

CONSIDERACIONES SOBRE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN VENEZUELA

(Considerations about the legal tax relationship in Venezuela)

Recibido: 01/02/13 Aprobado: 29/03/13

Maya Marín, Francisco Antonio

Maya Marín Contadores Públicos, S.C. Venezuela

fmaya@mayamarin.com.ve

Guerrero Govea, Fabiola

Universidad del Zulia, Venezuela

fayoquerrero@gmail.com

RESUMEN

La relación existente entre el Estado y los ciudadanos remonta épocas antiguas, donde se le exigía la contribución para el pago de los gastos de la monarquía, con el desarrollo del hombre moderno nace la Relación Jurídica Tributaria, donde esta representa la personificación tanto de la potestad de imposición como del deber de contribución, mejor conocidos y aceptados como Sujeto Activo y Sujeto Pasivo, a través de las distintas acepciones, en tal sentido se analiza esta relación a la luz del ordenamiento jurídico venezolano, enmarcada en una investigación de tipo documental, mediante la observación directa y aplicándola hermenéutica jurídica y teniendo como bases fundamentales la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), jurisprudencia patria y de la doctrina tanto nacional como extranjera, se determinó en esta investigación la génesis de la Relación Jurídica Tributaria a través de los actores intervinientes, Sujeto activo, Sujeto Pasivo en sus distintas posiciones, contribuyente solidario, contribuyente Responsable, de igual forma la Relación Jurídica Tributaria descubre fundamentada en el hecho imponible, siendo esta la raíz de la tributación a cualquier nivel, bien sean impuestos, tasas o contribuciones. Igualmente la base imponible, significa representación monetaria del hecho imponible la cual será objeto de un tratamiento fiscal para una determinación de un tributo a pagar.

Palabras claves: Relación Jurídica Tributaria; Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Hecho imponible, Base Imponible.

ABSTRACT

The relationship between the state and citizens back ancient times, where the contribution was required to pay the cost of the monarchy, with the development of modern man born customs relationship where this represents the epitome of both power imposition of the duty of contribution, better known and accepted as an active and passive subject, through the different meanings, in this sense we analyze this relationship in light of Venezuelan law, framed in a documentary research by direct observation and applying legal interpretation as fundamental bases and taking the Constitution of the Bolivarian Republic of Venezuela (1999), Tax Code (2001), jurisprudence and doctrine homeland both



domestic and foreign, in this investigation it was determined the genesis of customs relationship through the players involved, active subject taxpayer in its various positions, solidarity taxpayer, taxpayer Responsible equally customs relationship is based on the taxable event, this being the result of the taxation any level, whether taxes, fees or contributions. Also the tax base means the taxable monetary representation which will be subject to tax treatment for a determination of a tax liability.

Keywords: Legal tax relationship; active subject, taxpayer Taxable, Taxable Base.

INTRODUCCIÓN

Desde el mundo antiguo existía una relación entre dos individuos, en la cual uno de ellos exigía el pago de sumas de dinero para el mantenimiento de la monarquía y por el otro se encontraban los individuos obligados a cancelarlos, donde si éstos se negaban al del pago de la obligación impuesta podían ser penados hasta con la propia vida, con la evolución de la sociedad, la lucha histórica del hombre por la defensa de sus derechos civiles, políticos, económicos y hasta sociales, ha traído como consecuencia que la relación jurídica entre el Estado y los ciudadanos paulatinamente se haya ido mejorando.

No obstante, es importante señalar que la cultura occidental muestra a un ciudadano que sigue actuando bajo la coerción, ya no de la monarquía sino de la ley, y no por convicción propia acerca del deber de coadyuvar en la satisfacción de las necesidades públicas. Dicho fenómeno es muy propio de sociedades contemporáneas, donde muchas veces el hombre cumple alguna obligación, supeditado al elemento perjudicial producido por la posible sanción.

Por otra parte, cabe destacar que en toda relación jurídica tributaria- se requiere de la presencia de dos sujetos a saber: por un lado el Estado como acreedor y por el otro el particular o contribuyente como el deudor.

En otras palabras, para que exista una relación jurídica se requiere la multiplicidad de sujetos, el activo como sujeto a quien le corresponde el poder de exigir el pago de una suma adeudada a título de tributo, cuya calificación jurídica es de acreedor que por regla general será el Estado; y por el otro lado, el sujeto deudor quien debe soportar en su patrimonio la salida de una suma de dinero a título de tributo.

METODOLOGÍA

El tipo de investigación en esta investigación se encuentra definido por el contenido que se aborda, resultando una investigación documental. En razón de ello el tipo de investigación se estructura por la complementariedad tratándose de una investigación documental bibliográfica, donde se analizó desde una perspectiva determinista al asumir un cuadro categorial que orienta la investigación.

Por lo antes expuesto, en aras de reconocer, analizar y profundizar la relación jurídica tributaria en el ordenamiento jurídica venezolano, se requirió previamente la observación directa de los diferentes documentos, leyes, jurisprudencias y doctrinas referidas a la



relación jurídica tributaria.

