario.

En tercer lugar, la aplicación de la institución de la fianza a la responsabilidad solidaria de carácter tributario tiene fuerte aceptación dentro de la doctrina Española, pues ambas presentan similitudes, tales como:

- 1) Obligación de pagar una deuda de forma accesoria a la obligación principal
- 2) Existencia de un sujeto comprometido a pagar la deuda del deudor principal.

Por tanto, no existe diferencia en cuanto a su estructura técnica, pero sí en cuanto a la aplicación conceptual. Pero, esto no impide que la naturaleza de la fianza sea de cierto modo aplicable a la solidaridad tributaria. Sin embargo, hay autores que sostienen que la fianza no debe ser aplicada a la solidaridad porque se aleja de la obligación solidaria propiamente dicha. Al respecto Rubino (1986), nos aclara: “La obligación principal y la que nace de la fianza son dos obligaciones distintas; al punto que pueden no tener la misma prestación”. (p.68)

Solidaridad Tributaria como Violación al Principio de la Capacidad Económica

Aclarada ya la naturaleza jurídica de la solidaridad en los tributos se puede pasar a conocer el alcance de esa institución y por tanto el efecto económico de la solidaridad para el obligado solidario.

Se comienza señalando que, si bien es cierto que, en las obligaciones de carácter tributario, existe la posibilidad legal de descargar la carga tributaria en otro sujeto pasivo llamado obligado solidario por disposición de la ley (Art. 20 del COT), y que esto figura como garantía personal del crédito a favor de la Administración Pública, valga decir, del Estado; también es cierto que puede existir una lesión del principio de la capacidad económica del obligado solidario por ley, si no hay un

sacrificio patrimonial del obligado principal. Es decir, si no hay una disminución en el patrimonio del contribuyente en quien realmente se verifica el hecho imponible. Esto es así en razón del principio de la justicia tributaria, pues bien lo señala Brewer, citado por Fraga (2006): "...para que no sea injusta la tributación debe adaptarse a la capacidad económica del contribuyente". (p.84). Siendo así, la iniquidad existiría en los siguientes casos: "(i) cuando la imposición excede el marco de racionalidad o razonabilidad; y (ii) cuando el gravamen despoja del patrimonio a los contribuyentes" (Fraga, 2006, p. 83).

Señala Rosembuj(1989), que "en toda estructura tributaria existe la sujeción específica de todos los que por demostrar capacidad económica evidencian el hecho imponible y en consecuencia están obligados al pago de impuestos y al cumplimiento de ciertos deberes formales" (p. 135). Resaltando siempre como característica sine qua nom la capacidad económica para posteriormente tener capacidad contributiva, una vez demostrado el hecho imponible.

Pero en algunos casos, dispone el mismo autor, dentro de esa estructura tributaria la ley dispone que el pago del impuesto sea recargado a otros sujetos pasivos, los llamados responsables solidarios y es aquí donde se presenta "una dualidad, que es considerada: "dualidad subjetiva: contribuyente de derecho y contribuyente de hecho; y dualidad objetiva: hecho imponible y hecho contributivo". (Rosembuj,1989, p. 136). Para este autor la tangibilidad del hecho imponible debe significar la verificación simultánea o posterior del hecho contributivo. Por lo que, el tributo resultaría inaplicable si el contribuyente de hecho -obligado solidario-, demuestra que, el contribuyente de derecho -obligado principal-, no tiene posibilidades de soportar la carga tributaria, es decir, no puede soportar el pago del impuesto.

El hecho que exista un sujeto pasivo que puede trasladar por disposición de la ley la carga tributaria, resulta una ventaja a favor de este y un detrimento patrimonial en contra del obligado solidario, quien deberá soportar la carga tributaria a favor del

primer sujeto, lo cual “evidencia un punto delicado en la actuación del principio de la capacidad económica”. (Rosembuj:1989;p. 137).

Se observa ahora que dice la Jurisprudencia al respecto:

“El principio de la capacidad contributiva se explica según Pérez de Ayala y Eusebio Gonzales en dos planos: 1) El jurídico Positivo; expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa vigente, y es ésta, la que define aquella capacidad y su ámbito. 2) el ético económico: denominado de justicia económica material, donde la capacidad contributiva designa la aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. En este sentido, se ha afirmado la funcionalidad constitucional de dicho principio de capacidad contributiva al entender que esta abarca todos aquellos que son esenciales a la justicia tributaria; generalidad, igualdad, equidad y proporcionalidad. Interesa aquí destacar la identidad producida entre el principio de igualdad Tamgno, Jarach, Villegas, con el de capacidad contributiva en la materia tributaria. Y esta igualdad impone en el campo tributario- y siguiendo aGonzales Calderón- no una igualdad aritmética (impuesto de capitación), sino una distribución de la carga impositiva, de acuerdo con la condición económica de los contribuyentes. **De allí que haya violación al principio de la capacidad contributiva cuando se da un trato igual a los desiguales y no se procura un trato diferencial que garantice la equidad en la repartición de las cargas públicas**”. Corte Suprema de Justicia. Corte en Pleno. Magistrado Ponente: Hilegard rondón de Sansó.

En este mismo sentido señala una Sentencia del Tribunal Constitucional Español No. 27/81 del 20 de Julio de 1981:

“la 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 ella se encuentra. La tributación según la riqueza constituye por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por imperativos de la justicia, y de allí que la capacidad económica

como fuente de imposición, forme parte de la 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”.

Ahora bien sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos solidarios por mandato expreso de la ley requerirá de un estudio más avanzado de acuerdo al nivel de responsabilidad solidaria que se tenga conforme a lo pautado en los artículos 28,29 y tercer aparte del artículo 27 del COT (2001). Por lo que deja abierta una nueva línea de investigación por cuanto que cada vez que el sistema tributario busque gravar la patrimonio de éstos con la búsqueda de riqueza donde no existe sería presunciones artificiosas del legislador, lo cual hace que se desconozca la realidad jurídica donde la norma pretende ser aplicada. Como bien se señaló anteriormente el objetivo del principio tributario sobre la capacidad económica, que contempla el artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV), es que la carga pública sea distribuida de forma equitativa según la capacidad económica del contribuyente. De modo pues que:

..cuando el sistema tributario no respeta estos postulados y se estructura sobre datos estadísticos y metas fiscales que sólo persiguen alcanzar determinado objetivo recaudatorio, al margen de la situación económica de los sujetos pasivos de la imposición, se convierten en simple y vulgar pillaje que empobrece a los ciudadanos y aplasta sus posibilidades de progreso y superación. (Fraga, 2006, p. 60).

Ahora bien cuando el COT (2001) dispone la responsabilidad tributaria solidaria sin que mida entre los obligados solidarios y los obligados principales una relación causal de culpa o intención dolosa de alguno de ellos en el cumplimiento de la obligación tributaria. Es lo que resulta injusto por cuanto se supone que por razones de lógica y justicia que sólo deberían responder solidariamente en el caso de participar en delitos tributarios junto al deudor principal. Además que, hacerlos responder por las deudas de los sujetos pasivos principales podría hacer lesionar la capacidad contributiva de los solidarios por ley.

