

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA,  
ATENDIENDO A SU CONTENIDO DE OBLIGACIONES  
SIMPLES O COMPLEJAS**

**LICENCIADO**

**DIEGO JOSÉ ALVARADO ALVARADO**

GUATEMALA, AGOSTO DE 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA, ATENDIENDO A SU CONTENIDO  
DE OBLIGACIONES SIMPLES O COMPLEJAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por el Licenciado

**DIEGO JOSÉ ALVARADO ALVARADO**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO  
(Magíster Scientiae)**

Guatemala, agosto de 2019.

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras  
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González  
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia  
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando  
VOCAL: Dr. Santos Octavilo Flores Sarmiento  
SECRETARIO: M. Sc. Armin Cristóbal Crisóstomo López

**RAZÓN:** “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala 10 de enero 2019

DOCTOR OVIDIO PARRA VELA  
DIRECTOR ESCUELA DE ESTUDIOS DE PÓSTGRADO  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Ciudad de Guatemala.

Distinguido Doctor:

Por disposición de esa Dirección he sido designado como tutor del Licenciado Diego José Alvarado Alvarado. El trabajo de la tesis tiene como título "La relación jurídica tributaria, atendiendo a su contenido de obligaciones simples o complejas", el cual después de varias discusiones, análisis e investigación con el Licenciado Alvarado, se realizaron los cambios sustanciales necesarios en la temática, del cual dictamino lo siguiente:

Previamente he de anotar en relación al tema que el Licenciado Alvarado, al desarrollar el trabajo de tesis, abordó el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, los elementos de la Relación Jurídica Tributaria, las clases de obligación tributaria, medios de extinción de la obligación tributaria, doctrinas de la Relación Jurídica Tributaria. Dentro de este contexto principalmente se exponen las principales posiciones en torno al contenido de la Relación Jurídica Tributaria pues a criterio de algunos juristas esta puede ser simple o de carácter complejo.

Especial mención debe hacerse en relación al contenido de la Relación Jurídica Tributaria en la legislación guatemalteca.

Debo agregar que el trabajo tiene un excelente respaldo bibliográfico y conclusiones que han de tomar en cuenta nuestros legisladores y la Administración Tributaria quienes se encuentran inmersos en la ciencia del Derecho Tributario de manera que doy mi aprobación del mismo.

Aprovecho la ocasión para presentar al distinguido Doctor mis muestras de consideración y estima.

Atentamente,

  
MSc. Sergio Waldemar Max Moya

Guatemala, 17 de julio 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez  
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he revisado los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA ATENDIENDO A SU CONTENIDO DE  
OBLIGACIONES SIMPLES O COMPLEJAS**

Esta tesis fue presentada por el Lic. Diego Alvarado Alvarado, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,

  
Dra. Gladys Tobar  
Revisora  
*Gladys Tobar Aguilar*  
LICENCIADA EN LETRAS  
Colegiada 1450



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN**

**LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,**  
Guatemala, 24 de julio del dos mil diecinueve.-----

En vista de que el Lic. Diego José Alvarado Alvarado aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 46-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA, ATENDIENDO A SU CONTENIDO DE OBLIGACIONES SIMPLES O COMPLEJAS”**.  
Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

  
**Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez**

**DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

## DEDICATORIA

**A DIOS:** Nuestro buen Padre, quien me ha enseñado a desarrollar todas mis capacidades y me guía con sus sabios consejos.

**A MIS PADRES:** Por todo su amor, enseñanzas, sacrificios y sobre todo por el ejemplo de vida que me han dado, el cual ha sido muy valioso para mi formación profesional y humana.

**A MIS FAMILIARES:** Por su cariño incondicional, el cual me inspira a seguir trabajando por realizar mis proyectos de vida.

**A MIS COMPAÑEROS:** Por compartir sus conocimientos y brindarme su apoyo. Hicieron de esta etapa académica una muy agradable experiencia.