Algunas de las fuentes de información fueron: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), jurisprudencia patria y de la doctrina tanto nacional como extranjera, entre otros instrumentos documentales.

De las fuentes antes descritas, se tomaron las orientaciones consideradas de mayor utilidad para efectuar el estudio y se realizó una descripción de las notas. El método más adecuado para dicha investigación fue el deductivo, ya que la interpretación de leyes, sentencias y documentos referentes a la determinación de la relación jurídica tributaria, impusieron la necesidad de una lógica formal como condición al proceso.

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria parte de su naturaleza de la relación de derecho, lo que implica la igualdad de la posición jurídica del sujeto activo (Estado) u otra entidad a la que la ley le atribuye el derecho creditorio, y la del sujeto pasivo (Deudor) o responsable del tributo y se identifica con una obligación de dar, a pesar de las obligaciones accesorias que este contrajese.

Según Moya (2009), la relación jurídica tributaria no existe como tal, considera que ésta es una obligación de dar (pagar el tributo) y de hacer (declarar una renta o impuesto), y está basada en el poder que ejerce el estado en su poder de imperio.

De igual forma Giuliani (1993), expresa que la relación de orden jurídica que se establece entre el estado aunado a los particulares constituye la obligación tributaria, tanto de contenido único como variado, también considera que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, además en un concepto más amplio la relación jurídica-tributaria (rapporto guridico d'imposta), vendría a ser el género y la otra la especie.

Por su parte Villegas (2007), conceptualiza la relación jurídica tributaria como el vínculo jurídica obligacional que se traba entre el fisco como sujeto activo que pretende el cobro de algún tributo, y por otra parte un sujeto pasivo el cual está obligado consecuentemente al pago del mismo.

Asimismo Jarach (2007), expresa que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como un objeto principal la denominada relación jurídica tributaria, pero ponen en relevancia la relación jurídica tributaria principal, la cual tiene como objeto la obligación de pagar el tributo y los intereses derivados, pero se desliga la obligación penal, transformándose en si en una relación jurídica compleja.

Según Sanmiguel (2006), la relación jurídica tributaria está constituida por los múltiples derechos y obligaciones surgidas del ejercicio del poder tributario, cuyos objetos pueden ser muy variados, es decir, que la relación jurídica tributaria lo conforman todas

las relaciones vinculantes entre el estado y los particulares a efectos del tributo correspondiente.

De igual forma para Castillo (2006), la relación jurídica tributaria es el vínculo existente entre el llamado sujeto activo (Estado) y otro llamado pasivo (Contribuyente). En consecuencia el contribuyente se encuentra en la necesidad de cumplir con ciertas obligaciones formales así como también de entregarle al estado, según sea el caso en específico cierta cantidad de bienes (dinero) el cual debe destinarse a la satisfacción del gasto público. La referida relación se extingue al cesar las actividades reguladas por la ley tributaria que le dio origen a la misma.

Siguiendo el mismo norte, Huanes (2010), conceptualiza la relación jurídica tributaria como el vínculo de carácter obligacional que surge en virtud de una ley o de un decreto legislativo, en caso de delegación de las facultades de la función legislativa a la función ejecutiva lo que le permite a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de una obligación de naturaleza meramente tributaria.

Para el autor Barreira (2007), el vocablo “Relación Jurídica” puede hacer referencia a una mera estructura normativa, la cual está vacía de contenido, siendo vista como una regla de derecho con contenido axiológico, que posee independencia plena. Es aplicable en cuanto sea posible a la vinculación existente entre dos o más sujetos como consecuencia de un hecho realmente acaecido en la realidad y el cual está enmarcado en la regla de derecho vigente o al concepto que refiere ciertas características en las que se individualizan los deberes y potestades reinantes en una rama específica del derecho.

Volviendo la mirada hacia autores nacionales, como Hernández (1996), la relación jurídica tributaria una vez realizado el hecho imponible, es decir, la actividad económica prevista por el legislador -como aquella susceptible de causar gravamen- da lugar en ese momento al surgimiento de la relación jurídica tributaria, entre el sujeto que realiza el hecho imponible y el ente acreedor del tributo.

Por todo lo antes descrito, intentando integrar las diferentes definiciones de Relación Jurídica Tributaria, el autor de la presente investigación la define como el nexo existente entre el sujeto activo y el pasivo, derivado de una norma jurídica que establece una obligación de dar al contribuyente y la facultad al Estado de hacer cumplir dicha obligación, así como el deber de realizar un manejo adecuado de los recursos provenientes de la recaudación.

NACIMIENTO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

La relación jurídica tributaria se origina en cuanto nace la ley, para ello se exige como requisito fundamental la verificación que en la realidad tacita el hecho o hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación en sí.

Según Jarach (2007), los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento a priori (previo a) ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la

verificación de los hechos definidos por la ley, por el contrario hay impuestos que ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación.