Otras de las consideraciones a estas disposiciones solidarias es que en la norma en comento tampoco se pone de manifiesto en el capítulo de las notificaciones que una vez notificado el cobro del impuesto al obligado principal también se haga la notificación al obligado solidario a fin de que este pueda ejercer las acciones conducentes a su defensa y de este modo no generarle un estado de indefensión.

Recursos Oponibles al Estado por parte del Obligado Solidario

Partiendo del principio contenido en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario que prevé que, salvo lo contenido en los numerales del 1 al 4, los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil. Se puede determinar entonces que conforme al artículo 1224 Código Civil el codeudor solidario pueda invocar ciertas excepciones al acreedor siempre y cuando éstas le sean personales. Excepciones desde el punto de vista jurídico, que debe entenderse como la legítima defensa que ejerce el demandado frente al demandante.

Esto significa que le beneficien a él y no a los otros codeudores. Para ello, algunas de las figuras oponibles de carácter personal son: el error, la violencia y el dolo.

Artículo 1224. El deudor solidario puede oponer al acreedor todas las excepciones que le son personales; y también comunes a todos los codeudores: pero no puede oponerle las que sean puramente personales a los demás codeudores.

De igual manera ante la responsabilidad por ilícitos tributarios el artículo 85 del Código Orgánico Tributario dispone como circunstancias que eximen de responsabilidad:

- a) No haber cumplido los dieciocho (18) años
- b) La incapacidad mental debidamente comprobada
- c) El caso fortuito y la fuerza mayor
- d) El error de hecho y de derecho excusable

- e) La obediencia legítima y debida
- f) Cualquier circunstancia prevista en las leyes y aplicable a los ilícitos tributarios.

Recursos Oponibles entre Deudor Principal y el Responsable Solidario

Una vez que, el codeudor solidario paga al acreedor, libera a todos los demás para con éste. Sin embargo, no se puede dejar de lado que la prestación es debida por todos. Por tanto, quien paga se subroga en los derechos del primer acreedor, convirtiéndose en un nuevo acreedor de los deudores solidarios que al inicio eran sus codeudores. En este sentido, la consecuente obligación ya no es de tipo solidario entre los codeudores sino que tratará de una obligación mancomunada, salvo, que ellos hayan convenido lo contrario. Y estadeuda mancomunada se divide en partes iguales y el nuevo acreedor recibirá la parte proporcional de cada uno de ellos, tal como lo dispone el artículo 1225 del Código Civil.

Ahora bien, el codeudor que ha hecho el pago y se ha subrogado en los derechos del acreedor y que quiera ejercer su derecho a reintegro por las cantidades pagadas, deberá ejercer su derecho mediante la vía civil. Pudiendo fundamentar su demanda en las instituciones conocidas jurídicamente como las acciones para la protección del crédito.

Es de hacer mención que, las acciones de protección del crédito, se clasifican en:

- 1) Procedimientos de ejecución (ejecución de sentencia).
- 2) Procedimientos Conservatorios (Conservatorios preventivos y conservatorios reparatorios).

Las medidas arriba señaladas están todas contenidas en el Código de Procedimiento Civil (Artículos 523 y siguientes). La primera clasificación, según Cabanellas (2000):“la ejecución de sentencia, implica el acto de llevar a efecto lo

dispuesto por un juez o tribunal en el fallo que resuelve una cuestión o litigio”. (p141). Esto no es más que la posibilidad cierta que, a través de la ejecución de la fuerza pública, una vez existiendo sentencia favorable, el acreedor pueda tomar del patrimonio del deudor determinados bienes y hacerlos vender en subasta pública y con el resultado de ésta hacerse pagar el crédito debido.

La segunda clasificación subdividida en conservatoriosreparatorios y conservatorios preventivos. Siendolas acciones conservatorias reparatorias: la acción de simulación, la acción pauliana o mejor conocida como revocatoria y la acción oblicua. Todas destinadas a obligar al deudor a mantener en integridad su patrimonio de modo que el acreedor pueda satisfacer su crédito.

Por su parte, en la segunda clasificación, para el mismo autor entre las medidas cautelares tomadas cuando hubiere fundado temor por parte del demandante, de que la parte demandada pueda causar lesiones graves o de difícil reparación a su propio patrimonio de manera de hacer desaparecer la posibilidad de cobro de la deuda. Así tenemos que la ley prevé acciones que garantizan el crédito, entre ellas tenemos:

- 1) Embargo de bienes
- 2) Secuestro de bienes determinados
- 3) Prohibición de enajenar y gravar.

Además, para fundamentar la demanda, el acreedor también puede hacer uso del artículo 26 del Código Orgánico Tributario (2001). El cual reza textualmente así: “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades pagadas por él”.

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

El marco metodológico está referido al conjunto de procedimientos lógicos y operacionales implícitos en un proceso de investigación realizado con un lenguaje claro y sencillo en los métodos, técnicas y estrategias utilizadas por el investigador para alcanzar sus fines.

Diseño de la Investigación

Después de haber realizado un estudio teórico, de campo, analítico y comparado sobre la solidaridad en el derecho civil y en el derecho tributario, en este capítulo se procede a señalar el tipo de investigación. Tomando en consideración el planteamiento del problema y los objetivos de la investigación, el diseño de la misma se corresponde a una investigación documental, analítica, comparativa, exploratoria, explicativa y de campo, pues se trata de presentar la solidaridad en la obligación tributaria.

Principalmente la investigación es documental, ya que la misma está definida según la Universidad Pedagógica Experimental Libertador (2003), como:

“El estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medio impresos, o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor”. (p.15).

De modo pues que, esta investigación de tipo documental, se realizó a partir de la aplicación del análisis como técnica de interpretación de leyes y textos, es decir, la hermenéutica jurídica la cual como técnica facilitó la comprensión de la información, a través del método analítico y el proceso de síntesis, que permitió recabar, estudiar, analizar, simplificar y comparar la doctrina obtenida.

De igual manera, en esta investigación se efectuó una interpretación jurídica del espíritu de las instituciones legales sobre el alcance de la aplicación de las normas jurídicas y la intención del legislador, en relación con la institución de la solidaridad aplicada a los efectos de la recaudación de los impuestos.

Como en toda investigación pueden identificarse diversos tipos de estudio investigacional, dependiendo de su enfoque y la clasificación que derive de ella no es excluyente por tanto, el presente trabajo no sólo fue de tipo documental sino que también de campo. Lo cual según Arias (2003): es “aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios)” (p. 31). Y en este sentido, se desprende que la presente investigación es de campo, debido a que los datos obtenidos fueron tomados directamente de la realidad práctica de los profesionales tributaritas.

