

---

# NOCIONES DE LA SOLIDARIDAD TRIBUTARIA EN VENEZUELA

---

## **Moreno Maldonado, Silvia**

Especialista en Derecho Tributario, mención: Rentas internas FACES-ULA. Participante de La Especialización en Derecho del Trabajo y La Seguridad Social, GILOG-FACES-ULA. Activista independiente de Derechos Humanos. Abogada adscrita al Colegio de Abogados del estado Mérida- Venezuela. Facilitadora de talleres de declaración sucesoral en la Dirección de Cultura y Extensión ULA DIGECEX. Supervisora de créditos hipotecarios de la Caja de ahorro del Colegio de Abogados del Estado Mérida, Auditoría de Estado del Archivo General de Estado; Procuraduría. Abogado sustanciador en Unidades de Auditoría.

**E-mail:** silviamoreno2011@gmail.com.

**Recibido:** 28-10-2020

**Revisado:** 13-03-2021

**Aceptado:** 06-05-2021

## RESUMEN

El objetivo de este trabajo es abordar la solidaridad en la obligación tributaria, en cuanto al efecto jurídico y económico que esta tiene sobre los contribuyentes, especialmente aquellos calificados como sujetos pasivos y como "responsables solidarios" en el cumplimiento de la obligación fiscal. El problema planteado es la poca regulación que existe en el Código Orgánico Tributario (COT) sobre el principio de solidaridad y, por tanto, se requiere hacer referencia expresa al Código Civil Venezolano (CCV) para determinar los efectos jurídicos del mismo. La metodología consistió en realizar un estudio teórico-analítico sobre la responsabilidad solidaria tanto en el ámbito civil, como en el tributario y mercantil. Se utilizó para ello la revisión, análisis e interpretación de documentos y la técnica de fichaje. Entre los resultados y conclusiones relevantes están: la revisión del concepto de solidaridad y de las disposiciones jurídicas aplicables en el derecho civil y tributario, lo cual constituyó el elemento básico para comprender el sentido y el alcance que ello implica en la tributación. Luego, se examinó la naturaleza jurídica de la solidaridad tributaria, la diferencia entre la definición de "sujeto pasivo" y "responsable solidario". Como productos se presentan: un catálogo de sujetos solidarios; el objetivo y alcance de los límites de la solidaridad tributaria; los recursos oponibles al Estado por parte del deudor solidario y de este hacia sus co-deudores, una vez hecho el pago; finalmente, se presentan unas breves comparaciones entre solidaridad en el derecho civil, mercantil y tributario.

**Palabras clave:** Solidaridad, obligación tributaria solidaria, sujetos pasivos, responsables solidarios.

## NOTES ON TAX SOLIDARITY IN VENEZUELA

### ABSTRACT

*This research analyses solidarity in tax obligation, in terms of the legal and economic effects that it has on taxpayers; especially those qualified as passive subjects liable in the compliance of tax obligation. The methodology used was a theoretical-analytical study on solidarity responsibility in both the civil and tax and commercial areas. Review, analysis and interpretation of documents, as well as the elaboration of data sheets were used. The review of the concept of solidarity and of the legal provisions applicable in civil and tax law is among the relevant results and conclusions; this constituted the basic element to understand the meaning and scope that this implies in taxation. Then, we examined the legal nature of tax solidarity, the difference between the definition of "taxpayer" and "jointly liable person". As byproducts, a catalog of solidarity subjects, the objective and scope of the limits of tax solidarity, the remedies opposable to the State by the joint debtor and the latter towards their co-debtors, once the payment has been made are offered. Finally, there are brief comparisons between solidarity in civil, commercial and tax law.*

**Key words:** *solidarity, responsibility in tributary solidarity, passive subjects, joint liability.*

## 1. INTRODUCCION

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. Sin embargo, existe escasa regulación en materia tributaria sobre la solidaridad en el derecho tributario venezolano. Prueba de ello, es que la única disposición normativa que se refiere a la solidaridad no define la noción, si no que, la delega expresamente al Código Civil Venezolano (CCV), tal como lo pauta el artículo 21 del Código Orgánico Tributario (COT, 2001, p 9): "Los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil..." Esto es así, con excepción de algunos de sus numerales referidos a la liberación, remisión, renuncia y la interrupción de la prescripción en las deudas solidarias, los cuales se encuentran en contraposición a los principios de la solidaridad propiamente dicha.