En el mismo orden de ideas, Villegas (2007), expresa que la relación jurídica tributaria nace a través de una circunstancia condicionante como la realización de un hecho imponible y la cual ocasiona una consecuencia jurídica como el mandato de pago, es en ese momento donde se traba un vínculo entre dos sujetos el cual debe ser normada por el derecho.

No lejos de esta ideología, Helsen (2005), considera que la relación jurídica tributaria tiene su génesis en el vínculo obligacional mediante el cual el Estado está en el derecho de exigir la prestación jurídica denominada impuesto, el cual es el resultado de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley, de la cual se genera la obligación de dar la cual arrastra ciertas obligaciones accesorias que fueron originadas de igual forma al incurrir en el presupuesto de hecho.

Por tanto, en lo referente al nacimiento de la relación jurídica tributaria es necesario remitirse a la norma, puesto que en ésta se derivará un mandato determinado en este caso como la orden de pagar una determinada cantidad de dinero (obligación de dar) a favor del acreedor (en este caso el Estado) quien por un lado se encuentra facultado para el cobro de la prestación dineraria y por el otro le genera una serie de deberes relativos al uso adecuado de dichos recursos en beneficio de la población. La relación jurídica tributaria entre ambos sujetos, nace en el momento en el cual el supuesto hipotético establecido en la norma, surge en el plano de la realidad.

OBJETO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Al hablar del objeto de la Relación Jurídica Tributaria pueden relucir ciertos aspectos que se confunden con el objeto de la recaudación fiscal, para Giuliani (1993), el objeto que le corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, el pago propiamente de la suma de dinero en la mayoría de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en algún caso en específico, pues bien el presupuesto de hecho que la ley a determinado como acto gravable es susceptible de la generación del tributo.

De igual forma el precitado autor, establece que el objeto de la relación jurídica tributaria consiste en reglar todos los actos directos o derivados, desde el nacimiento hasta la extinción de la misma. Por tanto, la relación in comento al nacer de la ley, tendrá por objeto regular las obligaciones y deberes de los sujetos intervinientes, a fin de resguardar la legalidad del nexo.

NATURALEZA DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Hablar de la naturaleza de la relación jurídica tributaria, podría resultar paradójico, ya que varios autores han catalogado ya su naturaleza como un resultado de ciertas

actuaciones de parte de los involucrados (el presupuesto de hecho y su ocurrencia), mas sin embargo Luchena (2008, p.1), esboza el siguiente planteamiento:

El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta o sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributario, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos - Administración financiera y administrado- se establezcan da una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario. Son vínculos y relaciones jurídicas tributarias.

Así las cosas, la relación jurídica tributaria es de carácter obligacional para los sujetos intervinientes partes, pues como su nombre lo indica supone una serie de derechos y obligaciones para ambos.

Para Tejera (2004), la naturaleza de la relación jurídica tributaria, puede estratificarse en 3 pareceres.

1. La relación jurídica tributaria que tiene naturaleza sustantiva caracterizada por un dar comúnmente en especies monetarias y posiblemente en especies.
2. La relación jurídica tributaria como naturaleza formal en la cual la obligación es de hacer (presentación de declaraciones).
3. La Relación Jurídica Tributaria de naturaleza relacional, entre los sujetos pasivos principales (pasivo y pasivos responsables).

A ello, debe agregarse que se trata de una relación de carácter público, ya que su finalidad es contribuir a los gastos públicos, se encuentra fundamentada en la ley, y es obligacional.

COMPONENTES DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

Se trata pues de los elementos de conexión que establecen el adecuado asiento en la relación jurídica tributario, siendo éstos aquellos que la ley otorga importancia como tal, es decir, el sujeto activo (acreedor del tributo), sujeto pasivo (deudor), hecho imponible y la base imponible.

SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

El Estado a través de los principios constitucionales venezolanos y ejerciendo su poder de imperio, se convierte en una de las partes actuantes principales de la relación tributaria, esta se encarga fundamentalmente de recaudar del pueblo los tributos necesarios para que coadyuven al gasto público, en una forma proporcional y atendiendo

ciertos principios enmarcados en la propia Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999).

Artículo 316. El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población, y se sustentará para ello en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos.

La Carta Magna de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999) contempla en el referido artículo, el deber de aplicación e implementación de un sistema tributario que procure una justa distribución de las cargas públicas, según la capacidad económica del contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población.

Por lo tanto, los gastos públicos, y el deber de contribuir con los mismos, son el desiderátum del superior principio del sistema tributario enunciado en el antes mencionado artículo 316 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), y que lo fue en el artículo 223 de la Constitución de 1961.

Por otra parte el artículo 18 del Código Orgánico Tributario Venezolano (Asamblea Nacional, 2001), define claramente que es el Sujeto activo de la obligación tributaria el ente público acreedor del tributo.

Para Moya (2009), El sujeto activo lo relaciona también con el poder tributario y lo materializa en el ente público con capacidad para crear la norma jurídica tributaria, pudiéndose llamar Asamblea Nacional, Consejo Legislativo Regional o Cámara Municipal, quienes actúan como el órgano hacedor de la norma tributaria dependiendo del ámbito territorial respectivo.