**A MIS AMIGOS:** Por su sincera y leal amistad.



## Índice

### Contenido

Introducción.....	1
Capítulo I.....	1
<b>La Relación Jurídica</b> .....	1
1.1. La Relación Humana.....	1
1.2. Origen .....	4
1.3. Concepto .....	5
1.4. Elementos constitutivos de las Relaciones Jurídicas.....	7
1.4.1. Los sujetos o las personas .....	7
1.4.2 El objeto o contenido .....	9
1.5. Clases.....	10
1.5.1. Relaciones Jurídicas Simples y Complejas. ....	10
1.5.2. Relaciones Jurídicas de Derecho Público y Privado. ....	12
1.6. Nacimiento, Vigencia y Extinción de la Relación Jurídica.....	14
1.7. Obligaciones Jurídicas.....	17
1.7.1. Antecedente histórico.....	17
1.7.2. Concepto.....	17
1.7.3. Fuentes .....	18
1.7.4. Clasificación .....	18
1.7.5. Efectos .....	19
Capítulo II.....	21
<b>La Relación Jurídica Tributaria</b> .....	21
2.1 Origen.....	21
2.2 Potestad Tributaria .....	23
2.3 Concepto .....	24
2.4 Características.....	27
2.5. Elementos de la Relación Jurídico-Tributaria .....	30
2.5.1. Elemento Personal o Sujetos .....	30
2.5.2. Hecho Generador o Hecho Imponible .....	33
2.5.3. Elemento Objetivo u Objeto Impositivo .....	34
2.5.4. Base Imponible.....	35
2.5.5. Tipo Impositivo .....	35



2.5.6. Elemento Temporal .....	36
2.6. Obligación Tributaria .....	36
2.6.1. Origen .....	37
2.6.2. Definición .....	38
2.6.3 Naturaleza .....	38
2.6.4. Clases de Obligación Tributaria .....	39
2.6.5. Medios de extinción de la obligación tributaria .....	39
2.7. Integración del Derecho Tributario con el Derecho de Obligaciones .....	45
2.8. Determinación de la Obligación .....	46
Capítulo III .....	49
<b>Diferentes doctrinas de la Relación Jurídica Tributaria, atendiendo al contenido de su obligación.</b> .....	49
Capítulo IV .....	71
<b>Análisis de las distintas posiciones en torno al contenido de la relación jurídica tributaria</b> .....	71
4.1. Análisis .....	71
4.1.1. Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Simple.71	
4.1.2. Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Complejo. ....	78
4.2. Contenido de la Relación Jurídica en la legislación guatemalteca. ....	81
4.3. Análisis de caso práctico .....	85
4.4 Análisis de datos .....	89
Conclusiones .....	102
Referencias .....	103

## Introducción



El Derecho Tributario, comparado con las otras ramas jurídicas, es una de las más recientes. Su estudio ha suscitado distintas concepciones en cuanto a sus institutos y figuras legales, las cuales han producido confusiones. Actualmente, han proliferado las obras, congresos, jornadas y seminarios de la referida disciplina jurídica en los que se estudia, analiza y critica todos los institutos fiscales. Dentro de esta búsqueda o explicación de la mencionada disciplina del Derecho, se encuentra la definición de la Relación Jurídica Tributaria, el cual es uno de los conceptos que suscitan mayores dudas, y constituye la médula o piedra angular de la disciplina jurídica que nos ocupa.

La definición de la referida figura está desarrollada en función de diversos criterios, uno de ellos es su contenido. Es decir, las obligaciones o prestaciones que de ella se originan. La Doctrina no es uniforme respecto en determinarlo. Algunos exponen que se trata de una simple prestación de dar, y otros sostienen que está conformada por una pluralidad de obligaciones. Dichas visiones han conducido a cierta confusión conceptual. Además, no permiten determinar con precisión las potestades del sujeto activo, y los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos que se derivan de la vigencia efectiva de este vínculo.

En razón de ello, es que considero importante estudiar el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, y lograr identificar los alcances del poder tributario, es decir las facultades de la Administración frente a los ciudadanos y los consiguientes derechos y obligaciones de los contribuyentes. Por consiguiente, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo aportar mi opinión en relación al debate doctrinario y científico suscitado respecto a la naturaleza y contenido de la Relación Jurídica Tributaria y contribuir a aclarar las confusiones sobre este asunto. En razón de ello, la investigación desarrollada planteaba la interrogante de ¿por qué las relaciones jurídicas tributarias, atendiendo a su contenido, son de carácter simple o complejo?



Dentro del presente trabajo, se planteó como hipótesis si la Relación Jurídica Tributaria, atendiendo a su contenido, es de carácter simple o complejo. Para esta tesis, el objetivo general consistió en determinar con certeza cuales son los derechos y deberes previstos por la legislación impositiva; es decir, la consecuencia jurídica que genera la Relación Jurídica Tributaria. Del problema se determinó que la Relación Jurídica Tributaria comprende todos los aspectos relacionados a la potestad tributaria o poder impositivo que tienen los órganos democráticos de configurar el sistema jurídico con apego a la Constitución, que concreta el deber constitucional de contribuir con plena consideración de todos los derechos y las garantías del obligado tributario. Visto así, ambos sujetos son activos y pasivos de diferentes obligaciones y deberes, derechos y potestades.