Una de las causas por las cuales no se conoce la obligación solidaria en los tributos es que "las obligaciones son una disciplina objeto de estudio de los abogados" (Rodríguez, 2002) y esto limita el conocimiento que pudieran aplicar los asesores de la obligación fiscal y por supuesto a todos aquellos nominados por el COT como sujetos pasivos de la obligación tributaria y en consecuencia, pueden verse involucrados en una responsabilidad solidaria junto a los contribuyentes, pudiendo ser sancionados por la Administración Tributaria y en algunos casos por el derecho penal, con restricción de libertad, por la complicidad involuntaria en la comisión de ilícitos tributarios.

Es necesario conocer que en el mundo de la tributación encontramos siempre dos clases de sujetos. Por una parte, el Estado, quien en virtud de su poder imperativo estatal 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 exige al deudor cumplir determinada prestación para con el Estado, prestación que está supeditada a una posible sanción,

por incumplimiento. Dentro de esta 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 estos dos últimos sujetos para con el Estado.

En razón de lo dicho anteriormente, en esa dinámica de la tributación existen interrogantes sobre dicha solidaridad, tales como: ¿En qué consiste la solidaridad? ¿Qué elementos inciden en ella? ¿Qué tratamiento se le da en materia tributaria? Y, en consecuencia, se hace necesario un estudio doctrinario en cuanto a la naturaleza y los elementos determinantes de esa obligación solidaria, para luego comprender las demás nociones que contempla el mencionado artículo 21 del COT; así como sus consecuencias, por lo menos en lo que concierne al derecho tributario.

## 2. Desarrollo

### 2.1. Antecedentes:

En Venezuela no hay un pleno conocimiento de los elementos y principios que inciden en la solidaridad tributaria, pues no es un tema que haya sido estudiado en profundidad. Sin embargo, hay jurisprudencia patria que se pudo obtener como antecedentes a nivel nacional; así tenemos, la sentencia de la sala política administrativa del Tribunal Supremo de Justicia (TSJ) de fecha 01-08-2.017 . Magistrado ponente: Marco Antonio Medina Salas. La cual expresa el alcance de la responsabilidad solidaria, lo más resaltante de la sentencia fue la declaración de responsabilidad solidaria de los directores, gerentes y administradores y demás representantes de la contribuyente en los siguientes términos:

- 1) La sala sostiene en reiterada jurisprudencia que la Administración Tributaria puede exigir el cumplimiento del pago al contribuyente o responsable solidario de manera indistinta.
- 2) Que la calificación de responsabilidad solidaria viene dada por la vinculación

directa entre el sujeto pasivo sobre el cual se verificó el hecho imponible y aquel que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éstos.

- 3) En sentencia No. 01162 de fecha 31-08-2004, citada en la sentencia indicada ut supra, se sostiene que en la solidaridad regulada tanto en el COT como en el Código Civil, el obligado solidario está al lado o junto al contribuyente, de modo que la Administración puede legítimamente exigir el cumplimiento de la misma al uno o al otro de manera indistinta o conjunta, es decir, a cualquiera de los dos obligados por igual.
- 4) En cuanto a la decisión de este particular de la sentencia, resultó procedente lo alegado por la representación fiscal en cuanto al vicio de falso supuesto de derecho por errónea interpretación y falsa aplicación de la ley del año 1994 por parte del tribunal de instancia.

Entre los trabajos publicados sobre la obligación solidaria en la esfera internacional se encuentra el de Gonzales, (2003), titulado "*La Figura del Responsable Tributario en el Derecho Español*"; en él se analiza el concepto del responsable tributario, mas no se limita a la definición, ni al estudio estructural de la obligación tributaria solidaria; sino que analiza en 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 los siguientes:

- 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, y cuyo cumplimiento no genera entre el responsable tributario y el sujeto pasivo un vínculo de reciprocidad.
- 2) Determinación del principio de subsidiaridad 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, por lo demás: 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 extra contractual, derivada de la lesión por tercero de un derecho de crédito.