Mientras que Villegas (2007), expresa que el sujeto activo lo conforma el estado que en su primer momento es titular de la potestad tributaria, y se transforma en el sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal. En el primer caso (titular de la potestad tributaria) el estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (el poder legislativo) la segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es la atribución de otro poder del estado (el poder ejecutivo).

Según Sanmiguel (2006) ente público acreedor del tributo, el sujeto activo es parte de una relación jurídica creada por la ley, la competencia para crear el tributo, para dictaminar el mandato es del poder legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del interés. En consecuencia, el sujeto activo es el ente acreedor de la prestación pecuniaria en que se ha circunscrito la obligación tributaria. Considerándose como el titular de la potestad de imposición. El sujeto activo, así como los caracteres de la obligación tributaria han de establecerse en la ley.

SUJETO PASIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA



El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, ya sea por deuda propia, denominado (contribuyente) o por cuenta ajena (responsable). Gianni, citado por Jarach (2007) considera que solo es sujeto pasivo el deudor o el contribuyente (el que realiza el hecho imponible), mientras que otros autores como Pérez de Ayala consideran que únicamente revisten calidad de sujeto pasivo el contribuyente y el sustituto.

En el artículo 19 del Código Orgánico Tributario Venezolano (Asamblea Nacional, 2001) se establece al sujeto pasivo como el obligado al cumplimiento de las Prestaciones Tributarias, sean en calidad de contribuyente o responsable. Según Sanmiguel (2006) aquel obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias. Es el que está sometido al cumplimiento de la obligación.

En tal sentido, en aras de aclarar un poco el panorama científico, resultaron muy pertinentes las recomendaciones creadas en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en las que se aclararon definitivamente dichos equívocos que todo lo oscurecían simplemente por problemas semánticos.

En consecuencia de estas consideraciones, las recomendaciones de las mencionadas jornadas fueron redactadas de la siguiente manera:

1. La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos está ligada a la previa realización del hecho imponible o hecho generador, que debe ser revelador de capacidad contributiva y económica.

2. El que realiza el hecho imponible o hecho generador, es el sujeto pasivo por naturaleza de la obligación o deuda tributaria, al que comúnmente se le denomina contribuyente.

3. El deudor podrá usar sujeto al cumplimiento de distintos deberes tributarios antes, durante y después de haber satisfecho su obligación. Los deberes pueden también recaer sobre personas que no han sido, no son, ni quizá lleguen a ser sujetos pasivos de la obligación tributaria....

4. La figura del responsable obedece a razones de afianzamiento o eficacia recaudatoria. Su presupuesto de hecho debe ser establecido por ley, en base a su específica vinculación con el contribuyente, la que deberá además respetar el derecho al resarcimiento que le es inherente.

5. La responsabilidad subsidiaria, por su propia naturaleza, debe gozar de carácter preferente en el derecho tributario. En caso de que las legislaciones establezcan la responsabilidad solidaria es conveniente que la administración, al hacer uso de su derecho de elección, persiga el cobro de su crédito en primer término contra el contribuyente.

6. El sustituto es el único obligado frente al fisco por las obligaciones y deberes que se originen por el acaecimiento del presupuesto de hecho.



7. En el caso de los agentes de retención y percepción, el contribuyente queda liberado de su obligación de pago por el importe retenido o percibido.

En relación a lo anteriormente planteado, los sujetos pasivos de la obligación tributaria lo conformaran los contribuyentes bajo la modalidad de contribuyentes o responsables, siendo los contribuyentes los que realmente han incurrido en el hecho imponible de una forma directa y los responsables los que por cuenta de terceros deben hacer frente a obligaciones tributarias originadas en principio por los propios contribuyentes.

Según Villegas (2007) se denomina contribuyente al destinatario legal del tributo que no es sustituido y que por consiguiente, debe pagar dicho tributo que no es sustituido y que por consiguiente, debe pagar dicho tributo por sí mismo. Como a él está referido el mandato de pago, es el principal sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal.

En consecuencia, el contribuyente se trata de un deudor a título propio, en el cual la capacidad contributiva se tuvo en cuenta por el legislador al crear el tributo y es quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. La vía legal mediante la cual el legislador le carga el peso del tributo consiste en su ubicación como polo negativo de la relación Jurídica tributaria.

De igual forma se puede llamar “contribuyente” al destinatario legal tributario que no asume la obligación de pagar el tributo por sí mismo al haber sido objeto de sustitución. La obligación del sustituido es la de resarcir al sustituto, pero no la de pagar el tributo en el fisco.

En el artículo 22 del Código Orgánico Tributario Venezolano (Asamblea Nacional, 2001), señala a los contribuyentes los sujetos pasivos respecto de los cuales se verifica el hecho imponible. Dicha condición puede recaer en:

Personas Naturales, prescindiendo de su capacidad según el derecho privado. En las personas Jurídicas, y en los demás entes colectivos a los cuales otras ramas jurídicas atribuyen calidad de sujeto de derecho. En las entidades o colectividades que constituyan una unidad económica dispongan de patrimonio y tengan autonomía funcional.

