

EL PAGO DE TRIBUTOS POR TERCEROS.*

PROF. ALBERTO BAUMEISTER TOLEDO

* Conferencia dictada por el autor en el marco del Evento patrocinado por el Instituto Nacional para la Actualización Profesional, en Puerto Ordaz, Estado Bolívar, Primer Congreso de Derecho Tributario, noviembre 2005.

I. INTRODUCCIÓN Y PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Como es de todos sabido, el pago es el medio natural del cumplimiento de las obligaciones que consisten en un dar, y en especial de las dinerarias generadas por vínculos contractuales, legales o de otra índole, siendo por tanto ello un verdadero derecho del deudor cumplir con su obligación de la manera como estuvo inicialmente contraída, en especial, en las obligaciones de carácter tributario, en tanto entrañan a nuestro modo de ver, un doble vínculo del deudor: el ordinario civil, comercial, derivado del débito obligacional, pero adicionalmente, también, un deber ciudadano, cual es el pago o extinción de tributos o sus anexos, contemplados en la normativa vigente, en especial, en el Código Orgánico Tributario¹ y que definitivamente constituye un deber ciudadano, en tanto es obligación de todos contribuir a las cargas públicas, en los términos y extensión que consagran las leyes².

Ese derecho es tanto más razonable, cuando que el Art. 1264 del Código Civil³ le somete en el ámbito del derecho común, y no deja excepciones a otros sistemas ni derechos, de cumplir exactamente lo estipulado y el Art. 1284 *ejusdem* señala inclusive que hay obligaciones que solo pueden ser cumplidas por el propio deudor.

¹ Esta es la última versión de este importante instrumento jurídico en el cual de cierta forma se pone regla y norma a las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y toda clase de obligados sustitutos o especiales, crea el catálogo de Derechos del Contribuyente y establece de manera expresa las potestades de la Administración Tributaria, tanto a nivel Nacional, como estatal y municipal, con las observaciones y excepciones del caso. El vigente Código es el promulgado en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela N° 37.305 de fecha 17 de octubre del 2001 en lo adelante GO y que en lo sucesivo denominaremos COT para facilitar la exposición.

² Constitución Bolivariana de Venezuela, originalmente promulgada en diciembre de 1999, pero luego reeditada y adicionada con Exposición de Motivos y correcciones y republicada en Marzo del 2000 (GO. 5453 Extraordinaria) en lo sucesivo CN.

³ Código Civil de la República de Venezuela, con reforma parcial y última vigente, de 1982, Gaceta Oficial N. 2990 Extraordinaria del 26 de julio de 1982, en lo sucesivo Cc.

Ese pago, como en derecho común, puede ser realizado, para favorecer el cumplimiento, por el propio deudor, o por medio de otro sujeto vb. un representante legal o convencional que cumple en su nombre y a expensas suyas, entendiéndose que en tales casos no debe hablarse en verdad de pago “hecho por un tercero”, pues quien paga es el mismo deudor a través de la actividad el tercero (Art. 1.169 Ce.)⁴.

Melich advierte que en otros casos por la naturaleza misma de la obligación o del tenor del contrato lo que hace que el deudor deba entenderse autorizado por el acreedor para pagar mediante la actuación material de un tercero, que, sin embargo, al igual que antes, no debe reputarse sea pago de tercero interesado, sino del propio deudor, quien en este caso asume la condición de simple agente de ejecución o auxiliar del deudor y en los que cualquier deficiencia en el cumplimiento suyo se le imputa directamente al deudor Vg. En el Art. 1630 del contrato de obras, donde se contempla que la ejecución del contrato pueda ser realizada por sí o “bajo su dirección”.

En el COT por igual se regula expresamente el pago en esa misma forma y se contempla como una obligación específica del contribuyente el pago del tributo, que viene desarrollado a renglón seguido en los artículos 23 ss del COT.

Establece precisamente el COT el pago de los tributos como un deber fundamental, en adición a los deberes formales, del contribuyente directo, así como de quienes le sustituyen por precepto legal, tales como los sucesores a título universal o particular (Art.24 COT) y las sociedades que resultan de las fusiones (Art. 124 in fine) .

En efecto, textualmente rezan las citadas disposiciones legales:

Artículo 23

Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas tributarias.

Artículo 24.

Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercidos o, en su caso, cumplidos por el sucesor a título universal, sin perjuicio del beneficio de inventario. Los derechos del contribuyente fallecido transmitido al legatario serán ejercidos por éste.

⁴ Así expresamente lo precisa José Melich Orsini, *El Pago*, Edit. UCAB, isbn 980-244-236-4, Venezuela, 2000.