Rosembuj (1999), en su trabajo: "Elementos de derecho tributario II", considera al representante como responsable tributario. Este sujeto pasivo (representante) es analizado a la luz de la importancia que tiene como no residente, cuando realiza 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 rendimiento de las sociedades. El representante o el pagador, según proceda, responden del ingreso de la cuota correspondiente a los rendimientos; cuya gestión, tengan encomendado o asuman, a efectos fiscales. La previsión de estos sujetos, 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 subsiguiente persecución que tendría que realizar la Hacienda Pública Española de los bienes del deudor, aun en jurisdicción extranjera. De todo lo anterior, los principales resultados obtenidos fueron:

- 1) La responsabilidad trata de una co-obligación 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.

Valle y Escobar (2008) en su trabajo : *“La responsabilidad solidaria tributaria por la adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria”*, estudian uno de los supuestos sobre los que opera la responsabilidad solidaria en la esfera fiscal, específicamente en materia de adquisición de activos en el contexto de operaciones de reorganización societaria. Para estos autores la responsabilidad solidaria surge cuando se adquiere el activo y/o el pasivo de una empresa. Sin embargo, ellos señalan que 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. Esto último eleva los costos de transacción, desincentivando la realización de operaciones de reorganización societaria que podrían resultar muy

beneficiosas. Lo más resaltante de esta investigación fue:

- 1) Encontrar un equilibrio óptimo entre el interés del acreedor tributario, para poder iniciar acciones las 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 su necesidad de reducir los costos de transacción, a fin de que los recursos escasos sean adquiridos por quienes más los valoran.

Dentro del conocimiento jurídico acumulado acerca de la solidaridad tributaria en Venezuela como objeto de estudio, no se han encontrado antecedentes, pues aunque, se ha escrito sobre la obligación tributaria o relación jurídica tributaria en Venezuela, no existen estudios teóricos específicos sobre la responsabilidad solidaria en dicha relación jurídica.

## 2.2. Definición de la Obligación Tributaria y de la Obligación Solidaria

Según el artículo 13 del COT (2011): La obligación tributaria surge entre el Estado, en las distintas expresiones de Poder Público, y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Señala la norma además que se trata de una relación de carácter personal, aunque su cumplimiento se garantiza con una garantía real o con un privilegio. Es decir, que se paga con la entrega de una cosa o con dinero líquido y exigible. De igual forma, Moya (2006) comparte el mismo criterio y nos presenta esta obligación tributaria como: “Obligaciones de dar (pagar el tributo), de hacer (declarar una renta o impuesto), basada en el poder de imposición del Estado” .

Por lo antes descrito, se puede afirmar que la obligación jurídica tributaria, presenta los siguientes elementos: **Sujeto activo:** tipificado en el COT (2.001) en el Artículo 18: “es sujeto de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.” De la norma transcrita se desprende que el Estado en

los diversos niveles territoriales del Poder Público (Nacional - Estatal - Municipal) es acreedor de la prestación pecuniaria. En la obligación tributaria el sujeto activo por excelencia es el Estado.

**Sujeto pasivo:** tipificado en el COT (2001) 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 trascrita, 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:** tipificado y definido en el COT (2001) en el artículo 36: “el supuesto de hecho, cuya realización del acto origina o da nacimiento a la obligación tributaria.” Por otra parte existen autores que señalan que se trata de un hecho que solo por voluntad de la ley tiene efecto jurídico. El supuesto de hecho, trata de un hecho jurídico, en virtud del cual la acción está regulada por el derecho.

**Materia Imponible:** referido al aspecto económico. Es decir, a los bienes que soportan el impuesto. Moya (2006) se refiere a ésta 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 el gravamen a liquidar, una vez deducida las exenciones y deducciones legales. Hay quienes señalan que es esta la cifra neta que sirve para aplicar la tasa en el cálculo del impuesto. También se considera la base de medición del tributo.