En otras palabras, a tenor de lo establecido en la norma in comento serán sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, no solo las personas naturales sino también jurídicas, es decir cualquier sujeto de derecho que se encuentre dentro de los presupuestos establecidos en la ley como creadores del hecho imponible.

Cabe destacar, que dicho cuerpo normativo además de identificar los sujetos pasivos contribuyentes, se les asignan ciertas obligaciones a través del artículo 23 del COT (Asamblea Nacional, 2001), “Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o normas tributarias”, en otras palabras la obligación del sujeto pasivo no solo lo es el aporte pecuniario en sí, sino también en cumplir todas y cada una de las disposiciones formales que englobe no solo el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), sino todas y cada una de las leyes tributarias en las cuales este sujeto incurra en un hecho imponible.



En relación a los contribuyentes personas naturales vale la pena hacer mención de una jurisprudencia emanada del Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha 01-09-2009, con ponencia del Magistrado, Raúl Gustavo Márquez Barroso:

Máxima: Las “firmas personales” son sujetos pasivos del IVA (Impuesto al Valor Agregado) si llevan a cabo actividades comerciales gravadas con ese tributo “(...) con respecto al segundo punto previo relativo a la exclusión como contribuyente de la persona natural del impuesto al valor agregado:

Este Tribunal debe destacar que la posición de la recurrente se encuentra errada, en primer lugar por cuanto la denominada firma personal tiene por efecto dar publicidad a terceros de que una persona natural se va a dedicar a realizar operaciones mercantiles o actos de comercio y que va a destinar una cantidad de dinero o bienes para ello, pudiendo fijar una denominación comercial distinta a su nombre como persona natural, lo cual se traduce que no existe una persona jurídica distinta como es el caso de las sociedades mercantiles, en otras palabras y como bien señala la representación fiscal, asume la responsabilidad personal en esos negocios o actos de comercio y se convierte en un comerciante a la luz de las leyes que rigen el ámbito mercantil.(...).

Como consecuencia de lo anterior, la tesis de la recurrente de que ella no es comerciante y por lo tanto no está sometida al cumplimiento del Impuesto al Valor Agregado, carece de fundamento, en primer lugar por cuanto Chen de Gil Xiaoyan, aunque opere bajo la denominación comercial Supermercado Beijing, se trata de una persona natural comerciante y no de una persona jurídica distinta a la natural.

En segundo lugar, por cuanto a la luz de la Ley del Impuesto al Valor Agregado la firma personal o la persona natural comerciante vendedora de bienes muebles, importadora de dichos bienes o prestadora de servicios, se encuentra gravada al comprar los bienes que comercializa y está obligada al traslado del Impuesto al Valor Agregado a quienes compran sus productos, sean o no consumidores finales.

Aunque no es determinante para calificarla como contribuyente, la recurrente además conoce su condición de sujeto pasivo tributario y lleva los libros del mencionado impuesto indirecto y además cumplió con obtener las facturas correspondientes en imprenta autorizada, aunque con omisión de determinados requisitos.

En otras palabras, no es cierto que la recurrente esté excluida de la aplicación del Impuesto al Valor Agregado, al realizar actividades mediante una firma personal, por lo que en su condición de contribuyente se encuentra sometida al cumplimiento de las formalidades, siendo improcedente el argumento previo que pretende su exclusión del ámbito de aplicación de la Ley mencionada. Se declara”.(...).

En consecuencia se ve el pronunciamiento del intérprete de las normas jurídicas venezolanas donde se aplica en un caso en particular el análisis de la procedencia o no de catalogar a una persona natural como sujeto pasivo de una obligación tributaria, hecho que si bien lo establece el artículo 22 del COT, parece no haber quedado claro para la

recurrente, ya que no solo para este tributo, sino para todos en general precede el hecho de haber incurrido en un supuesto de hecho, bien sea una persona natural o jurídica.

A) CONTRIBUYENTES RESPONSABLES

Según Moya (2009), los responsables son sujetos pasivos obligados al cumplimiento de la obligación tributaria por deuda ajena. Los responsables tienen el derecho al resarcimiento una vez realizado efectivamente el pago del tributo, ya sea por repetición, percepción, retención, etc.

Asimismo en el Artículo 25 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), se esboza que son responsables son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben por disposición expresar de la ley cumplir las obligaciones atribuidas a los contribuyentes.

De igual forma el artículo 27 y siguientes del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), establece que el responsable tendrá derecho a reclamar al contribuyente el reintegro de las cantidades de dinero que hubiere pagado por él, así mismo enuncia como responsable directo en calidad de agente de retención o percepción, las personas designadas por la ley o por la administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

En consecuencia se da la falsa interpretación de que el estado le otorga a estas empresas privadas cualidades que le competen al estado al otorgarle el poder a estos sujetos pasivos de “retener” ciertas cantidades a otros pasivos por conceptos de tributos una vez verificado el hecho imponible, cuestión esta que es aclara en el párrafo siguiente del artículo 27 del referido código en la cual se aclara “Los agente de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán carácter de funcionarios públicos”.