En los casos de fusión, la sociedad que subsista o resulte de la misma, asumirá cualquier beneficio o responsabilidad de carácter tributario que corresponda a las sociedades fusionadas.

Con el objeto de facilitar la gestión de recaudación de los tributos y sus anexos, los legisladores en Derecho Comparado, al igual que en el COT, por razón de la vinculación e intervención de ciertos sujetos en la relación tributaria o su acontecer, atribuye por igual la condición de responsables de las obligaciones tributarias, y con ello del pago, a ciertos sujetos tributarios a quienes ella enumera, en torno al pago de los tributos generados según cada supuesto, y en la condición de tales, de manera directa o solidaria, los vincula a la obligación de pago de los tributos producidos legalmente, conforme a las disposiciones legales que seguidamente se transcriben. Como se lo podrá observar la normativa distingue entre “Responsables Directos” y “Responsables Solidarios”.

En los primeros, la ley exige y pretende de los que cataloga como tales, el que en su condición de designados *ad hoc* para percibir los adelantos de pago de tributos o perceptores de aquellos, y que en razón de sus funciones públicas o actividades privadas intervienen en actos u operaciones como retenedores de tributos conforme a la ley, o en su caso son entidades para las cuales prestan sus servicios aquellos, en los cuales deba efectuarse según la ley, la exacción de impuestos o tributos en las cantidades o porcentajes que fija la norma, con la advertencia de que en tales casos, hecha la percepción del tributo, estos se convierten de manera expresa y directa en “únicos responsables” de lo retenido o percibido, y si no hizo efectiva aquella retención y pago, lo convierte en responsable solidario con el contribuyente ante la administración tributaria.

La normativa aplicable al respecto establece:

Sección Tercera De los Responsables

Artículo 27.

Son responsables directos, en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la Administración previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de sus actividades privadas, Intervengan en actos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Los agentes de retención o de percepción, que lo sean por razón de sus actividades privadas, no tendrán el carácter de funcionarios públicos.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido. De no realizar la retención o percepción, responderá solidariamente con el contribuyente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen. Si el agente enteró a la Administración lo retenido, el contribuyente podrá solicitar de la Administración Tributaria el reintegro o la compensación correspondiente.

Parágrafo Primero: Se considerarán como no efectuados los egresos y gastos objeto de retención, cuando el pagador de los mismos no haya retenido y enterado el impuesto correspondiente conforme a los plazos que establezca la ley o su reglamento, salvo que demuestre haber efectuado efectivamente dicho egreso o gasto.

Parágrafo Segundo: Las entidades de carácter público que revistan forma pública o privada serán responsables de los tributos dejados de retener, percibir o enterar, sin perjuicio de la responsabilidad penal o administrativa que recaiga sobre la persona natural encargada de efectuar la retención, percepción o enteramiento respectivo.

Como antes se lo explicó, la otra categoría de obligados, ahora como solidarios, lo son, un grupo de sujetos con capacidad tributaria, igualmente vinculados de cierta forma al acto que genera la obligación tributaria, y que por tal vínculo, la normativa tributaria, les exige un incremento de sus responsabilidades, dándoles una especie de carácter de guardianes de la percepción de esos ingresos públicos. Los Arts. 28 y 29 Cot, enumera a dichos sujetos y especifica la razón del vínculo:

Artículo 28.

Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

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.

Parágrafo Primero: La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan.

Parágrafo Segundo: Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación, o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

Artículo 29

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

La responsabilidad establecida en este artículo estará limitada al valor de los bienes que se adquieran, a menos que el adquirente hubiere actuado con dolo o culpa grave. Durante el lapso de un (1) año contado a partir de comunicada la operación a la Administración Tributaria respectiva, ésta podrá requerir el pago de las cantidades por concepto de tributos, multas y accesorios determinados, o solicitar la constitución de garantías respecto de las cantidades en proceso de fiscalización y determinación.

II. LOS MODOS DE EXTINCIÓN DE LOS DÉBITOS FISCALES

El mismo legislador tributario contempla en los Arts. 39 ss COT los medios de extinción de las obligaciones tributarias, y específicamente determina:

Artículo 39. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios comunes:

1. Pago.
2. Compensación.
3. Confusión.
4. Remisión.
5. Declaratoria de incobrabilidad.

Parágrafo Primero: La obligación tributaria se extingue igualmente por prescripción, en los términos previstos en el Capítulo VI de este Título.

Parágrafo Segundo: Las leyes especiales tributarias pueden establecer otros medios de extinción de la obligación tributaria que ellas regulen.