Por su parte la obligación solidaria existe: 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 el 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. (Artículo 1221 del Código Civil Venezolano).

De la definición legal transcrita se infiere que las obligaciones solidarias se subdividen en solidaridad activa y solidaridad pasiva; contemplando la primera, la existencia de varios acreedores y la segunda, la existencia de varios deudores. En el primer caso, cualquier acreedor puede demandar la totalidad del pago a cualquiera de los deudores solidarios; en el segundo caso, cualquier deudor puede pagar la deuda absoluta al acreedor.

Los elementos esenciales que permitirán determinar la existencia de una obligación solidaria y sus efectos se encuentran contemplados en el artículo 1221 del CCV. Estos elementos característicos que se desprenden de la norma en cuestión son los siguientes:

- 1) Pluralidad de sujetos, bien sea en solidaridad activa o solidaridad pasiva.
- 2) El deber de cumplir con una misma prestación. Es decir, todos los deudores están obligados a una misma cosa.
- 3) Cualquier acreedor puede exigir el pago íntegro de la deuda a cualquier deudor y cualquiera de estos últimos puede ser constreñido al pago total de esa deuda.

Así mismo, de la norma mencionada se infiere el siguiente efecto jurídico derivado del pago de la obligación solidaria, a saber:

- 1) El pago hecho por uno solo de los deudores liberta a los otros codeudores solidarios.
- 2) Habiendo varios acreedores, el pago hecho por uno solo de los deudores lo liberta para con todos los demás acreedores. De modo pues que, con este pago se extingue la obligación.

En palabras de Rodríguez (2000, pp. 334-335), el efecto que produce el pago de la deuda solidaria sería del tenor siguiente:

Al pagar cualquiera de los deudores el objeto debido, la obligación se extingue. Esto implica que ya ningún acreedor, aun los que no han recibido su parte



de la obligación (existiendo solidaridad activa), nada tiene que reclamar válidamente a ningún deudor; así como que todos los deudores quedan liberados frente al deudor común. Pero como se parte del principio de que la obligación corresponde a todos los deudores y no solamente al que hizo el pago, el deudor que pagó se convierte en acreedor de sus codeudores solidarios. Esta nueva obligación no es solidaria sino mancomunada y, de este modo, el deudor que pagó no puede reclamar de los otros codeudores sino la parte de cada quien; partes que se presumen iguales a menos que se haya convenido lo contrario. Igual sucede con el acreedor que recibe el pago. Este ve satisfecho su crédito por lo que respecta a su parte, pero se convierte en deudor mancomunado de los otros acreedores por la parte de cada uno de ellos.

Ahora bien, en el Derecho Tributario doctrinariamente hablando, 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, hace remisión al código civil y así lo dispone el artículo 21 del COT en su inicio cuando nos señala:

“Los efectos de la solidaridad son los mismos que en el Código Civil (...)”

### **2.3. Naturaleza Jurídica de la responsabilidad solidaria 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 dónde alcanzan los límites de esa responsabilidad y para ello se debe partir de la determinación de la naturaleza jurídica de las obligaciones solidarias; 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. (González, 2003, pp. 157-168)

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 garantiza el pago del impuesto que pudiera verse desaparecido ante la insolvencia intencional del deudor o de uno de los deudores. Más con relación a esta posible insolvencia, nos reseña Rodríguez, B (citado en Gonzales, 2003, p. 158) 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 encaminadas a este 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 de apremio, las sanciones, las liquidaciones cautelares, la retención a cuenta o incluso [por vía] de la anticipación de la prestación del tributo respecto de la realización del hecho imponible, etc. (...).

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 extra contractual derivada de la lesión por tercero de un derecho de crédito” (Gonzales,,

2003, pp. 161-164) Solo 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 este 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. Sin embargo, esto no impide que la naturaleza de la fianza sea de cierto modo aplicable a la solidaridad tributaria. No obstante 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” (Rubino, 1986, p.68)

#### **2. 4. Disposiciones jurídicas aplicables a la responsabilidad solidaria en Venezuela**

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 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 no se plasmarán textualmente, salvo aquellas que por su interés sean necesarios para comprender la materia objeto de estudio. Posteriormente el CCV 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 solo una disposición normativa que precisa los efectos de la solidaridad, la cual se encuentra tipificada en el Título II Capítulo III titulado: “Del sujeto pasivo” Artículo 21, el cual reza textualmente así:

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”.