Nivel de la Investigación

El nivel de la investigación trata sobre la profundidad con que se aborda un tema, Méndez (1993). En atención a esto, la investigación se clasifica de acuerdo a su naturaleza y de aquí se puede determinar que la presente investigación es exploratoria y explicativa. Exploratoria en el sentido que, es un estudio que tiene un soporte documental reciente y está basada en la obtención y análisis de documentos y trabajos previos en la esfera nacional e

internacional; así como de la obtención de datos primarios en la realidad, a través del uso de la técnica de la entrevista. También es una investigación exploratoria ya que indaga sobre un fenómeno que no ha sido muy estudiado y por tanto su información actual es escasa.

Población y muestra

La toma de la muestra para esta investigación cualitativa no tuvo parámetro definido pues cambiaría la naturaleza de la investigación cualitativa, en razón que, la población y la muestra obedecen a características intencionadas y en consecuencia no se diseña estadísticamente su medición y el estudio que se llevó a cabo fue muy específico. Se ha determinado como muestra de esta investigación expertos en tributos, contadores, abogados, contribuyentes y estudiantes del postgrado en ciencias contables.

En este orden de ideas, “se trata de buscar una muestra que sea comprensiva..., pero haciendo énfasis en los casos más representativos y paradigmáticos y explotando a los informantes claves (personas con conocimientos especiales, estatus y buena capacidad de información)” (Martínez: 2000; p.54). De modo que, con esta unidad de análisis se pudieran obtener mayores ventajas para el objetivo que persigue la investigación.

Técnicas e instrumentos de recolección de datos

Las técnicas de recolección de datos son “las distintas formas o maneras de obtener la información... y los instrumentos los medios materiales que se emplean para recoger y recabar la información” (Arias: 1999; p. 53). De acuerdo a esto la investigación se apoyó en datos de tipo documental y de campo, es decir, técnicas de fichaje para referencias bibliográficas y

hemerográficas a través de la elaboración de fichas como herramienta de tal técnica. Y de igual modo, se implementó la técnica de la entrevista.

Es un trabajo de investigación que ameritó la observación bibliográfica, obtención de material por medio de internet propio al ámbito del derecho civil y tributario referida a la solidaridad, conformada por trabajos previos al tema tratado en el desarrollo de esta investigación, pero específicamente desarrollados en la esfera internacional. Por tanto fue información recabada de especialistas en la materia. También implicó principalmente, la revisión de la normativa jurídica vigente en materia de solidaridad en el Código Orgánico Tributario del año (2001) en su artículo 21 y de los artículos que se hayan en el Capítulo II, Sección IV titulada “*De las obligaciones solidarias*” del Código Civil Venezolano vigente.

Otros de los instrumentos de recolección utilizados en esta investigación, fue la entrevista, la cual según Palella y Martins (2006): “es una técnica que permite obtener datos mediante un diálogo que se realiza entre dos personas cara a cara: el entrevistador investigador” y el entrevistado; la intención es obtener información que posea éste último” (p.130). Según estos autores la ventaja de la entrevista está en que son los mismos actores quienes proporcionan los datos relativos a sus conductas, opiniones, deseos y expectativas, en fin, informaciones que, por su misma naturaleza es imposible obtener desde afuera”

En esta investigación se utilizó la técnica de la entrevista estructurada, empleándose una guía de entrevista específica. El cual consistió en un cuestionario de diez (10) preguntas previamente elaboradas por la investigadora.

Validez y confiabilidad del Instrumento

Para que los resultados de las investigaciones sean consistentes, la recolección de datos debe cumplir con dos características básicas; validez y confiabilidad (Munich y Angeles: 1998; p. 54). De modo pues que, para cumplir con estos dos elementos se utilizó la técnica de validación que consiste en el “juicio de expertos”. En consecuencia se empleó: (1) experto en contenido (un especialista en derecho tributario), (1) experto en metodología, (1) experto en el área de lenguaje y un (1) experto en estadística. En razón de esto se les suministró el trabajo investigado, con el fin de que estos conocieran previamente el contenido del mismo. Lo cual consistió en: la presentación del título del trabajo, los objetivos planteados en la investigación, el planteamiento del problema, el material a utilizar en la revisión documental, las observaciones analíticas a las leyes vinculantes en el desarrollo del mismo, la guía de entrevista; así como, las conclusiones a las que se llegó y las recomendaciones con el fin de evaluar la pertinencia y claridad de las mismas.

Sistema de variables

Un sistema de variables se puede definir como todos aquellos elementos que puedan medir, controlar y estudiar una investigación. Algunos autores como Kerlinger (citado por Palella y Martins. 2006), señala que una variable es “una propiedad capaz de adoptar diferentes valores”. (p. 78)

Para Hernandez (2006) “una variable es una propiedad que puede fluctuar y cuya variación es susceptible de medirse u observarse” (p.213). El sistema de variables de la presente investigación se desarrollo mediante un cuadro, donde se especifican los indicadores y los instrumentos utilizados para llevar a cabo la medición.

CAPITULO IV

ANALISIS DE CONTENIDO

Después de haber realizado un estudio teórico y analítico sobre la solidaridad civil y tributaria, en este capítulo se procedió a un estudio comparado entre las disposiciones del Código Civil y el Código Orgánico Tributario a los fines de dar cumplimiento con el logro de los objetivos específicos; de igual modo se desarrolló una comparación entre éstas últimas disposiciones y unas del Código de Comercio. Esta parte esta dividida en dos fragmentos. Pero, ambos constan de semejanzas y diferencias que están presentes en ese tipo de solidaridades. La finalidad de dicho estudio es establecer una visión global y a la vez precisa de los elementos vinculados a la solidaridad entre una y otra ley. Por otra parte, se procedió a la recopilación de opiniones de expertos o especialistas tributarios para que a través de la técnica de la entrevista, se pudiera alcanzar el último objetivo planteado, la determinación de las consecuencias jurídicas del principio de la solidaridad tributaria.

La técnica de la entrevista se redujo a una simple conversación sobre el tema objeto de estudio en la presente investigación, ya que de este modo se permitió conocer realidades poco conocidas para la investigadora.

En el objetivo 1, referido a la caracterización de las bases teóricas y legales de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario, se desarrollaron las teorías y conceptos sobre la solidaridad llegando a ofrecer como aporte un análisis de la normativa vigente aplicable a la solidaridad en el derecho civil y en el derecho tributario, de este último específicamente del artículo 21 del COT en sus cuatro numerales. Así mismo la presentación de un catálogo de sujetos solidarios.

En el objetivo 2 referido a identificación de la naturaleza de la aplicación del principio de la solidaridad a los efectos de la recaudación, se efectuó un estudio de la procedencia de la naturaleza jurídica de la solidaridad tributaria.