Es decir, que la Relación Jurídica Tributaria es un vínculo completo, en cuya creación fueron considerados diversas circunstancias, las cuales pretende normar. Dentro de ellas se encuentran un adecuado ejercicio del poder impositivo, una correcta fiscalización o inspección, el derecho de los contribuyentes a la compensación de sus pagos en exceso y otra serie de beneficios fiscales, con el fin de que el Estado, por medio del fisco, obtenga los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de una sociedad. Para el desarrollo de la investigación se utilizó el método científico por medio del estudio de la doctrina del Derecho Tributario, la cual comprende las distintas teorías y conceptos que se han escrito respecto al tema en discusión y que sirvieron de fundamento al sustentante de esta tesis para la realización del presente trabajo.

Inicié mi investigación, en el Capítulo I, exponiendo el origen, concepto y los elementos que integran la Relación Humana, la cual constituye el sentido natural del ser humano, y la que -al producir consecuencias legales- se convierte en Relación Jurídica. Posteriormente, en el Capítulo II, desarrollé los aspectos más importantes de los términos Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria, analizando su origen, concepto, características y elementos.



En este tema, existe una confusión terminológica que se presenta al utilizar ambos conceptos como sinónimos. Desconcierto que fue debidamente aclarado. Partiendo de un concepto claro de la figura jurídica denominada Relación Jurídica Tributaria, en el Capítulo III, desarrolle las diferentes corrientes doctrinarias que la clasifican según el contenido de su obligación. Las posiciones más opuestas son las de Dino Jarach (Relación Simple), por una parte, y Achille Donato Giannini (Relación Compleja). En dicho capítulo expuse los argumentos de ambas posturas, sin analizarlas, únicamente con el objeto de lograr comprenderlas.

En el último capítulo, entre a analizar ambas teorías, exponiendo los aspectos positivos y negativos de cada una de ellas. Posteriormente, estudié las fuentes formales del Derecho Tributario guatemalteco, es decir, las leyes y citas jurisprudenciales, con el objeto de establecer que carácter le otorgó el legislador a la Relación Jurídica Tributaria y si dicha postura es compartida por nuestro sistema de justicia. Al final, desarrollaré mi opinión al respecto y expuse cual es la posición que considero es la más adecuada. En síntesis, se concluyó en la presente investigación, que si se desea realizar un correcto estudio de la Relación Jurídica Tributaria, es necesario considerar todas las posiciones activas y pasivas que la Ley le reconoce a cada uno de los sujetos que intervienen. En cuanto al Estado, no solamente en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición. Y, con respecto a los contribuyentes, no limitándose a la obligación tributaria, sino extendiendo el análisis al conjunto de actos debidos previstos por la norma.

Así pues, en mi opinión, resulta insuficiente el concepto que define como singular el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, porque no reconoce todas las consideraciones específicas de los distintos presupuestos (materiales e instrumentales) y el examen de sus efectos jurídicos, es decir, las distintas situaciones jurídicas subjetivas que su realización genera.

Desde esta perspectiva, la Relación Jurídica Tributaria comprende todos los aspectos relacionados con la potestad tributaria o poder impositivo que tienen los órganos democráticos de configurar el sistema jurídico con apego a la Constitución, que concreta el deber constitucional de contribuir con plena consideración de todos los derechos y las garantías del obligado tributario.



# Capítulo I

## La Relación Jurídica



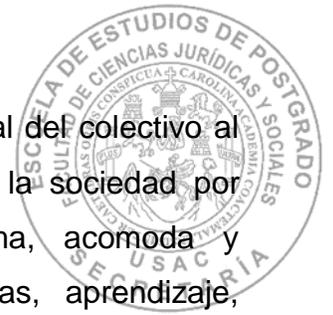
### 1.1. La Relación Humana

Para poder incursionar en el estudio de la relación jurídica, es importante analizar previamente la existencia de la “Relación Humana”. Soria, V. (2004) expone: “Las relaciones humanas constituyen un cuerpo sistemático de conocimientos, cuyo objetivo es la explicación y predicción del comportamiento humano dentro de las organizaciones. Su finalidad última es la de contribuir al logro de una sociedad más justa y satisfecha” (p. 38).