Del texto de la norma transcrita cabe precisar que el legislador contempla como modos de extinción los llamados medios comunes, y entendemos que con ello se conceptúan aquellos que en cualquiera de los regulados en las leyes ordinarias y en el COT, resultan aplicables con los mismos efectos, esto es, para “extinguir” dichas obligaciones, con la expresa observación que se reputa comunes, a pesar de su carácter de extraordinarios, tanto la declaratoria de incobrabilidad, como la prescripción, si opera conforme lo determina el mismo COT, Capítulo VI del mismo Título.

En cambio, a nuestro entender, se reputarán medios extraordinarios o no comunes, los demás contemplados en leyes especiales tributarias, regulados por las mismas, en tanto tampoco se deduce de ninguna otra disposición del COT la existencia de otros medios adicionales a los contemplados en el Art. 39 *ejusdem*.

Obviamente que entre los medios comunes de extinción y ocupando el primer lugar de la enumeración legal, está el pago, tal cual lo contempla la misma normativa del COT, en sus dos versiones ordinarias, que por demás coinciden con las de derecho común, esto es, el efectuado por el propio deudor principal (en este caso el contribuyente o los responsables), y el que realiza un tercero, que es el caso especial que ahora nos ocupa en esta disertación, y para lo cual se pautan requisitos y condiciones especiales en la normativa Tributaria general.

Como consecuencia del pago, y tal como lo destaca la doctrina, este provoca la extinción de la obligación, esto es su desaparición, su aniquilación, y con ello se provoca la correspondiente liberación del deudor⁵.

Determina el legislador en efecto, en la Sección Primera de este Capítulo:

Sección Primera.

El Pago

Artículo 40. El pago debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público.

Artículo 41. El pago debe efectuarse en el lugar y la forma que indique la ley o en su defecto la reglamentación. El pago deberá efectuarse en la misma fecha en que deba presentarse la correspondiente declaración, salvo que la Ley o su reglamentación establezcan lo contrario. Los pagos realizados fuera de esta fecha, incluso los provenientes de ajustes o reparos, se considerarán extemporáneos y generarán los intereses moratorios previstos en el artículo 66 de este Código.

La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

Artículo 42. Existe pago por parte del contribuyente en los casos de percepción o retención en la fuente previstos en el artículo 27 de este Código.

Artículo 43. Los pagos a cuenta deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.

En los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del pago a cuenta se fijará considerando la norma que establezca la ley del respectivo tributo.

⁵ En tal sentido: Melich O, *El Pago*, p. 19 y De Page, Henri, *Traite Elementaire de Droit Civil Belge*, 2 edit. Bruxelles, 1950, t. III, N 389.

Por el carácter de esta disertación, y su finalidad académica, entendemos, aun cuando sabemos que no es el objeto específico del tema de la conferencia, conveniente precisar algunos conceptos en torno al pago ordinario, que por igual resultan aplicables a la modalidad especial del que puede ser hecho por un tercero conforme a la ley.

Así, en primer lugar, precisaremos que en torno al lugar y forma material de cumplir con la extinción por vía del pago, deberá atenderse a lo que la misma ley disponga, o en su caso a lo que determine la reglamentación pertinente.

Tratándose de tributos, es obvio que existirá a priori una clara diferencia con las demás modalidades de pago ordinarias y en otros campos. En efecto, existen razones de política fiscal, recaudación, etc. que impondrán razones de conveniencia para que la recaudación y percepción, se realice en la misma ocasión que se haga la declaración que generará el tributo (periodo ya vencido del pago, entre otras cosas) salvo que expresamente la ley contemple lo contrario, y con la advertencia de que si no fuere así, se generaran automáticamente los cargos por anexos de la obligación tributaria, a que se alude en el Art. 41 *ejusdem*, en tanto serían extemporáneas las entregas producidas fuera de esa oportunidad.

Por igual y en razón de políticas tributarias, la normativa deja la posibilidad de que la Administración respetando criterios de generalidad y especialidad, pueda alterar las oportunidades de pago, y con la precisión de que en ningún caso los diferimientos de cuotas puedan exceder de quince días contemplados en la normativa, todo en los términos del comentado artículo 41⁶.

Conforme lo dicho, si bien el COT no tiene preceptos generales en la materia, deberá pues atenderse en cada tipo de tributo, lo que disponga el legislador o el Reglamentista, en torno a donde y de que forma se cumple con la entrega de las sumas que liquidan la obligación tributaria correspondiente.

⁶ La Administración Tributaria podrá establecer plazos para la presentación de declaraciones juradas y pagos de los tributos, con carácter general para determinados grupos de contribuyentes o responsables de similares características, cuando razones de eficiencia y costo operativo así lo justifiquen. A tales efectos, los días de diferencia entre los distintos plazos no podrán exceder de quince (15) días hábiles.