Aunque esté perfectamente esbozado que no serán funcionarios públicos, ya al otorgársele la cualidad a un sujeto pasivo de “retener o percibir” sobre otro sujeto pasivo se está presentando una situación de conflicto de poderes, ya que ambos sujetos aun siendo pasivos no tienen los mismos deberes y derechos, ya que uno posee mayores potestades (otorgadas por el estado) que el otro, resultando la imposición de un sujeto pasivo sobre otro igual.

Los contribuyentes responsables, por el concepto de deuda tributaria, tienen responsabilidad que puede ser solidaria o subsidiaria, siendo responsables solidarios por los tributos, multas y sus accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan.

B) RESPONSABLES SOLIDARIOS

Dentro de la legislación venezolana, específicamente en el Artículo 20 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001), se le da forma a los responsables

solidarios entendiéndose que están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible, de igual forma en los demás casos la solidaridad debe estar expresamente establecida en la ley.

En el mismo cuerpo normativo en artículos siguientes como es el caso del artículo 28 eiusdem, se hace mención de los responsables solidarios como los sujetos de quienes se dicen el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal hecho del cual no fue participe, dándosele la figura de sujeto pasivo a título ajeno, ya que esta solidariamente obligado a el sujeto pasivo que efectuó el hecho imponible que dio vida a la obligación tributaria.

Los responsables solidarios especificados en el artículo anteriormente enunciado son:

1. Los padres, los tutores y los 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 sucesiones, 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.

En tal sentido, es conveniente indicar que gran parte de la doctrina tributaria, distingue dos categorías de sujetos pasivos, la primera relativa a los sujetos responsables por deuda propia y la segunda, los responsables por deuda ajena. En este sentido, el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) lo que hace es indicar taxativamente quienes se configuran como responsables por deuda ajena.

- HECHO IMPONIBLE

Moya (2009), expresa que el hecho imponible podría describir hechos o situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (tributos), o consistir en alguna actividad administrativa, como la compra de alguna tasa, o en un beneficio en específico como lo son las contribuciones especiales.

En una forma más concreta Villegas (2007), conceptualiza el hecho imponible como un conjunto de actos, situaciones, actividades o acontecimientos que una vez ocurridos originan el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica algún tributo para que este luego

sea objeto de una pretensión fiscal. En los artículos 36, 37 y 38 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) se norma el hecho imponible de la siguiente forma:

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

Lo antes descrito en la norma pone de manifiesto que toda situación de hecho para poder convertirse en hecho imponible requiere primeramente encontrarse establecida en la ley, lo cual sigue el Principio de Legalidad establecido en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Asamblea Nacional Constituyente, 1999), en la cual se indica que no puede existir tributo sin una ley previa que lo establezca.

Artículo 37: Se considera ocurrido el hecho imponible y existente sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento que se hayan realizado las circunstancias materiales necesarias para que produzcan los efectos que normalmente les corresponden.

2. En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén definitivamente constituidas de conformidad con el derecho aplicable.

El precitado artículo 37 del Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) viene a reforzar lo establecido en el artículo anterior, al tipificar las circunstancias bajas las cuales se considera un hecho generador del tributo.

Por su parte, el artículo 38 eiusdem establece cuando se considerará realizado el hecho imponible:

Si el hecho imponible estuviere condicionado por la ley o fuere un acto jurídica condicionado, se le considerará realizado:

1. En el momento de su acaecimiento o celebración, si la condición fuere resolutoria.

2. Al producirse la condición, si ésta fuere suspensiva.” **Parágrafo Único:** En caso de duda se entenderá que la condición es resolutoria.

Por tanto, de lo establecido en el Código Orgánico Tributario (Asamblea Nacional, 2001) se infiere que la situación de hecho o conjunto de situaciones ocurridas deben estar previstas en la ley para catalogarse como hecho imponible, y que dichas situaciones constituyen por tanto un hecho jurídica.

Hernández (1996), define el hecho imponible como la actividad económica provista por el legislador, cuyo acaecimiento en espacio y tiempo es susceptible a causar gravamen o algún tributo como consecuencia del mismo, el cual viene revestido por cuatro aspectos como lo son el material, el aspecto personal, el espacial y temporal.

Por otra parte Huanes (2010), evoca el vocablo alemán “tatbestand” que ha sido traducido al idioma castellano como “situación de hecho” para darle un significado

elemental al hecho imponible, también utiliza “hecho generador” derivado del “fatto gerador” en italiano, o simplemente lo cataloga el autor como un presupuesto de hecho.