El propio sentido del hombre es el contacto social con sus semejantes, reunión que produce la "Relación Humana", acción que siendo de sociedad, enlaza por necesidades o utilidades específicas, ideológicas o de cualquier tipo de expresión social, que tienen como propósito la satisfacción o realización personal de individuo; en conclusión, todas las manifestaciones extrínsecas del hombre en sociedad son “Relaciones Humanas”, también llamadas “Relaciones Sociales”.

Las “Relación Humana” son trascendentales para nuestro progreso como colectividad, porque, es importante para la creación y estructura de cualquier tipo de sociedad. El hombre para poder subsistir precisa de otras personas, por lo que es insostenible existir sin relaciones humanas. Como se puede apreciar, el propósito de las “Relaciones Humanas” es la armonización y empatía para transmitir adecuadamente lo que necesitamos y así auxiliarnos recíprocamente. Estas se encuentran dedicadas a crear y mantener el respeto de la personalidad humana. Las relaciones sociales o humanas son pues el núcleo central de la materia regulada por el Derecho.

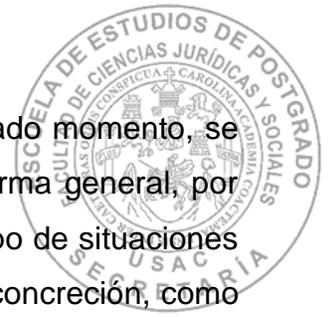
Las Relaciones Humanos o Sociales son las variadas interacciones que se producen entre dos o más individuos en la sociedad, por las cuales las personas instauran nexos laborales, familiares, profesionales, amistosos, y hasta deportivos.



Las relaciones interpersonales se encuadran en la cultura social del colectivo al que pertenecen, manifestando un posicionamiento y un “papel” en la sociedad por medio del proceso de socialización. La socialización transforma, acomoda y retroalimenta la conducta en un intercambio de creencias, reglas, aprendizaje, motivaciones y percepciones.

Las relaciones sociales se posibilitan dentro de un grupo social o grupo orgánico, donde cada individuo cumple un rol y adecua su conducta a las normas y valores culturales de la comunidad. Los vínculos sociales son un medio para satisfacer objetivos de realización personal, donde la comunicación es un vehículo necesario para compartir experiencias e información con las demás personas con las que el sujeto interactúa. Con el objeto de armonizar y proteger a los individuos en sus relaciones sociales es que aparece la figura del Estado, el término “bien común” y la ciencia del Derecho. Así lo expone Azuela, M. (1995):

La actividad humana, el hombre mismo, en su calidad de persona, tiene como último fin a Dios. La actualización de sus más nobles facultades, la inteligencia y la voluntad, radica en la Verdad absoluta y en el Bien infinito. Es el Ser por esencia, el único que puede saciar su sed de conocimiento y de amor. Es la visión beatificada la felicidad suprema, la perfección definitiva que le ha sido reservada. Pero antes de llegar a este último fin, el hombre vive en la tierra. Y esta vida, aunque sea transitoria, tiene su finalidad específica y particular. Más todavía: la vida terrenal comprende una forma especial, la vida en común, en unión de otros, la convivencia, que también tiene su objetivo propio, su fin especial, determinado, único. Ya lo habíamos anticipado y a aquí lo confirmamos, los actos de convivencia racional, y, dentro de ellos, los que nosotros llamamos con propiedad actos sociales, son ejecutados con vista a un “bien” que se conoce con el nombre de bien común (p.315).



El ordenamiento jurídico vigente en un Estado, en un determinado momento, se compone de una serie de preceptos de diversos tipos. Los hay de forma general, por ejemplo, los contenidos en las leyes, las cuales ligan a determinado tipo de situaciones su respectivo tipo de consecuencias jurídicas. Los hay de una mayor concreción, como son muchos de los expresados en reglamentos y en disposiciones administrativas, los cuales vienen a concretar, en términos más restringidos, principios contenidos en las leyes. Hay otros preceptos jurídicos que tienen una materia y un ámbito ya puramente concreto y singularizado, como por ejemplo los pactos de un determinado contrato celebrado entre Pedro y Juan, acuerdos que constituye el Derecho vigente para regular algunas relaciones entre esos dos sujetos.

Y, finalmente, todavía los hay de una máxima concreción, como ocurre con las disposiciones de una sentencia judicial o de una resolución administrativa, en las cuales se manda nominativamente, con plazo determinado, una cierta prestación o consecuencia.