En la práctica y conforme lo establece la mayoría de las normas tributarias, por lo general, en torno al lugar debe serlo donde se emite la planilla correspondiente, pero nada obsta que lo liquide y efectúe en una oficina Receptora de Fondos Nacionales. Por lo que atiene a la forma, también deberá revisarse cada ley en concreto que establezca los tributos, donde por lo general se dispondrá que lo será acompañando el comprobante de liquidación correspondiente emanado de la propia administración Tributaria.

Respecto a si pueden o no hacerse pagos a cuenta, el Art. 43 se encarga tajantemente de proscribirlos, y determina que solo caben en la forma y condiciones establecidos por la ley (no por la autoridad de liquidación).

Es de advertir que a diferencia del concepto preciso de pago a cuenta, el mismo instrumento legal analizado prevé el caso de pagos por cuotas o alícuotas, en los términos establecidos en los Artes. COT.

Consideramos en cambio que “pagos a cuenta”, serían cualesquiera otras modalidades no contempladas bajo los supuestos de la propia normativa examinada (Plazos no consentidos en la forma contemplada por la ley, pagos, extemporáneos, etc.). Por último, estimamos preciso acotar, que en tanto dichos plazos deben entenderse a favor del contribuyente o deudor tributario, estos siempre pueden hacerse anticipados y para liquidar el débito pendiente, pues ello le beneficiaría solo a él que no a su acreedor, quien no podrá pretender que de alguna manera los términos le favorezcan.

En cuanto al régimen de imputación del monto de lo pagado, la norma tributaria general, contempla una forma legal de imputación, que debe entenderse no derogada ni derogable por la voluntad de las partes, así, el COT precisa:

Artículo 44. La Administración Tributaria y los sujetos pasivos o terceros, al pagar las obligaciones tributarias, deberán imputar el pago, en todos los casos, al concepto de lo adeudado según sus componentes, en el orden siguiente:

1. Sanciones.
2. Intereses moratorios.
3. Tributo del período correspondiente.

Parágrafo Primero: La Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, contenida en un acto definitivamente firme, sobre la que se haya agotado el cobro extrajudicial previsto en este Código.

Parágrafo Segundo: Lo previsto en este artículo no será aplicable a los pagos efectuados por los agentes de retención y de percepción en su carácter de tales. Tampoco será aplicable en los casos a que se refieren los artículos 45, 46 y 47 de este Código.

En torno a la norma bajo comentario, llama la atención el contenido del Parágrafo Primero y ello lo hicimos valer en nuestras observaciones a la aludida modificación del COT anterior que no lo contemplaba así, pues la redacción actual establece un privilegio carente de todo sentido en materia tributaria, pues a nuestro entender, precisamente el débito tributario, no es el ordinario obligacional, con él, como lo dijimos, se cumple y se extingue la obligación tributaria, pero también se da cumplimiento a un deber y una carga del contribuyente de pagar el tributo y de la administración de recaudarlo respectivamente, y en tal sentido no aparece apropiado que la Administración, a su solo arbitrio resuelva imputar dicho pago a cualquier deuda pendiente, más antigua contenida en un acto administrativo firme, en la que se hubiere ya agotado el cobro extrajudicial contemplado en el COT pues ello irrumpe contra el derecho del contribuyente de saldar sus débitos tributarios en la forma que lo estime conveniente, y atenta, por intempestivo, contra la voluntad de cancelar un determinado débito que es el que está exaccionándose al contribuyente en ese momento y por esa planilla liquidada, más cuando que el pago debe y tiene que hacerse, como se lo preciso antes, contra el comprobante de liquidación pre-emitado por la Administración.

III. EL PAGO DE UN VERDADERO TERCERO POR EL CONTRIBUYENTE

Como ya lo anotamos, es la otra modalidad de pago contemplada por el COT con idénticos efectos liberatorios para el contribuyente, por igual admitida en el derecho común, con ciertas variantes a las que aludiremos más abajo y en la que se contempla una situación jurídica realmente diferente a las anteriores, inclusive a aquella donde

no interviene el contribuyente, ni ninguno de sus responsables, para satisfacer el débito tributario.

Dice el legislador tributario: “También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público”.

Es un derecho potestativo conferido a los terceros, con abstracción de toda consideración de la anuencia del deudor de modificar la situación jurídica del acreedor por iniciativa de tal tercero.