#### **2. 5. Diferencia entre contribuyente y el responsable solidario**

Moya (2006) señala como “sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, en calidad de contribuyente o de responsable” (2006, 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 no se está de acuerdo en razón que ambos solidariamente deben soportar el impuesto, pues ambos son sujetos pasivos de la obligación tributaria; por tanto, se considera 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 y, por ende, trae acción de regreso con respecto al deudor principal.

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”; y por “responsable”, aquellos sujetos que sin tener el carácter de contribuyente están obligados por ley al pago de la deuda por razón de su vinculación a la obligación fiscal. El COT especifica además, los sujetos sobre quienes debe recaer el impuesto, comenzando por las personas naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado; continúa indicando a las personas jurídicas y a los demás entes colectivos a los que otras ramas del derecho atribuyan calidad de sujeto de derecho y, finalmente, nos menciona las entidades o colectividades que contribuyan una unidad económica, dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional. Cito 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.”

### 2.5.1. Catálogo de sujetos solidarios

El artículo 28 del COT 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 los 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 herencia yacentes.
2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivo 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 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 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, está abierta la posibilidad a que otras leyes tributarias hagan calificaciones de otros responsables solidarios.

## 2.6. Recursos Oponibles al Estado por parte del obligado solidario

Los recursos que pueden ser invocados como medios de legítima defensa ante la Administración Tributaria y proceden, son los siguientes: El Recurso Jerárquico, el Recurso Contencioso Tributario y el Recurso de Revisión. De igual manera también podrá emplearse el Amparo Tributario.

El Recurso Jerárquico es un recurso de mero trámite administrativo que tiene el sujeto pasivo para impugnar actos de la Administración Tributaria de efectos particulares, que determinen tributos, apliquen sanciones o afecten en cualquier forma sus derechos.

Las disposiciones jurídicas aplicables al recurso mencionado, se encuentran contempladas en el COT, Título V, Capítulo II, bajo el título: "Del Recurso Jerárquico" El cual contempla catorce (14) artículos o disposiciones que van del número 242 al 255. En los mismos se observan quiénes podrán impugnar dichos actos de la Administración, en qué casos no procederán, la forma de interponer el recurso, los plazos, forma de suspender los actos, el lapso de admisión de los recursos y causas de inadmisibilidad, entre otros.

Por su parte, el Recurso Contencioso Tributario está contemplado en el Título VI, Capítulo I, bajo el título: "Del Recurso Contencioso Tributario" y contempla treinta (30) disposiciones normativas que van del

artículo 259 al 288. El recurso trata de un procedimiento judicial para recurrir contra actos de efectos particulares que pueden ser objeto de impugnación mediante recurso jerárquico, sin necesidad del previo ejercicio de dicho recurso, contra los mismos actos mencionados anteriormente; cuando habiendo mediado recurso jerárquico éste hubiese sido denegado tácitamente conforme al artículo 255 del COT, y finalmente contra resoluciones en las cuales se deniegue total o parcialmente el recurso jerárquico, en los casos de actos de efectos particulares. Mediante el articulado anteriormente señalado se podrá observar cómo se emplea el recurso aun sin haber agotado la vía administrativa, en qué casos no procede, forma de interponer el recurso, los plazos, las causas de inadmisibilidad, apelaciones, lapso probatorio, sobre los informes de las partes y la sentencia, entre otros.