Desde otro punto de vista, se puede distinguir también varios tipos de normas jurídicas. Las hay que aparecen expresadas en disposiciones emanadas del Estado (leyes, reglamentos públicos, órdenes administrativas, sentencias de los tribunales). Otras, en cambio, se revelan a través de costumbres jurídicas, y tienen consiguientemente como origen la convicción jurídica de la comunidad, expresada mediante la repetición de una misma conducta relativa a determinadas relaciones.

Otras, son el producto de entes colectivos, de instituciones, que engendran espontáneamente ordenamientos propios, como acontece con algunas corporaciones, sindicatos, entre otros. Finalmente, hay una serie de disposiciones jurídicas de carácter concreto, cuyo contenido emana de la voluntad de personas particulares, por ejemplo, las cláusulas de un contrato, las de un testamento.



## 1.2. Origen

De acuerdo con Valdés, R. (1996) el primer antecedente del término “Relación Jurídica” en el lenguaje jurídico, se encuentra en la obra “Sistema del Derecho Romano Actual” escrita por el jurista alemán Friedrich Karl von Savigny. Tratado en el que revela la historia del Derecho Romano y la ruptura del Imperio. Y mostró como este pervive en cierta manera hoy en día en ciudades, doctrinas eclesiásticas y enseñanzas de las escuelas (p. 299).

Para el aludido tratadista europeo, expone Valdés, R. (1996), el hombre está en el mundo exterior y para poder convivir junto a otros de establecer un invisible límite, dentro del cual el ser y la eficaz actividad de cada individuo gane un espacio seguro y libre. Las reglas por las cuales cada límite y ese libre espacio son determinados las llamó inicialmente “Rechtsverhältnis” o “Relaciones de Derecho” (p. 299). Con la aludida idea filosófica que expuso Savigny en el siglo XIX, fue como brotó la expresión general en estudio, la cual comprendía al Derecho como condición reguladora de las relaciones entre voluntades.

De esta idea fundamental surgió casi lo único que puede decirse con certeza de la naturaleza de la Relación Jurídica, según quienes usaron esta expresión en sus orígenes, a saber: que ella es primordialmente una relación entre hombres en la vida social protegida por el Derecho.

Como puede observarse, el concepto de Relación Jurídica se refería inicialmente a la particular noción de derecho que hoy en día es llamado “derecho subjetivo” es decir aquellas facultades y potestades inherentes de las personas por razón de la naturaleza, contrato y otra causa admisible en derecho. A partir de la aludida publicación, esta expresión entró en el vocabulario de los juristas, quienes comenzaron a desarrollar conceptos.

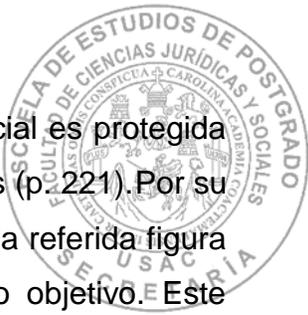


### 1.3. Concepto

El objeto de la ciencia jurídica son los comportamientos o conductas de los seres humanos, y es respecto a estas que se establecen ciertos parámetros o guías de acción. El ordenamiento jurídico regula las relaciones jurídicas y determina situaciones jurídicas dentro de esa relación. Es en la realidad donde las personas realizan conductas por las cuales se relacionan y el derecho al considerar relevantes esos comportamientos y sus fines o consecuencias, establece un marco de acción posible para los actores de esas conductas, de manera tal que prohíbe, permite y encausa u ordena las actividades de las personas. Es allí, cuando el ordenamiento jurídico considera relevante una relación, que esta pasa a ser jurídica. Lo anterior significa que una relación se convertirá en jurídica cuando ella sea relevante para el ordenamiento jurídico, y ello se traducirá en una norma positiva.

El ser humano cuenta con voluntad, al exteriorizarse esta en el mundo corpóreo se crea una acción. Sin embargo, solo algunas consiguen el respeto obligatorio cuando, incorporados en la dinámica social, han producido o pueden producir efectos relevantes para la sociedad o consorcio civil y que el Derecho Positivo considera dignos de protección y de defensa. La Relación Jurídica atiende precisamente a que el sustrato esencial del Derecho no es el individuo aislado, sino un su situación relacional con otras personas. Del continuo de las relaciones de vida, sólo una parte es calificada como pertinente por el derecho. Es característica del experto en Derecho su destreza para seleccionar los hechos a efectos de dar por establecida una relación jurídica y definir su alcance.