Para tales supuestos, en derecho común, la materia se regula en el Art. 1283 Cc en el cual se alude como posible tercero pagador a “toda persona que tenga interés en ello” y aun a un tercero que no sea interesado, con tal que obre en nombre y en descargo del deudor y de que si obra en su propio nombre no se subroga en los derechos del acreedor.

Para Melich es lógico que ello se lo haya reglamentado de tal forma⁷ en tanto el deudor debe cumplir exactamente con su obligación, son pena de responsabilidad civil, y también se ha ocupado de no exceder en la protección del acreedor, pues si este resulta definitivamente satisfecho, poco le importará si una persona diferente de su deudor hubiere satisfecho la obligación.

La única excepción en Derecho común para no aceptar tal modalidad de pago es la no coincidencia de objetos entre la prestación que ejecuta el tercero y la que forma parte de la prestación que debía ejecutar el deudor, en cuyo caso si se justifica que el acreedor rechace la aludida modalidad de pago, como por igual lo será en el evento del Art. 1284 Cc al permitir al acreedor rechazar la prestación que le ofrece el tercero “cuando tiene interés en se cumpla por el propio deudor (Haceres in fungibles). Esta Posibilidad no se presenta dentro de condiciones normales en Derecho Tributario⁸.

⁷ Opus cit, p. 113.

⁸ Decimos en condiciones normales, porque ciertamente que en especiales si podría ser así, Tenemos por ejemplo que conforme a la nueva normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que los contribuyentes pueden avenirse al pago y liquidación ofertando cierto tipo de bienes, que por su especial valía y condiciones, pueda aceptar el Fisco (Vb. Colección de cuadros, objetos artísticos o históricos). Si ello fuere el caso, ya convenido y establecido el modo y manera del pago, no podría luego el deudor tributario querer hacer el pago en bienes diferentes.

Pero aun cuando el acreedor no tenga ningún motivo para rechazar el pago que le ofrece el tercero, al recibir el pago del tercero no tiene tampoco porque subrogarle en los derechos y acciones que él tenía contra el deudor.

El referido Art. 1283 *ejusdem* distingue dos situaciones: a) La del tercero que tenga interés en cumplir con la obligación del deudor, aun si no es propiamente un representante del deudor, tal como sería el caso del codeudor solidario (vb. responsables del tributo, *supra*...Art. 1221 Ce), o del sujeto pasivo de una obligación indivisible (1254 Ce), del fiador (también aplica al caso tributario, en supuestos en que refinanciado un pago, el Fisco hubiere exigido constitución de garantía fideiusoria. Art. 1804 Ce), del deudor prendario (Artes. 1843, 1852, y 1853 Ce), del tercero poseedor de la cosa hipotecada (1899 y 1906 Ce) etc.

En cualquiera de dichos supuestos el tercero es obvio que tiene interés en efectuar el pago para evitar verse perseguido por el acreedor con una acción judicial que le ocasionaría tener que soportar las costas del proceso y a veces otros daños adicionales (embargos sobre sus bienes, descrédito comercial, etc.) por lo cual tiene un interés tutelado jurídicamente de liberarse de su obligación ofreciendo el pago aun contra la voluntad del deudor y del propio acreedor.

En estos supuestos, a diferencia de los anteriores, la ley otorga el beneficio de la subrogación legal (Art. 1300 Ce) cuando no de una acción de reembolso para recuperar los costos que le haya ocasionado el cumplimiento de la obligación⁹.

Pero también pueden reputarse terceros interesados en el pago, en sus casos, al delegatario (1317 Ce) o la persona designada por el deudor para efectuar el pago por él (1319 Ce), aun si estos no gozan de tales beneficios, por lo que, como observa con razón Cristóbal Montes¹⁰, el concepto de tercero interesado manejado por el Art. 1283 Ce resulta poco satisfactorio.

⁹ En idéntico sentido cita Melich a Sanojo, t.III, No. 106.; Maduro Luyando, N. 639 y Carnevali de Camacho, p. 67/70.

¹⁰ Ángel Cristóbal Montes, *El pago o cumplimiento de la obligación*, Edit. Tecnos, España, 1986.

Según la doctrina dominante, advierte Melich¹¹, la diferencia entre el pago realizado por el deudor natural de la obligación y aquél que ejecuta un tercero, radica en que el pago del Tercero, para producir plenos efectos extintivos, debe contener, expresa o tácitamente la voluntad de extinguir la deuda, ello es indispensable, el solvens debe haber querido pagar la deuda, y pagar una deuda que no es suya, si no la vía de acción de repetición de lo indebido estará abierta a diferencia del verdadero deudor, que no puede retractarse de su pago, el tercero que ha pagado involuntariamente la deuda ajena puede obrar en repetición. La ley subordina la restitución a la prueba de su error (Art. 1179 Ce).