En el objetivo 3, referido a la determinación de las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa, se llevó a cabo un estudio sobre la solidaridad tributaria como una violación al principio de la capacidad económica de los obligados solidarios, finalmente se hizo una presentación de los recursos oponibles por parte del obligado solidarios frente al Estado y a sus codeudores.

Comparación de las Disposiciones del Código Civil en cuanto a la Solidaridad en Materia Mercantil y Tributaria

Similitudes y Diferencias entre la Solidaridad del Derecho Común y la Solidaridad Tributaria

Similitudes

- 1) Pluralidad de deudores y un solo acreedor
- 2) Todos los deudores están obligados al cumplimiento de una misma prestación
- 3) El acreedor puede exigir el pago total de la deuda a cualquier deudor y cualquier deudor puede ser constreñido al pago total de la deuda.

Diferencias de forma

- 1) En el derecho civil la solidaridad surge por convenio entre las partes o por ley, es decir, por pacto expreso, por acuerdo voluntario de las partes, o por disposición de la ley. Por tanto, “no hay solidaridad entre acreedores ni deudores, sino en virtud de pacto expreso o disposición de la Ley” (Art. 1223 CCV); mientras que, en el derecho tributario, la solidaridad sólo viene por disposición de la ley y es así como lo pauta el artículo 20 del Código Orgánico Tributario (2001) cuando nos señala que:

Artículo 20: Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible, en los demás casos, la solidaridad debe estar expresamente establecida en este Código o en la ley.

Así mismo, se encuentra ratificado en el artículo 28 numeral 7 del mismo código, cuando se prevé que existe responsabilidad solidaria por tributos multas y accesorios derivados de bienes que administran, reciban o dispongan todos aquellos que conforme a las leyes así sean calificados.

2) En el derecho civil es indistinto el sujeto activo, acreedor del pago de la obligación; en el Derecho tributario el sujeto activo por excelencia es el Estado.

3) En el derecho civil encontramos indistintamente obligaciones solidarias activas y obligaciones solidarias pasivas; en el derecho tributario por lo general siempre encontraremos obligaciones solidarias pasivas -pluralidad de sujetos deudores obligados frente a un solo acreedor, el Estado. La obligación tributaria de esta naturaleza subsiste en razón de la responsabilidad subsidiaria que existe por ley-.

4) En el derecho civil el sujeto acreedor y el sujeto pasivo se encuentran en un mismo plano de igualdad uno frente a otro; en el derecho tributario no ocurre del mismo modo ya que el Estado se encuentra en un plano de superioridad con respecto al sujeto pasivo. Esto es así en razón de que el Estado como detentador del poder tributario es quien crea y exige el tributo; mientras que en materia civil el sujeto activo y el sujeto pasivo si se encuentran en un plano de igualdad sencillamente porque entre ambos existe correlatividad de derechos y obligaciones en caso de cumplimiento e incumplimiento.

Diferencias de fondo

En cuanto a los efectos de la solidaridad tributaria prevista en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario con respecto a los efectos del Código Civil:

1) En el derecho civil el cumplimiento de la obligación por parte de uno de los codeudores libera a todos los demás para con el acreedor; en el derecho tributario el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás.

2) En el derecho civil la remisión o condonación a uno de los codeudores solidarios no libera a los demás, a menos que el acreedor lo declare así; por el contrario en el derecho tributario la remisión o exoneración de la obligación si libera a todos los demás codeudores a menos que el beneficio haya sido concedido a determinada persona.

3) En el derecho civil es posible la renuncia a la solidaridad por parte del acreedor respecto a uno de los codeudores; mientras que en el derecho tributario no es válida la renuncia a la solidaridad.

4) En el derecho civil las causas de interrupción y de suspensión de la prescripción que existen respecto a uno de los codeudores no pueden ser invocadas contra los otros obligados solidarios; mientras que en el derecho tributario la interrupción de la prescripción en contra de uno de los deudores es oponible a los demás.

Similitudes y Diferencias entre la Solidaridad del Derecho Común y la Solidaridad Mercantil

Similitudes

La solidaridad en el derecho cambiario presenta características generales análogas a las obligaciones solidarias civiles, las cuales en palabras de Pisani (2006) son:

- 1) Pluralidad de deudores
- 2) Obligados a una misma cosa

- 3) Libre elección por parte del acreedor respecto del deudor constreñido al pago
- 4) Pago por la totalidad (in solidum)
- 5) El pago efectuado por uno libera a los otros deudores frente al acreedor. (p. 14).

Diferencias

1) En el derecho civil, la solidaridad surge por pacto expreso o por disposición de la ley; en el derecho mercantil la solidaridad o bien se presume o es determinada literalmente en la ley. Así se tiene para el primer caso de presunción solidaria lo determina el artículo 107 del Código de Comercio:

“En las obligaciones mercantiles se presume que los codeudores se obligan solidariamente, si no hay convención contraria...”

En el segundo caso de solidaridad cambiaria por disposición de ley lo ratifica el artículo 455 ejusdem cuando pauta: “Todos los que hayan librado, endosado o hubieren sido avalistas en una letra de cambio, están obligados a la garantía solidaria a favor del portador”. En este sentido Pisani (2006) aclara sobre esta norma que, “tal vez el derecho cambiario ha querido excluir la aplicación del pacto en contrario establecido en el artículo 107, que excepciona la presunción principista de solidaridad pasiva ante la eventual convención contraria.”

2) En el derecho civil los codeudores solidarios están obligados a cumplir con una misma prestación, sin embargo, esto no contraría la posibilidad de que cada uno se obligue en un modo distinto de modo que, habiendo varios deudores obligados a pagar un mismo capital, unos pueden comprometerse a pagar el capital y los intereses y otros nada más el capital. Pero, en principio es que cada deudor se obliga por una misma causa, es decir, todos deben la misma cosa. El artículo 1222 del CCV dispone:

“La obligación puede ser solidaria tanto en el caso de que los deudores estén obligados cada uno de manera diferente, como en el de que el deudor común se encuentre obligado de manera diferente para con cada uno de los acreedores”

Ahora bien, en el derecho cambiario para Pisani (2006): “cada signatario se obliga por una causa distinta: el fundamento de la emisión, de la aceptación, de los diversos endosos...Vale destacar causa distinta (venta, arrendamiento, préstamos, depósito, etc.)” (p. 13)

3) En materia civil una vez que se ha hecho el pago por cualquiera de los codeudores solidarios, éste libera a todos los demás incluyéndolo a él mismo para con el acreedor. De modo que, a éste con respecto a los demás le queda un derecho de repetición, es decir, el derecho a exigir de los demás deudores el pago que el hizo pero, en este sentido, la deuda que tienen los demás con respecto a él es por la cuota proporcional que le corresponde a cada uno en dicha deuda. Esto es así por vía del artículo 1225 del CCV el cual lo expresa así:

“Salvo disposición o convención en contrario, la obligación solidaria se divide en partes iguales entre los diferentes deudores o entre los diferentes acreedores”

En materia mercantil para Dominici, (citado por Pisani, 2006): “..el derecho cambiario presenta en doctrina una solidaridad imperfecta”, en razón de que en el derecho tributario “la repetición procede *in integrum* entre los diversos obligados hasta llegar al dueño del negocio. En cambio para Pisani indica que, en el derecho civil la deuda puede dividirse proporcionalmente entre cada deudor. (p. 14).