No todas las relaciones entre los individuos forman parte del ámbito legal, en razón que no todas necesitan la tutela de las normas jurídicas. Es así que "Relación Jurídica" sería el vínculo de persona a persona, establecida por un precepto jurídico, el cual fija a cada individuo determinadas facultades y obligaciones. Durán, P. (1997) explica lo siguiente: La relación jurídica es una especie de relación social, considerando que toda persona humana necesita de la relación con los demás para la realización de determinados fines, aunque obviamente no toda relación social es relación jurídica.



Se habla de relación jurídica en los casos en que la relación social es protegida por el Estado, y como consecuencia, regulada por determinadas normas (p. 221). Por su parte, Alessandri, A., Somarriva, M. y Vodanovic, H. (1998) precisan a la referida figura como: La relación entre dos o más sujetos regulada por el derecho objetivo. Este atribuye a uno de los sujetos un poder y al otro, como contrapartida, un deber, que está en la necesidad de cumplir para satisfacer el interés que el sujeto titular del poder está llamado a realizar con el ejercicio del mismo (p. 239). De una forma más sencilla y concreta, se puede definir a la “Relación Jurídica” como: el vínculo existente entre dos o más personas que genera derechos y obligaciones; o, como la relación humana que tiene implicaciones para el Derecho Positivo. Cuando a una vinculación de hecho, establecida entre dos o más personas, se le asignan determinadas consecuencias y protecciones jurídicas, se origina la “Relación Jurídica”. Por consiguiente, se concibe que la relación humana o de vida es aquella que al ser reconocida e integrada en el supuesto de hecho de una o varias normas, produce consecuencias jurídicas.

La Relación Jurídica se encuentra sometida a la norma y es ella la que confiere determinadas consecuencias a los hechos que han dado comienzo a una relación, establecen derechos y obligaciones que conforman el vínculo entre personas. De la norma derivan derecho y facultades para el sujeto pasivo. Al sujeto activo le atribuye la posibilidad de obrar; al pasivo le impone el deber de dar, hacer o no hacer. Esta posibilidad de obrar, se convierte en acto mediante la exigencia que se cumpla la obligación. Y, si esta no se realiza voluntariamente, el derecho-facultad se extiende hasta la intervención de los órganos competentes, a fin de que exijan el cumplimiento de la prestación, o apliquen la norma sancionadora que castiga la violación del orden jurídico. En conclusión, la Relación Jurídica se puede definir como el nexo o vínculo que se produce entre dos o más sujetos a propósito de un hecho, al cual una norma jurídica le atribuye ciertas consecuencias. Cabe acotar que las consecuencias que atribuye la norma jurídica consisten en poderes y deberes y que el objeto de esta es una prestación, que puede consistir a su vez, en un dar, un hacer o un no hacer.



En otras palabras, en una actividad o abstención que el sujeto pasivo debe realizar a favor del sujeto activo. Esta prestación es precisamente la que integra el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo. El estudio de la “Relación Jurídica” es la apertura o base del estudio del Derecho en general. Una gran cantidad de conceptos fundamentales de la Ciencia Jurídica, tales como el “sujeto de derecho, derecho subjetivo, deber negocio jurídico”, entre otros, se encuadran dentro de la estructura de la Relación Jurídica. En ella se localizan los elementos que, concertados de distinta manera, dan vida al Sistema Jurídico.

#### **1.4. Elementos constitutivos de las Relaciones Jurídicas**

Luego de exhibir el surgimiento de la Relación Jurídica, corresponde ahora penetrar en su interior y analizar su constitución íntima y esencial. La Doctrina no ha llegado a un acuerdo en cuanto al número de elementos que integran las Relaciones Jurídicas. Sin embargo, me he decidido por la clasificación que precisa en delimitar que son dos los elementos integrantes de dicho vínculo: uno subjetivo, que se refiere a los sujetos o personas que intervienen, y el otro objetivo que comprende el objeto o fin del vínculo establecido.

##### **1.4.1. Los sujetos o las personas**

Villegas, R. (2004) manifiesta: Los sujetos son las personas que se vinculan como consecuencia de las normas jurídicas. Según la titularidad que se tenga en relación, se puede ser sujeto activo o sujeto pasivo. Sujeto activo es la persona que puede pretender la satisfacción de un derecho que nace dentro de la relación jurídica, por lo que también se llama sujeto acreedor, en el sentido genérico de este término; y sujeto pasivo es la persona titular del deber que se da dentro de la relación y a quien se le va a exigir su cumplimiento por parte del sujeto activo. A este se le conoce también como obligado o deudor (p. 166). Los sujetos son los individuos que se relacionan, ya sean personas físicas o jurídicas con capacidad para crear la relación jurídica emergente. Son aquellas personas que están unidas por un vínculo de atribución.