De igual forma el autor anteriormente citado esboza ciertos aspectos del hecho imponible que son objetos de estudio en su investigación tales como:

El hecho imponible en su aspecto material u objetivo, se relaciona esencialmente en la situación a gravar, enmarcando una descripción objetiva del hecho que el obligado ejecuta o en la situación en la que el obligado se encuentre que haya conformado la situación a gravar, en el entendido que puede ser un dar, hacer, recibir, entregar, ser, o transferir.

En este aspecto Huanes (2010), ejemplifica la situación en el entendido que un sujeto realice una compra de un bien el cual este gravado con el Impuesto al Valor Agregado, ya de esta situación de “hacer la compra” se genera un hecho imponible, el cual va a generar una cadena de obligaciones intrínsecas.

El hecho imponible en su aspecto personal o subjetivo: El aspecto personal del hecho imponible está dado por el destinatario legal del tributo, en el cual recae la obligación de pagar dicho tributo, siguiendo con el ejemplo anterior el autor hace referencia a que el Impuesto al Valor Agregado lo cancelaría la persona que compre algún bien gravado con el referido impuesto, sobre este recaería la obligación de “pagar”.

El hecho imponible en su aspecto espacial: En el aspecto espacial del hecho imponible el autor hace referencia al lugar en el que el sujeto pasivo haya realizado el hecho imponible, ya que del lugar donde se realice el hecho imponible se derivaran las distintas obligaciones tributarias en las que posiblemente incurra el sujeto pasivo.

Por otra parte Luchena (2008), considera en su obra, que es de vital importancia la delimitación correcta del lugar donde se realizó el hecho imponible, ya que ayudara a distinguir los hechos imponibles que se realizan dentro del territorio, delimitando las competencias nacionales o de las comunidades autónomas, permitiendo de igual forma distinguir cuando un sujeto queda sometido a un tributo por obligación personal de contribuir o por una obligación real.

El hecho imponible en su aspecto temporal: En este aspecto Huanes (2010), precisa que los tributos pueden tener cierta clasificación según la temporalidad del mismo, ya que de esto dependerá la determinación del hecho imponible, hace referencia en este a el impuesto al Valor Agregado el cual tiene una periodicidad mensual y al impuesto sobre la renta en su periodicidad de 12 meses.

Sin embargo Luchena (2008), aborda la temporalidad desde dos aristas, ya que dependiendo de la temporalidad pueden ser tributos instantáneos o periódicos, en donde los instantáneos se contemplan en supuestos de hecho que se agotan en un solo acto, para la cual la autora ejemplifica con el otorgamiento de una escritura de compraventa de un inmueble, y por otro lado los periódicos, los cuales tienen en cuanta una situación

recurrente en el tiempo, para lo cual la autora ejemplifica con el caso de obtención de renta en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

De igual forma la precitada autora concluye que la temporalidad conlleva a determinar unidades de tiempo que permita valorar la producción de forma tal que dará una de las unidades corresponda a la obligación tributaria *per se*, a esta unidad de tiempo se le conoce como “Periodo Impositivo”.

Asimismo Sainz (1966) considera que el período impositivo forma parte de los elementos que conforman el hecho imponible y de vital importancia ya que solo puede entenderse devengado dicho tributo cuando el aspecto temporal del hecho imponible este inmerso son los elementos restantes que constituyen tal hecho imponible, para que de esta forma pueda producir el efecto jurídica que viene otorgado por ley.

- BASE IMPONIBLE

La base imponible es conceptualizada por Moya (2009), como el presupuesto establecido en la ley para tipificar algún tributo y cuya realización origina realmente el nacimiento de la obligación tributaria, de no producirse el presupuesto establecido en ley, no se podría hablar de obligación alguna.

La base imponible para Massanet (1978) es una magnitud que mide algún elemento del hecho imponible además sirve para concretar la cuantía de la cuota tributaria que resultare de la aplicación de algún tipo de gravamen, considerándose un elemento identificador del tributo pudiendo concretar en este la capacidad económica expresada mediante el hecho imponible.

En el mismo orden de ideas De la Peña (2005), considera la base imponible la medición concreta de la capacidad económica recogida en el hecho imponible, y es al estado quien le corresponde el modo exclusivo de la determinación de la capacidad económica objeto de gravamen de igual forma le corresponden la fijación de reglas para medir tal capacidad, considerándose la base imponible como un elemento clave en la tributación.

CONCLUSIONES

La génesis de la Relación Jurídica Tributaria se fundamenta en el hecho imponible (el cual genera la obligación), es la raíz de la tributación a cualquier nivel, bien sean impuestos, tasas o contribuciones. Igualmente la base imponible, significa representación monetaria del hecho imponible la cual será objeto de un tratamiento fiscal para una determinación de un tributo a pagar.

Así las cosas, la obligación tributaria, se configuran como aspecto esencial de la imposición tributaria, de la cual se desprenden principalmente dos sujetos el activo y el pasivo. Si bien es cierto que la obligación principal del pago del tributo recae sobre el Sujeto Pasivo, esta obligación de pago puede recaer tanto en calidad de contribuyente como de responsable.