El Recurso de Revisión, contemplado también en el Código Tributario, en el Título V, Capítulo III, contempla tres (3) disposiciones normativas que van del artículo 256 al 258. Este recurso va contra actos administrativos firmes, es decir después que medie una sentencia y solo se debe presentar en los siguientes casos: cuando aparecen pruebas esenciales para la resolución del asunto y las mismas no estaban disponibles para el momento de la tramitación del expediente; cuando la resolución estuvo influenciada por actos fraudulentos, sobornos, cohecho, en documentos-testimonios declarados falsos y cualquiera de estos cuando consten en sentencias judiciales definitivamente firmes. El lapso de interposición de este recurso para el caso del numeral 1 del artículo 256, cuando se haya tenido noticia de la existencia de pruebas que pudieran cambiar la decisión de la resolución; y en el caso de los numerales 2 y 3 del mismo artículo, será dentro del plazo de tres (3) meses siguientes a la fecha de las sentencias a las que se refieren los mencionados numerales.

Ahora, partiendo del principio contenido en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario que prevé que, salvo lo contenido en los numerales 1 al 4, los efectos de la solidaridad son los mismos establecidos en el Código Civil, podemos determinar

entonces que conforme al artículo 1224 Código Civil el codeudor solidario puede oponer o invocar ciertas excepciones al acreedor siempre y cuando éstas le sean personales; tales excepciones, desde el punto de vista jurídico, deben entenderse como la legítima defensa que ejerce el demandado frente al demandante. Esto significa que le benefician a él y no a los otros co-deudores. Por ejemplo, en el caso de que el deudor principal haya actuado deliberadamente con la intención de causar un daño a otro; es decir, ha incumplido con su obligación y esto no es más que una actuación dolosa. 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: el no haber cumplido los dieciocho (18) años; la incapacidad mental debidamente comprobada; el caso fortuito y la fuerza mayor; el error de hecho y de derecho excusable; la obediencia legítima y debida y cualquier circunstancia prevista en las leyes y aplicable a los ilícitos tributarios.

## 2.7. Recursos oponibles entre el deudor principal y el responsable solidario

Una vez que, el codeudor solidario paga al acreedor, libera a todos los demás para con este. Sin embargo, no se puede olvidar que la prestación es debida por todos. Por tanto, en palabras de Rodríguez, (2002): “quien paga se subroga en los derechos del primer acreedor, convirtiéndose en un nuevo acreedor de los deudores solidarios que en un principio fueron sus codeudores” (p. 525)

En este sentido, la consecuente obligación ya no es de tipo solidario sino mancomunada. Salvo, que ellos hayan convenido lo contrario, pero no siendo así,

la deuda 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 para Rodríguez (2002) 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, en la primera clasificación: “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” (Cabanellas, 2000, p. 141)

En palabras de Rodríguez (2002): la ejecución de la sentencia es la posibilidad cierta que, a través de la ejecución de la fuerza pública, existiendo sentencia favorable, el acreedor pueda tomar del patrimonio del deudor determinados bienes y hacerlos vender en subasta pública y con el resultado hacerse pagar el crédito debido. La segunda clasificación esta subdividida en conservatorios reparatorios y conservatorios preventivos; siendo las acciones conservatorias reparatorias: la acción de simulación, la acción pauliana o 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. (*op. cit.* pp. 221-241).

En relación con la segunda clasificación,

para el mismo autor, entre las medidas preventivas están las cautelares, empleadas 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 que hiciera desaparecer la posibilidad de cobro de la deuda. Son acciones que garantizan el crédito, entre ellas tenemos: el embargo de bienes; el secuestro de bienes determinados y la prohibición de enajenar y gravar.

Por otro lado, además del Código Civil, el acreedor puede fundamentar su demanda en el artículo 26 del Código Orgánico Tributario (2001). El cual reza textualmente: “El responsable tendrá derecho a reclamar del contribuyente el reintegro de las cantidades pagadas por él”.

## 2.8. Comparación de las disposiciones de la solidaridad civil, mercantil y tributaria

### Similitudes y diferencias entre la solidaridad civil 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 la 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” (artículo 1223 CCV) mientras que, en el derecho tributario, la solidaridad solo viene por disposición de la ley y es así como lo pauta el artículo 20 del Código Orgánico Tributario cuando nos señala que: “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”.

- 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 en los diversos niveles del Poder Público.
- 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, es decir, 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 la 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 está 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 (COT) 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, sí 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 civil 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, p.14) 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.