La condición de sujeto de una relación jurídica presupone el concepto de capacidad jurídica, esto es, la aptitud para ser sujeto de derechos y obligaciones que tiene toda persona por el hecho de existir. Pueden ser tanto personas físicas como las personas jurídicas. Las personas físicas son los seres humanos, los individuos. Las personas jurídicas son el conjunto de personas organizados por a consecución de un fin a los que el ordenamiento dota de entidad jurídica, si cumple los requisitos legalmente establecidos.

- **Sujeto Activo:** Es aquel que, en la relación jurídica, ejerce un derecho o una facultad.
- **Sujeto Pasivo:** Es aquel que, en la relación jurídica, se encuentra obligado a dar, hacer o no hacer algo.

Ambos sujetos, por lo tanto, son las partes de dicho vínculo. El “Sujeto Activo” es la parte que dispone de legitimidad para exigir que la otra parte cumpla con la obligación que contrajo. La parte obligada, por consiguiente, es el “Sujeto Pasivo”. La “situación jurídica” es pues la posición que ocupa cada sujeto en la Relación Jurídica. Pueden ser la “activa” y la “pasiva”. La posición “activa” por excelencia es la del titular de un derecho subjetivo. El sujeto pasivo es, en virtud del carácter bilateral de la relación jurídica, el que soporta los deberes y obligaciones correlativos a los derechos de la otra parte.

El sujeto de una Relación Jurídica, incluso de la más simple, tiene a la vez derechos y obligaciones. Por ejemplo, el acreedor de una deuda tiene derecho a cobrar esa deuda pero también tiene el deber de esperar hasta la fecha pactada y de recibir el dinero en las condiciones pactadas. Paralelamente, el deudor tiene derecho a no pagar fuera de esas condiciones. El sujeto activo es el que se encuentra en situación de poder en la relación principal. En el caso expuesto es sujeto activo el acreedor de la deuda (a pesar de sus obligaciones) mientras que el deudor (a pesar de sus derechos) es sujeto pasivo, pues la prestación principal es sin duda el pago de la deuda.



### 1.4.2 El objeto o contenido

Aparis, A. (1994) describe: El objeto es aquello sobre lo que recae el derecho del sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo de una relación jurídica. Puede tratarse de un bien o de un comportamiento (y dentro de este de un comportamiento de hacer, de no hacer o de dejar de hacer). La existencia de esos dos tipos de objeto funda la distinción entre derecho reales (bien) y derechos personales (p. 23). El objeto de la relación jurídica es todo lo que puede estar subordinado a la disposición del Sujeto Activo, como medio para un fin lícito. Está constituido por los bienes, expresión genérica que abarca las cosas materiales y actos humanos o prestaciones. Es el contenido del derecho que tiene el sujeto activo. Es la prestación sobre el cual incurre la Relación Jurídica, es la obligación de dar, hacer o no hacer. Cualquier realidad externa que actúe como punto de coincidencia del interés de los sujetos que constituyen la relación puede constituirse en objeto de la relación jurídica.

El objeto es aquello sobre lo que recae el derecho del sujeto activo y la obligación del sujeto pasivo de una relación jurídica. Puede tratarse de un bien o de un comportamiento (y dentro de este de un comportamiento de hacer, no hacer o de dejar de hacer). La existencia de esos tipos de objeto funda la distinción entre derechos reales (bienes) y derechos personales (comportamiento). Lo importante de este elemento, es señalar que este se refiere al contenido o conjunto de actos jurídicos que la comprenden, de donde, como se examinara con posterioridad, pueden surgir las Relaciones Jurídicas “Simples o Complejas”, dependiendo la cantidad de prestaciones. Existen otros elementos que son mencionados por algunos juristas, como por ejemplo la “causa” o el “vínculo”, los cuales no expondré debido a que ya fueron incluidos como características en el primer apartado del capítulo en desarrollo.

Para otros autores como Pattaro, E. (1991) existe otro elemento, al cual denomina “Hecho Generador” y lo define como: “el acontecimiento o estado que provoca el nacimiento de la Relación Jurídica” (p. 32). Ello quiere decir, que el Derecho debe haber reconocido previamente ese hecho como productor de efectos jurídicos.