Estos últimos, (los responsables) en la práctica diaria se les está delegando la facultad de recaudación, ya que en los casos donde el Estado faculta a un sujeto pasivo con la cualidad de retener algún tributo, está cediendo la recaudación a un tercero que también es sujeto pasivo, en consecuencia se estaría en presencia de un sujeto con dos cualidades, la primera cualidad conferida al momento de incurrir en el presupuesto de hecho "Sujeto Pasivo" y la segunda al momento de nombrarse agente de retención, en este momento actuaría como parte de la administración tributaria, resulta lógico pensar que el Estado ha utilizado a estos contribuyentes con la finalidad de optimizar la recaudación tributaria.

En otro orden de ideas, para una mejor comprensión de la relación jurídico tributaria se entiende desde dos perspectivas, la primera de ellas es la arista jurídica, la cual está fundamentada en el principio de legalidad, el cual la rige en todos sus aspectos, así pues se pone en evidencia el concepto de igualdad dentro de la relación jurídica tributaria, presentando la igualdad entre iguales y la igualdad entre los desiguales, para de esta forma entender la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

De lo anteriormente plasmado se desprenden teorías que sustentan la relación jurídica tributaria como una obligación de derecho privado donde solo representa un vínculo entre el Estado y los contribuyentes a fines de recolectar el tributo, otra de las teorías la concibe como una obligación de derecho que va a tener la obligación de un pago, del tributo desde el punto de vista material, de allí van a devenir otra serie de obligaciones por ejemplo deberes formales que tienen que cumplir los contribuyentes, pero la concebían como una relación de un procedimiento propiamente.

Una tercera teoría es la relación jurídica tributaria como derecho público con la característica, es ex lege, es decir establecida en la ley, una relación de derecho público porque si no se cumple esta obtiene la posibilidad desde el punto de vista coercitivo de exigirlo y simplemente el cumplimiento de esta obligación por la fuerza.

La otra arista en perspectiva de la relación jurídico tributaria, es la arista práctica, donde se evidencia una relación entre sujetos de forma desigual, en la que se beneficia al Estado en cierta forma a través de prerrogativas procesales, y la imposición desmesurada sobre el contribuyente, caso de ello son los procesos de fiscalización en donde no se contemplan derechos fundamentales como el derecho a la legítima defensa, derecho a la prueba, derecho a no auto incriminarse entre otros.

Como resultado, está presente en la práctica de la relación jurídico tributaria un exceso en la aplicación de las leyes, con lo cual se vulneran los límites a el poder tributario en detrimento a los preceptos constitucionales y a los derechos humanos que salvaguardan al contribuyente, configurando una relación jurídico tributaria con su arista legal plenamente constituida y una arista práctica que atenta a la misma legalidad que esta posee.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Nacional Constituyente (1999). Constitución Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 36.860. Venezuela.
- Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela (2001). Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial 37.307. Venezuela.
- Barreira, E. (2007). La Relación Jurídica Tributaria y la Relación Jurídica Aduanera. Revista de Estudios Aduaneros N°18, Pp. 55-74. Argentina.
- Castillo (2006). Concepto de Relación Tributaria, Disponible en la URL: <http://constructoresfiscales.forump.com.mx>. Consulta: 18/11/2011.
- De la Peña, M. (2005). Competencias Normativas de las Comunidades Autónomas en los Tributos Cedidos. Universidad de Murcia, Servicio de Publicaciones. España.
- Giuliani, C. (1993). Derecho Financiero, Ediciones Depalma. Argentina.
- Helsen, A. (2005). Derecho Tributario. Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. España.
- Hernandez, C. (1996). Aspectos Sustantivos de la Obligación Tributaria, El Sistema Tributario Venezolano, Pp.81-104. Barquisimeto, Venezuela.
- Huanes, J. (19/01/2010). La Relación Jurídica Tributaria, Disponible en la URL: <http://juandedioshuanestovar.blogspot.com/2010/01-la-relacion-juridica-tributaria>. Consulta: 23/08/2011.
- Jarach, D. (2007). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Ediciones Nuevo Mundo. Argentina.
- Luchena, G. (2008). La Relación Jurídica - Tributaria, El Hecho Imponible, Universidad de Castilla-La Mancha, España.
- Massanet, R. (1978). Hecho Imponible y Cuantificación de la Prestación Tributaria. España: Civitas Revista de Derecho Financiero N°20 Pagina 617.España
- Moya, E. (2009). Elementos De Finanzas Públicas Y Derecho Tributario, Mobilibros. Caracas, Venezuela.
- Sanmiguel, E. (2006). Diccionario de Derecho Tributario. Lizcalibros, C.A. Venezuela.
- Tribunal Superior Noveno de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas en fecha (01-09-2009) Asunto: AP41-U-2006-000023 Sentencia N° 003/2009, con ponencia del Magistrado, Raúl Gustavo Márquez Barroso.
- Villegas, H. (2007). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8Va Edición. Editorial Astrea. Argentina.