Consecuencias Jurídicas del Principio de Solidaridad en Materia Tributaria

Para dar cumplimiento al tercer objetivo específico planteado en la investigación, referido a la determinación de las consecuencias jurídicas derivadas de la aplicación del principio de la solidaridad, se hizo necesario el análisis del grado de conocimiento que poseen los contribuyentes y obligados solidarios en cuanto a ello, para lo cual se utilizó la técnica de la entrevista, empleándose la guía de la entrevista.

En el Código Orgánico Tributario, el legislador dispone de una serie de normativas jurídicas que permiten establecer la solidaridad entre los sujetos vinculados en una deuda tributaria, específicamente en los artículos 20 y 21 ejusdem. Además en otros artículos de la norma in comento se señala de manera específica quienes pueden ser sujetos de responsabilidad solidaria tributaria, ya sea de manera directa o subsidiaria; más no se estudia a profundidad lo que implica jurídicamente tal solidaridad. Siendo ésta una modalidad de las obligaciones la cual establece una relación directa, inmediata y obligatoria entre las partes, y de aquí su importancia en la responsabilidad del cumplimiento de la obligación solidaria de carácter tributario. La solidaridad resulta un tema de gran impacto en el estudio de las obligaciones, ya que es un estudio complejo pero a la vez de gran utilidad práctica especialmente en el ejercicio de la profesión del contador público. Pues en los últimos años se ha visto como éstos profesionales en el cumplimiento de sus funciones como asesores de los contribuyentes han comprometido su responsabilidad solidaria junto a éstos y han sido objeto de sanciones por parte de la administración tributaria y en algunos casos por el derecho penal, con restricción de libertad por la comisión solidaria de ilícitos tributarios.

En atención a lo antes expuesto, se presenta a continuación el cuadro resumen de la información obtenida de la aplicación de la guía de entrevista. Se realizó la presentación de la información a través de gráficos y luego se finaliza con el análisis de cada uno de los ítems.

Como se observa en la tabla anterior, para dar respuesta al ítem 1 de la guía de entrevista, sobre el conocimiento de la solidaridad jurídica, el 100% de la muestra utilizada manifestó no conocerlo.

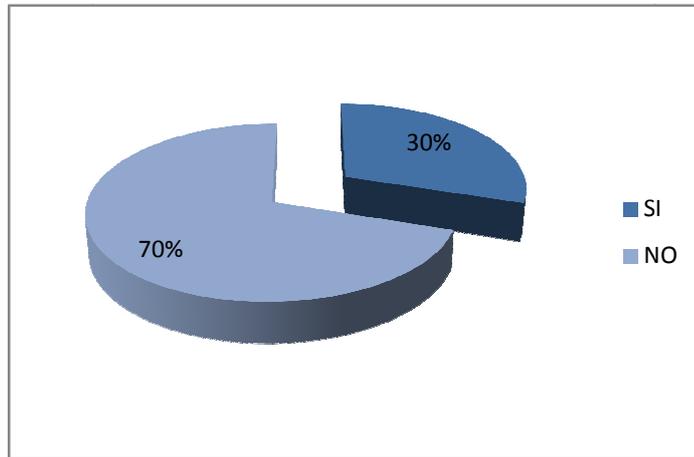


Gráfico 1. Opinión de los expertos en el área tributaria, en relación al grado de conocimiento de solidaridad jurídica

En opinión de un experto, el conocimiento de la solidaridad, es un término que en general incumbe a los especialistas del derecho y muy poco a los comerciantes, contribuyentes o a quien propiamente se halle incurso en situaciones de tal naturaleza. En todo caso, nunca estará demás estudiar a lo que a ello se refiere el Código Orgánico Tributario y el Código Civil.

En relación al ítem 2 de la guía de entrevista, que pregunta si ¿ha sido usted o su contribuyente objeto de una responsabilidad solidaria tributaria? el 100% de los entrevistados respondieron negativamente. Ante tal afirmación, en opiniones de expertos en la materia se debe a que o bien es cierto no haber estado incursos en obligaciones solidarias o a la poca implementación de recursos que expliquen de que trata la solidaridad. En otros casos al contribuyente no le interesa y paga coactivamente por la presión administrativa y en consecuencia existe intimidación del contribuyente en conocer acciones administrativas de defensa.

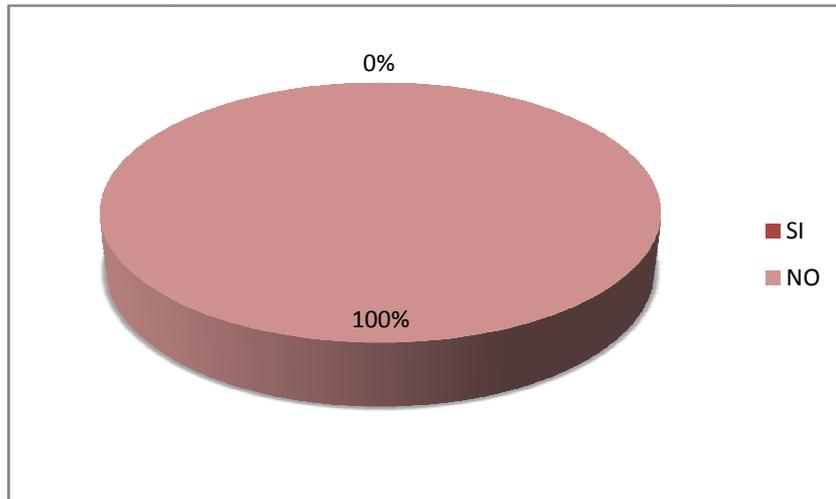


Gráfico 2. Opinión de los expertos, en relación al grado de conocimiento a si creen que el COT prevé de forma clara cómo tratar la solidaridad en los tributos.

En relación al ítem 3 de la guía de entrevista, el 100% de los entrevistados expertos respondieron que en el Código Orgánico Tributario no está establecido de forma clara en qué consiste la solidaridad, ni como garantizar los derechos de aquellos que no están obligados de forma principal al pago de la deuda tributaria. Por lo que en opinión de estos expertos estudiosos del área fiscal señalan que necesariamente deben remitirse al Código Civil; y a lo que pauté al respecto la jurisprudencia de reciente data. Lo cual, hace un trabajo de indagación más difícil para aquellos que apenas se inician en el estudio de nociones complejas como; remisión, condonación, renuncia y prescripción de deudas solidarias.