A diferencia con el Derecho común, en materia tributaria, el legislador, no distingue en torno a esta modalidad, sino una sola modalidad, en efecto, dice la norma:

Artículo 40. El pago debe ser efectuado por los sujetos pasivos. También puede ser efectuado por un tercero, quien se subrogará en los derechos, garantías y privilegios del sujeto activo, pero no en las prerrogativas reconocidas al sujeto activo por su condición de ente público.

En otras palabras, no distingue el legislador tributario, entre tercero interesado en cumplir con la obligación, aun sin ser propio representante de aquel, ni de terceros no interesados, quienes lo serían al no caber en la clasificación anterior, ni aquellos con o sin derecho a subrogación, y que como sabemos en derecho común aparejan todavía dos subcategorías, a saber:

Tercero que obra en nombre y descargo del deudor, entre quienes se encuentran los mandatarios y al gestor de negocios siempre que pague con ánimo de hacer una donación al deudor y

El tercero que actúa en su propio nombre con el ánimo de extinguir la obligación, en cuyo caso el Art.1283, solo precisa que se trata de aludir al tercero que no esta en las hipótesis del pago por subrogación, pues este tercero al que la ley autoriza a pagar por el deudor sin el consentimiento de este y en que impone al acreedor el deber de recibir el

¹¹ Melich, opus cit, p. 30 ss, citando a Cátala, Nicole (*La nature juridique du payment*, LGDJ, Paris, 1961).

pago, no tiene ningún derecho a exigir ni del acreedor (1299 Ce) ni del deudor (1299 Ord. 2 ejusdem) que se le subrogue en la acreencia que manifiesta la voluntad de extinguir.

Según lo anota Melich¹² cuando el tercero actúe sin ánimo liberalitatis, tendrá derecho de dirigirse luego contra el deudor cuya obligación haya pagado, pero no porque haya quedado subrogado en la posición del acreedor pagado, sino con fundamento en los principios del mandato sin representación (1698 Ce) de la Comisión (376 Código de Comercio), de la gestión” de negocios (1.1176 Ce) o del enriquecimiento sin causa (1184 Ce), según sea el caso. Y si todavía en el supuesto de que la obligación del deudor que el tercero creía existente cuando pagó no existiera realmente, al solvens le correspondería la acción por pago de lo indebido (1178 Ce).

El mismo citado autor destaca que en estos casos se guarda relación con los supuestos de “Asunción de deuda” que se da cuando un tercero, por causa de una relación interna entre él y el deudor (liberalidad, contrato de cambio, mandato, etc.) acuerda pagar al acreedor originario del deudor la deuda de este con tal acreedor y en que quien ha asumido la deuda resulta por tanto obligado a realizar el crédito del acreedor como si se tratase de una deuda propia. En tales supuestos el solvens no actuaría como un tercero que paga una deuda ajena, aun si para el acreedor resulta un tercero si dicho acreedor no ha participado en el acuerdo que dio lugar a la aludida Asunción de deuda¹³.

Debido a la especial redacción de la norma del COT, entendemos que en este caso, no puede exigirse al tercero interés alguno, ni la falta del mismo haría inapropiado o dejaría sin efecto el pago. Estimamos que de propósito esa es la intención del legislador, quien seguramente tuvo en mente solo que algún otro sujeto, por interés propio o eventualmente por el del deudor originario, tenga interés en extinguir la deuda.

Así, por ejemplo, puede ocurrir que siendo la exacción de que se trate provocada con ocasión ya a un proceso judicial, con medidas cautelares o ejecutivas practicadas sobre cierta categoría de bienes muebles o inmuebles, ello suponga interés especial para un tercero quien

¹² Opus cit. p. 115.

¹³ Melich, opus cit, p. 116.

demostrando su incumbencia con tales bienes, mas que en la liberación de las obligaciones del deudor, proceda al pago y como subrogado en la condición de acreedor avizore una ventaja para la adquisición definitiva de dichos bienes (vb. Condiciones de mercado que hagan pensar un aumento de precio de dichos bienes a corto plazo; imposibilidad de adquirir bienes semejantes a corto plazo por razones de mercado o naturaleza de los bienes, etc.).

IV. ALGUNOS TÓPICOS PARTICULARES RESPECTO A LA MODALIDAD DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR TERCEROS

Ante la parquedad de las normas que regulan la materia, no obstante la multiplicidad y complejas situaciones que pueden derivar de ello, estimamos necesarios aludir a ciertos casos y tópicos especiales que pueden producirse con ocasión de esta modalidad de pago, y procurar dar nuestra opinión y soluciones en torno a ellos.