#### 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 que 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 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 es una excepción a 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, el 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, p. 13-14): “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.)”

- 4) En manera civil una vez que se ha hecho el pago por cualquiera de los



codeudores solidarios, este libera a todos los demás incluyéndolo a él mismo para con el acreedor. De modo que, a este con respecto a los demás le queda un derecho de repetición. Es decir, el derecho a exigir de los demás deudores el pago que él 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 (s/f): “..el derecho cambiario presenta en doctrina una solidaridad imperfecta” en razón de que en el Derecho Mercantil la repetición procede *in integrum* entre los diversos obligados hasta llegar al dueño del negocio. En cambio, Pisani (2006, p. 14) indica que en el derecho civil la deuda puede dividirse proporcionalmente entre cada deudor.

### 3. REFLEXIONES FINALES

Sobre el desarrollo esencial del tema investigado hubo poca información y escasa regulación sobre solidaridad tributaria que permitiese cimentar las bases del estudio contenido; sin embargo, se logró un desarrollo básico para poder llevar a los futuros estudiosos del tema a una mejor y mayor comprensión sobre la solidaridad en los tributos. Por tanto, los resultados obtenidos de la investigación fueron los siguientes:

Se estableció un conocimiento básico de los elementos esenciales de la solidaridad que permitirá saber el límite y alcance de la responsabilidad solidaria en el cumplimiento en la obligación fiscal. De igual manera, se hizo un breve planteamiento sobre la naturaleza jurídica de la solidaridad tributaria, que doctrinariamente no se ha escrito al respecto, por lo menos en Venezuela, además se creó un catálogo de sujetos solidarios, de carácter no taxativo, en base al análisis crítico de las normas tributarias contenidas en el Código Orgánico Tributario.

Por otra parte, se plantea a la Administración Tributaria demostrar la capacidad contributiva del obligado solidario antes de hacerle el requerimiento del pago para no lesionar el principio de la capacidad económica, considerando que para autores como Valley Escobar: 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. Por tanto, se consideró 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 solo en el caso del fracaso en el cobro de la deuda contra ese obligado principal, se podrá ir contra el obligado solidario.

Finalmente, se plantearon unas breves comparaciones y diferencias, de fondo y forma, entre las disposiciones jurídicas aplicables en Venezuela en el derecho civil, mercantil y tributario.

### 4. REFERENCIAS

Cabanellas, G. (2012) *Diccionario Jurídico Elemental*. Buenos Aires, Argentina: Heliasta.

- Código Civil de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria No.2990, 26 de junio de 1982
- Código de Comercio de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 475, 21 de diciembre de 1955.
- Código de Procedimiento Civil de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria No. 4.209, 18 de septiembre de 1999.
- Código Orgánico Tributario. Comentado (2002). Caracas, Venezuela: Ediciones Juan Garay
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).Caracas, Venezuela: Ediciones la Piedra.
- Gonzales, D (2003). *La figura del Responsable Tributario en el Derecho Español*. Valencia, España: Servicio de publicaciones de la Universidad de Valencia.
- Moya, E., J. (2006). *Elementos de Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Caracas; Venezuela: Monolibros.
- Pisani, M. (2006). *Letra de Cambio*. Caracas, Venezuela: Gráficas León.
- Rodríguez, M. (2002). *Introducción al Derecho de Obligaciones*. Mérida, Venezuela: Editores Ventana Legal.
- Rosembuj, T (1989). *Elementos del Derecho Tributario II*. Madrid, España:
- Rubino, D. (1968) *Obligazioni alternative, in solido, divisibili e indivisibile*. Bologna; Roma: Editorial del Foro Italiano
- Sentencia de la Sala Político Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia de fecha 01-08-2.017*. Magistrado Ponente: Marco Antonio Medina Salas.
- Valle, A. y F. (2008). *La Responsabilidad Tributaria por la Adquisición de activos en el marco de operaciones de reorganización societaria*. Revista No.36. Lima, Perú: Editores: Asociación Civil Ius Et Veritas.