En los ítems 5,6, 7 y 8 de la guía de entrevista, acerca del conocimiento de las consecuencias jurídicas de la solidaridad tributaria y de los medios de defensa ante situaciones de esta naturaleza, el 100% de los encuestados respondió negativamente. En opinión de los expertos uno de los problemas que presenta los contribuyentes es que, la mayoría de los sujetos involucrados en obligaciones solidarias desconocen los medios de defensa aplicables a esta institución y puede obedecer justamente a la falta de información básica en el estudio del tema.

Sin embargo, cuando se procedió a preguntar en el ítem 9, si han solicitado asesoría en materia de solidaridad tributaria al colegio de Contadores públicos, el 10% de los entrevistados respondieron afirmativamente y el 90% respondieron negativamente.

CAPITULO V

CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Las líneas desarrolladas en esta investigación tuvieron por objeto desarrollar lo esencial de la solidaridad aquello que resulta imprescindible conocer, exponiendo los aspectos esenciales de las obligaciones solidarias en el Código Civil vigente y en el Código Orgánico Tributario.

Es una investigación con la cual se pretendió dejar claras las bases de las obligaciones solidarias para aquellos que pretendan iniciarse en el estudio del derecho tributario en materia de solidaridad. Razón por la cual era importante disponer de un trabajo que contribuyese a develar los elementos característicos y analíticos de la solidaridad en la obligación tributaria, determinándose sus efectos jurídicos; así como las semejanzas y diferencias solidarias entre las diferentes disciplinas jurídicas: civil, mercantil y tributaria.

Debido a que sobre el desarrollo esencial del tema investigado hubo poca información y escasa regulación sobre solidaridad tributaria que permitiese cimentar las bases del estudio contenido, al no considerarse esto como objeto de investigación pudiese conllevar a repercusiones tributarias por la falta de esclarecimiento sobre el tema. De manera que el desarrollo básico era necesario para poder llevar a los futuros estudiosos del tema una mejor y mayor comprensión sobre la solidaridad en los tributos. Por tanto, de los resultados obtenidos de la investigación se puede inferir que:

1) En principio si no se tiene un conocimiento jurídico previo o nociones de obligaciones solidarias en el derecho civil, escasamente se podrá comprender la solidaridad tributaria. Lo cual hace necesario el estudio de varias nociones jurídicas, en razón de que presentan en su regulación claras diferencias entre unas y otras.

2) El poco conocimiento obedece, entre otras razones, a cierta normativa muy puntual, es decir, escasa regulación referente al tema estudiado.

3) Los sujetos involucrados en este tipo de obligaciones no deben limitar su conocimiento e información a algunos artículos del Código Orgánico Tributario, ni a las consultas jurídicas; sino que es necesario que tengan un conocimiento básico de la información solidaria. De modo que, conozcan cual será luego su campo de acción para la defensa de sus intereses.

4) El poco conocimiento de la solidaridad tributaria es lo que hace que se menoscabe el derecho del codeudor solidario a contribuir en el pago de la obligación tributaria en la medida de su capacidad económica.

5) La mayoría de los sujetos involucrados en obligaciones solidarias desconocen los medios de defensa aplicables a esta institución y puede obedecer justamente a la falta de información básica en el estudio del tema.

Recomendaciones

1) Es importante señalar que el estudio de la solidaridad en materia de obligaciones tributarias, es fundamental a la hora de brindar una buena asesoría tributaria.

2) El conocimiento de los elementos esenciales de la solidaridad permitirá a cada codeudor solidario saber el límite y alcance de su responsabilidad y de este modo planificar su defensa y cumplimiento en la obligación.

3) La administración tributaria en principio debería demostrar la capacidad contributiva del obligado solidario antes de hacerle el requerimiento del pago para no lesionar el principio de la capacidad económica.

4) Consideramos que la situación del codeudor solidario en materia tributaria, en cuanto a la subrogación, debe implicar en principio una persecución contra el contribuyente (deudor principal) y en su defecto, y sólo en el caso del fracaso en el cobro de la deuda contra ese obligado principal se podrá ir contra el obligado solidario.

5) La Administración Tributaria con el ánimo de evitar una indefensión entre los codeudores solidarios debe notificar del acto resolutorio donde se declara la responsabilidad solidaria a cada uno de los sujetos obligados, no sólo para que ejerciten sus acciones de defensa; sino para que confronten la legitimidad de la deuda tributaria requerida.

6) Para Valle y Escobar (2008): el responsable sustituto es el único que se encuentra en “lugar del contribuyente”, es decir, es el único que debería desplazar al contribuyente en la obligación tributaria y se convierte en el único obligado frente al fisco, tanto en prestaciones formales como materiales vinculadas con la obligación tributaria.

7) Es importante mantener informadas a las personas involucradas con las solidaridades en las obligaciones tributarias, específicamente en cuanto a la normativa legal civil y fiscal; y a su vez las propias personas deben buscar los medios adecuados para obtener tal información.

8) Es importante que tanto la administración tributaria, como las instituciones educativas a nivel universitario desarrollen cursos y talleres especiales o trípticos donde desplieguen la responsabilidad que implica la solidaridad tributaria.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arias, F. (2003) **El Proyecto de Investigación. Guía para su elaboración.** (3era Ed.) Caracas: Editores Episteme.

Betti, E. (1969). **Teoría General de las Obligaciones.** Revista de Derecho Privado. Madrid- España.

Cabanellas de las Cuevas, G. (2.000). **Diccionario Jurídico Elemental.** Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires-Argentina.

Código Orgánico Tributario. Comentado. (2002). Ediciones Juan Garay. Caracas- Venezuela.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Ediciones la Piedra. Caracas- Venezuela.

Fraga Pittaluga, L. (2.006). **Principios Constitucionales de la Tributación.** Editorial Torino. Caracas-Venezuela.

Gonzales Ortiz. D. (2003). **La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español.** Servicio de publicaciones de la Universidad de Valencia. España

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). **Metodología de la investigación.** (4ta.ed.) México: Editorial Mc Graw-Hill.

- Martínez, M. (2000). **La nueva investigación cualitativa etnográfica en educación. Manual Teórico Práctico.** (3era.ed) México: Trillas.
- Méndez. C. (1993) **Metodología. Guía para Diseños de Investigación en Ciencias Económicas, Contables Administrativas.** México. Editorial McGraw-Hill.
- Moya Millán, Edgar, J. (2.006). **Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario.** Editorial Mobilibros. Caracas-Venezuela.
- Münich, L. y Ángeles E. (1998). **Métodos y técnicas de investigación.** Editorial Trillar, S.A, México.
- Ortolán, M. (1976), **Instituciones de Justiniano.** Edición bilingüe con una nota previa sobre Justiniano y las Institutas. Buenos Aires- Argentina.
- Parella Stracuzzi, S., Martins Pestana, F., (2006). **Metodología de la investigación cuantitativa.** (2da. Ed.). Fondo Editorial de la Universidad Pedagógica Experimental Libertador. Caracas- Venezuela.
- Rodríguez Ferrara, M. (2.002) **Introducción al Derecho de Obligaciones.** Editores Ventana Legal. Mérida- Venezuela.
- Rosembuj, T. (1989). **Elementos de Derecho Tributario II.** Madrid- España.
- Rubino, D. (1968) **Obligazioni alternative, in solido, divisibili e indivisibile.** Zanichelli Soc. Editorial del Foro Italiano. Bologna-Roma.
- Pisani Ricci, María A. (2006). **Letra de Cambio.** Editorial Gráficas León C.A. Caracas-Venezuela.