Quid de ¿la Oposición del deudor principal al pago ofrecido por el tercero?

A diferencia de lo establecido en nuestro Código Civil, y sin que sobre la materia nada diga tampoco el COT, en el Código Italiano vigente, el Art. 1180 indica adicionalmente que el acreedor puede rehusar el pago que le ofrece el tercero si el deudor le ha manifestado su oposición, norma esta, que según Melich¹⁴ está inspirada en el Art. 267 del Código Civil Alemán. Esa misma actitud del legislador venezolano es la adoptada por el Ce Francés y el Ce Italiano de 1865, sin que por ello en la Doctrina de la época no faltaran voces que alertaran sobre ese posible derecho del deudor, siempre que este ofreciere pagar y de hecho pagara la obligación¹⁵. Sin embargo la opinión dominante para Melich, y a ella adherimos, es que resulta preferible no tomar en cuenta la opinión del deudor, para justificar que el acreedor no recibiere el pago del tercero, si simultáneamente no puede justificar un interés para

¹⁴ Opus cit. p. 116.

¹⁵ Giorgi, Giorgio, Teoría de las obligaciones de Derecho Moderno, vers. Española, Reus, España, 1930, Vol VII, N. 8, y Maduro Luyando, Eloy, Obligaciones, Edit. Ucab, No 646.

ello, pues la conducta de tal acreedor lo arriesgaría a quedar incurso en mora accipiendi por su negativa¹⁶:

Quid de ¿con cual moneda o medio liberatorio puede efectuarse el pago y con que efectos (Cheques, transferencias bancarias, Tarjetas de Crédito y otros medios electrónicos)?

El pago hecho con cheque:

Cuando el acreedor acepta recibir el pago en cheque, tal recibo no extingue la deuda sino cuando el acreedor lo cobre efectivamente, pero se considera que el acreedor ha consentido tácitamente en no intentar cobrar de modo compulsivo hasta tanto no se haya presentado al librado para su cobro y en que si efectivamente es pagado, tal pago extinguirá la deuda retroactivamente (Art. 1209 Ce), tal como lo expone Melich¹⁷, con la advertencia de que en efecto quien recibe el pago bajo tal modalidad corre con los riesgos, mientras el instrumento no sea cobrado, de la pérdida de la provisión de fondos por un hecho imputable al librado (Art. 493 C. Com.)

Pago mediante transferencia bancaria:

Tanto razones de seguridad como los cambios provocados por la globalización tecnológica, cada vez más influyen para que sobre todo pagos por montos considerables se pacten o establezcan a través de intermediarios, en especial bancarios. En tales casos, si los entes intermediarios, cumplen satisfactoriamente las instrucciones del mandato contenido en tal modalidad de operaciones, dan lugar a la satisfacción plena de las obligaciones que con ellas se persigue extinguir y en tales casos, la fecha en la cual se estima realizado el pago, se extenderá retroactivamente a aquella en que el Banco (intermediario) del deudor recibió la orden de transferencia¹⁸.

Pero un problema más delicado aun se presenta cuando el acreedor resuelve rechazar la transferencia hecha a su favor. Según nuestra legislación, la norma impone al deudor efectuar el pago en la moneda

¹⁶ Melich, opus cit. p. 116.

¹⁷ Opus cit. p. 77.

¹⁸ Tal postura no es aceptada unánimemente, al como resulta de una lectura de los principios que sobre dicha materia regula UNIDROIT según lo expone DI MAJO, citado por Melich, opus cit. p. 79.

o unidades monetarias convenidas, si hubiera “convención al respecto” o en última instancia en la moneda de curso legal, lo que puede resultar no solo impráctico tratándose de grandes sumas, no siendo justo alterar la posición del deudor, por la simple oposición del acreedor. A falta en nuestro Derecho, a diferencia de otros sistemas, de una norma que prevea expresamente que el pago se realice mediante consignación del dinero ante intermediario autorizado, quien será el que pague por el deudor, tanto la jurisprudencia como nuestro legislador, han ido imponiendo importantes cambios.

Es ello como lo anota Melich¹⁹ lo que ha ido provocando ciertos cambios en la legislación y posiciones de la jurisprudencia, validando los pagos efectuados con los llamados Cheques de Gerencia (órdenes de pago del emitente), al aceptar hoy su efecto liberatorio (Art. 820 Código de Procedimiento Civil²⁰

¿Quid de los efectos del pago de terceros una vez iniciado un proceso judicial de cobro tributario?