- López, Juan (1992) **Los deberes de información Tributaria**. Marcial Pons. Instituto de Estudios Fiscales. España.
- Ossorio, Manuel. (2001) **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta CA. Caracas- Venezuela.
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador. (2003). **Manual de Trabajo De Grado de Especialización, Maestría y Tesis Doctorales. Vice-rectorado de Investigación y Postgrado. Manual de Trabajos de Grado**. Caracas- Venezuela.
- Valle Billingham, A. y Escobar Rozas, F. (2008). **La Responsabilidad Tributaria por la Adquisición de activos en el marco de Operaciones de reorganización societaria**. Revista No. 36. Editores: Asociación Civil Ius Et Veritas. Perú- Lima.
- Villegas H. (1999). **Curso de Finanzas y Derecho financiero y Tributario** (3era Ed.) Ediciones Depalma. Buenos Aires- Argentina.
- Venezuela. **Código Civil**. Tomado de la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 2990 del 26 de Junio de 1982
- Venezuela. **Código de Comercio**. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 475 de fecha 21 de diciembre de 1955.
- Venezuela. **Código de Procedimiento Civil**. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 4.209 de fecha 18 de septiembre de 1999

Venezuela. **Ley de impuestos sobre sucesiones, donaciones y demás ramos conexos.** Tomado de la Gaceta Oficial Extraordinaria No. 5.391 de fecha de 22 de Octubre de 1999.

ANEXOS

ANEXO

A. Registro de observación documental

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA
SOLIDARIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA**

Autora: Silvia Moreno

Tutora: Belkis Albarran

Mérida, Abril 2011

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 1

Documento: Código Orgánico Tributario

Objetivo Específico N° 1: Caracterizar las bases teóricas y legales de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 2

Documento: Código Civil Venezolano

Objetivo Específico N° 1: Caracterizar las bases teóricas y legales de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 3

Documento: Solidaridad Jurídica

Objetivo Específico N° 2: Identificar la naturaleza de la aplicación del principio de la solidaridad a los efectos de la recaudación y medios de defensa.

Disposiciones y Procedencia

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 4

Documento: Capacidad jurídica y económica

Objetivo Específico N° 2: Identificar la naturaleza de la aplicación del principio de la solidaridad a los efectos de la recaudación y medios de defensa.

Disposiciones y Procedencia

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 6

Documento: Código Civil

Objetivo Específico N° 3: Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 7

Documento: Código de Procedimiento Civil

Objetivo Específico N° 3: Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa.

Disposición	Normativa	Art.	Descripción

Observaciones:

REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL N° 8

Documento: Jurisprudencias

Objetivo Específico N° 3: Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa.

Sala	Sentencia N°	Descripción

Observaciones:

ANEXO

B. Entrevista

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA
SOLIDARIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA**

Trabajo Especial de Grado, para optar al título de Especialista en Tributos.
Mención: Rentas Internas.

Autora: Silvia Moreno

Tutora: Belkis Albarran

Mérida, Abril 2011

PRESENTACIÓN

La siguiente entrevista tiene como objetivo recolectar información que permita analizar los efectos de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria. La información suministrada será utilizada solo para dar cumplimiento a los objetivos de investigación que se plantean en el trabajo de investigación, el cual se titula **“Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria”**, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, integrante del Postgrado en Ciencias Contables, área Rentas internas, Mención: Tributos Nacionales de la Universidad de los Andes.

De la veracidad y la objetividad con que ustedes, expertos y estudiantes de la materia, respondan a las preguntas contempladas en este instrumento, dependerá la validez y confiabilidad de los resultados, y que los mismos constituyan un aporte para este estudio.

Gracias por su colaboración.

Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado

Investigadora

GUIA DE ENTREVISTA APLICADA

Objetivo General: Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad efectos de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria.

Objetivo Específico N° 3: Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria y medios de defensa.

1. ¿Sabe usted qué es la Solidaridad Jurídica?

Si _____ No _____

2.- ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de una responsabilidad solidaria en materia de tributos?

Si _____ No _____

3. En su opinión ¿Cree usted que el COT prevé de forma clara cómo tratar la solidaridad?

Si _____ No _____

4. En su opinión ¿Cuándo entra en juego el sujeto llamado responsable solidario?

Si _____ No _____

5. ¿Sabe usted qué consecuencias jurídicas hay en la solidaridad tributaria?

Si _____ No _____

6. ¿Sabe usted cómo puede defenderse en el caso de ser responsable por solidaridad jurídica tributaria?

Si _____ No _____

7. ¿Sabe usted que en materia de tributos la renuncia a la solidaridad no es válida como medio de defensa?

Si _____ No _____

8. En caso de tener un codeudor solidario ¿Se encuentra usted preparado para ejercer acciones en contra de él y contra la Administración Tributaria?

Si _____ No _____

9. ¿Ha solicitado asesoría en materia de solidaridad tributaria al Colegio de Contadores?

Si _____ No _____

10. ¿Sabe usted que la interrupción de la prescripción es oponible a los demás codeudores solidarios?

Si _____ No _____

Fecha:
Tiempo en la ocupación actual:
Profesión:

Gracias por su colaboración

ANEXO

C. Formatos utilizados para la evaluación y validación de los instrumentos de recolección de información

REPUBLICA BOLIVARIANA DE VENEZUELA
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS

VALIDEZ DE LOS INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE
INFORMACIÓN DEL TRABAJO TITULADO:

**ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA
SOLIDARIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN
TRIBUTARIA**

Autora: Silvia Moreno

Tutora: Belkis Albarran

Mérida, Abril 2011

Mérida, _____ de _____ de 2010

Ciudadano(a)

Presente.-

Estimado(a) Licenciado(a):

Tengo a bien dirigirme a usted, en la oportunidad de saludarle y al mismo tiempo solicitarle su valiosa colaboración como experto en el área de _____, para validar los instrumentos de registro de observación directa y guía de entrevista, a ser aplicados en el trabajo de investigación titulado: **“Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria”**, el cual es presentado para optar al grado de Especialista en Rentas Internas, Mención Tributos Nacionales.

Por lo anterior expuesto, solicito su atención para que lleve a cabo la evaluación del contenido, de los instrumentos y si éstos se ajustan a los objetivos formulados. Para efectuar la evaluación y validación de la entrevista y fichas de registro, se anexa al presente escrito una hoja de observaciones y recomendaciones para la evaluación de criterios y presentación del instrumento, claridad en la redacción, relevancia del contenido y factibilidad de la aplicación, con una escala evaluativa de: Excelente, Bueno y Regular y Deficiente.

La validez de los registros de observación se obtiene revisando la coherencia que tiene la identificación de cada una de las celdas con cada una de las secuencias de acción que contiene.

La validez de la guía de entrevista, se consigue observando la coherencia que tiene las preguntas con el objetivo. También se anexa para la evaluación de las preguntas de la guía de entrevista, un cuadro con la escala evaluativa de: inclusión, modificación o eliminación del ítem, con el fin de aplicar las correcciones si son necesarias o en todo caso, la eliminación del ítem. Por otra parte, cada instrumento contiene una escala para que emita su apreciación cualitativa sobre la presentación de los mismos.

Su ayuda y colaboración servirá de base para la optimización del proceso de recolección de datos y posterior análisis de la información.

Agradeciéndole de antemano su perceptibilidad y loable labor en pro de la formación y capacitación de los estudiantes de postgrado.

Atentamente,

Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado

Participante de la 12da Cohorte del postgrado en ciencias contables.
Mención Tributos Nacionales

Anexos: Objetivos de la investigación, Sistema de variables, Guía de entrevista, Registro de Observación y Hojas de Evaluación.

CUADRO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUIA DE ENTREVISTA

Ítems	Escala Evaluativa			Observaciones	Recomendaciones
	Incluir	Modificar	Eliminar		
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DE LA GUIÁ DE ENTREVISTA

Criterio de Evaluación	Apreciación Cualitativa
	Excelente Bueno Regular Deficiente
Presentación del instrumento	
Claridad en la redacción de los ítems	
Relevancia del contenido	
Factibilidad de la aplicación	

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

FORMATO PARA LA EVALUACIÓN DEL REGISTRO DE OBSERVACIÓN

Criterio de Evaluación	Apreciación Cualitativa
	Excelente Bueno Regular Deficiente
Presentación del instrumento	
Claridad en la redacción	
La identificación de cada una de las celdas es coherente con cada una de las secuencias de acción que contiene el registro	
Existe coherencia perfecta del contenido	

Apreciación cualitativa:

Observaciones Generales:

ANEXO

D. Validación de los expertos

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
MÉRIDA – VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____
valido los instrumentos de medición en el trabajo de grado titulado: “**Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria**”, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, titular de la cedula de identidad n° V.- 15.516.592, para optar al grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2011.

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
MÉRIDA – VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____
valido los instrumentos de medición en el trabajo de grado titulado: “**Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria**”, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, titular de la cedula de identidad nº V.- 15.516.592, para optar al grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2011.

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
MÉRIDA – VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____
valido los instrumentos de medición en el trabajo de grado titulado: “**Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria**”, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, titular de la cedula de identidad n° V.- 15.516.592, para optar al grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2011.

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
MÉRIDA – VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____
valido los instrumentos de medición en el trabajo de grado titulado: “**Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria**”, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, titular de la cedula de identidad n° V.- 15.516.592, para optar al grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2011.

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTOS. MENCIÓN: RENTAS INTERNAS
MÉRIDA – VENEZUELA

VALIDACIÓN

En mi carácter de experto en el área de _____
valido los instrumentos de medición en el trabajo de grado titulado: “**Análisis de la aplicación del principio de la solidaridad en el cumplimiento de la obligación tributaria**”, presentado por la Abg. Silvia Karina Moreno Maldonado, titular de la cedula de identidad n° V.- 15.516.592, para optar al grado de Especialista en rentas Internas, Mención Tributos.

Hago constar que dichos instrumentos cumplen con los requisitos y meritos suficientes para ser aplicados en la investigación y ser sometidos a la presentación pública y evaluación respectiva.

En la ciudad de Mérida, a los _____ días del mes de _____ del año 2011.

Validado por: _____ C.I: _____

Profesión: _____

Lugar de Trabajo: _____

Cargo que desempeña: _____

Firma: _____

Cuadro N° 2

Resumen de los resultados de aplicación de la guía de entrevista

ITEM O PREGUNTA	SI	NO
1. ¿Sabe usted qué es la Solidaridad Jurídica?	30%	70%
2. ¿Ha sido usted o su contribuyente objeto de una responsabilidad solidaria en materia de tributos?	0%	100%
3. En su opinión ¿Cree usted que el COT prevé de forma clara cómo tratar la solidaridad?	0%	100%
4. En su opinión ¿Cuándo entra en juego el sujeto llamado responsable solidario?	0%	100%
5. ¿Sabe usted qué consecuencias jurídicas hay en la solidaridad tributaria?	0%	100%
6. ¿Sabe usted cómo puede defenderse ante el caso de ser responsable por solidaridad jurídica tributaria?	0%	100%
7. ¿Sabe usted que en materia de tributos la renuncia a la solidaridad no es válida como medio de defensa?	0%	100%
8. En caso de tener un codeudor solidario ¿Se encuentra usted preparado para ejercer acciones en contra de él y contra la Administración Tributaria?	0%	100%
9. ¿Ha solicitado asesoría en materia de solidaridad tributaria al Colegio de Contadores?	10%	90%
10. ¿Sabe usted que la interrupción de la prescripción es oponible a los demás codeudores solidarios?	0%	100%

Fuente: Moreno M. (2011). Entrevista aplicada a expertos tributarios y estudiantes del posgrado en ciencias contables.

Cuadro 1
Sistema de variables

Objetivos Específicos	VARIABLES	Indicadores	Instrumentos
Caracterizar las bases teóricas y legales de la solidaridad en el Código Civil y en el Código Orgánico Tributario.	-Solidaridad en la obligación tributaria -Efectos Legales Efectos jurídicos	-Conceptos -Artículos del Código Civil Venezolano - Artículos del C.O.T	-Registro de Observación Documental (R.O.D) -Análisis e interpretación
Identificar la naturaleza de la aplicación del principio de la solidaridad a los efectos de la recaudación y medios de defensa.	-Responsabilidad Solidaria -Capacidad Económica -Capacidad Contributiva -Medios de defensa	-Conceptos -Principios Constitucionales y legales que legitiman la potestad fiscalizadora y principios Constitucionales y legales que legitiman la protección del codeudor solidario	-R.O.D -Fichas Bibliográficas, citas. Análisis e interpretación
Determinar las consecuencias jurídicas del principio de solidaridad tributaria	Semejanzas y diferencias entre la solidaridad en el ámbito civil, mercantil y tributario. Consecuencias jurídicas de la solidaridad tributaria.	Conocimiento de la normativa jurídica del CCV -En elementos de Fondo y forma	-R.O.D Análisis e interpretación Guía de entrevista

FUENTE: Moreno (2010)