1. La procedencia del pago iniciada la vía judicial de cobro. ¿Hasta cuando puede el deudor ejecutar voluntariamente sus obligaciones?

Debo suponer que la audiencia y lectores de estas disquisiciones, conocen de sobra la polémica, de si iniciado el ejercicio de una acción para amparo del derecho sustantivo, cabe o no pretender el cumplimiento voluntario o alternativo, si lo hubiere del débito obligacional. Tema este realmente apasionante y todavía no resuelto cabalmente.

Respetando las múltiples opiniones que sobre ello se han vertido, somos del criterio, que aún en etapa de ejecución final del débito ahora judicial, siempre el Deudor, ahora ejecutado, podrá liberarse de sus obligaciones, haciendo el pago, pues la ley, la doctrina y la jurisprudencia, son proclives a dar preferencia al cumplimiento voluntario e in natura del débito, y estimo que ello en nada modifica los derechos del acreedor, quien sin justa causa, y como lo hemos dejado adelantado

¹⁹ Opus cit p. 81.

²⁰ G.O. N° 4.196 Extraordinaria de 2 de agosto de 1990, con la advertencia de que es esta la más comúnmente citada, pues aun cuando hay reforma posterior, no lo es en temas de fondo. A este Código, en lo adelante Cpc. se le conoce como el Código del 87, año en que originalmente fue publicada su primera versión.

supra, se expondría a incurrir en mora accipiendi, si no tuviere justo motivo para rechazar ese cumplimiento.

¿Y que decir de cuando la oferta de cumplimiento en esos mismos supuestos proviniere de terceros, interesados no?

Entendemos que en este caso cabe formular las mismas observaciones que en el de pago propuesto por el mismo deudor, esto es, debe darse preferencia al cumplimiento voluntario, aun del tercero, para extinguir el débito fiscal, al igual que el civil y ello porque tampoco en nada perjudica al Acreedor.

2. Los efectos de la oposición a la ejecución o a la intimación del contribuyente deudor demandado y el ofrecimiento de pago por tercero.

Conforme al COT en los casos de oposición a los procedimientos judiciales de ejecución de obligaciones tributarias y juicio ejecutivo de cobro (Arts. 281-282 y 312 del COT. cabe hacer algunas observaciones que estimamos modifican lo expuesto en los párrafos anteriores, pues realmente cambian los supuestos aplicables.

En efecto la oposición es un medio de defensa que consagra la ley al intimado o al ejecutado, con pleno valor legal, y hecha la misma, aun por motivos no ajustados a la ley, a nuestro entender ponen en entredicho el contenido de la obligación tributaria, de su liquidación judicial o de su liquidación anticipada (dándole carácter de ejecutiva sumariamente), por lo cual consideramos, que si son tales los supuestos, no puede ni debe el Tribunal admitir la propuesta ni ejecución del pago, sea que es tercero interesado o no, en tanto que hasta no recaiga fallo que resuelva dicha oposición, consideramos que el contenido de esa obligación es discutido y discutible, sea en el monto, calidad o cantidad, por lo cual sería atropellar los derechos del deudor natural, si se le impusiera por sobre sus derechos, la pretensión del tercero interesado o no por pagar el débito.

Consideramos inclusive que ni aun el tercero solidario debe ser admitido en su pretensión, en tanto que como tal, siendo su obligación dependiente de la del principal, este afectaría los derechos del primero, si en cuenta de la objeción hiciere el pago por la suma reclamada no coincidente con la discutida por la oposición.

Esta última posición sin embargo no parece ser la acogida cuando menos por la jurisprudencia de los tribunales tributarios, tal cual resul-

ta de un sonado caso en manos del Tribunal especial del Circuito de la región Central (Carabobo), donde inclusive existiendo oferta del propio deudor para el pago, y la aludida oposición hecha valer, se dispuso aceptar el pago de tercero.

V. CONCLUSIONES

Una vez más se pone de manifiesto la especialidad e interés que reviste toda la materia tributaria en este caso, a pesar de sus grandes coincidencias con el derecho común civil.

Las razones que dejamos expuestas sin pretender convencer a nadie, consideramos deben hacer reflexionar sea a la Administración Tributaria, o a las autoridades judiciales, según el caso, para no causar daños a los contribuyentes, no obstante todo lo que pueda alegarse a favor del interés fiscal en recobrar lo más pronto y expeditamente posible los haberes fiscales.

No hemos querido sentar cátedra con conceptos e instituciones por todos conocidos, y sobre los cuales solo nos hemos permitido hacer advertencias y procurar su mejor interpretación, pero nos contentaremos si con lo expuesto, se da lugar a polémica que permita mejor interpretación de los temas expuestos.