El citado autor, utiliza el término “Hecho Generador” en sentido amplio, incluyendo varios tipos: como los Hechos Jurídicos (en sentido estricto), los Actos Jurídicos y los Negocios Jurídicos. Los Hechos Jurídicos son aquellos hechos que no suceden por voluntad de las personas pero a los que el ordenamiento jurídico atribuye consecuencias.

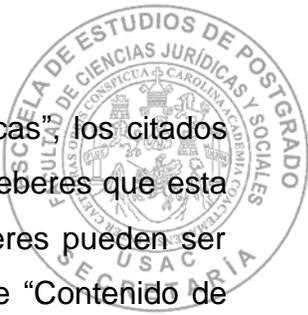
A los Actos Jurídicos el ordenamiento jurídico también atribuye consecuencias, pero se diferencian de los Hechos Jurídicos en sentido estricto en que los actos son resultado de un ejercicio de voluntad humana. Finalmente, los Negocios Jurídicos son aquellos actos jurídicos en los que la voluntad humana va dirigida precisamente a la producción de las consecuencias específicas que el ordenamiento liga a ese negocio.

## **1.5. Clases**

La Doctrina presenta diversos puntos de vista respecto a este tema, sin embargo, en el caso de estudio, considero seguir aquellos autores que limitan el estudio de las clases de Relaciones Jurídicas en dos criterios: el primero, atendiendo al “contenido” de sus obligaciones, en simples y complejas; y, el segundo, dependiendo de la “naturaleza de los sujetos”, de Derecho Público y de Derecho Privado. Clasificación que también es la más dominante en la aludida fuente de Derecho.

### **1.5.1. Relaciones Jurídicas Simples y Complejas**

Alessandri, A., Somarriva, M. y Vodanovic, H. (1998) explican: Simple, es la relación que presenta un solo derecho del sujeto activo y un solo deber del sujeto pasivo (...) Compleja es aquella que encierra un conjunto de derecho y obligaciones coligados entre sí, pudiendo implicar también, al lado de derecho y obligaciones propiamente tales, varias otras figuras de poder, sujeciones, cargas (p. 294).



En relación con el término “Contenido de las Relaciones Jurídicas”, los citados autores, desarrollan la siguiente definición: se refiere a los poderes y deberes que esta encierra y que constituyen su integral sustancia. Esos poderes y deberes pueden ser únicos o múltiples, y unilaterales o recíprocos (p. 294). El concepto de “Contenido de las Relaciones Jurídicas”, equivale al conjunto de posiciones de poder y de deber que ostentan las partes. Una situación de poder encuentra correspondencia con una de deber.

Las “Relaciones Jurídicas Simples” son pues aquellas en las que concurre un solo vínculo ente los sujetos que la integran. En el caso típico, el sujeto activo tiene solamente un derecho subjetivo y el sujeto pasivo un deber correlativo con aquél. Por ejemplo: entregar una suma de dinero o determino bien o abstenerse de realizar alguna acción. Este tipo de vínculo se extingue con el cumplimiento de la obligación acordada. El deudor se libera al cumplir con esta. La obligación tiene por finalidad una determinada cosa o prestación. No existen presentaciones adicionales que dependan de la principal. En el evento de presentarse las mismas se consideran autónomas y no condicionan a la primera.

Desde mi punto de vista, al presentarse un negocio jurídico o al crearse una relación jurídica pública es importante que en el contrato o la Ley, las partes aclaren si el vínculo que se está creando es de naturaleza simple. De no estar establecido y existir otras prestaciones, a mi parecer, se debe entender que la Relación Jurídica es compleja. Las Relaciones Jurídicas serán “Complejas” cuando exista pluralidad de vínculos entre las partes. Cualquier contrato bilateral es suficiente para ejemplificar una relación jurídica compleja, puesto que existen derechos y obligaciones recíprocas en ambas partes. Así, por ejemplo, en un contrato de compraventa una parte tendrá derecho a la entrega de la cosa y el otro derecho a la entrega del dinero, recayendo las obligaciones correlativas en cada una de las partes. Ambas son a la vez sujeto activo y pasivo.



Las obligaciones complejas o compuestas refieren específicamente a aquellas donde intervienen diferentes tipos de obligaciones en una misma y su regulación está contemplada de manera menos precisa que las simples, no obstante, es posible considerarlas como la unión de varias obligaciones simples.

Una obligación es plural cuando tiene varios objetos o varios sujetos. Las obligaciones plurales por su objeto son de tres tipos: conjuntivas (el deudor se obliga a diversas cosas o hechos) y alternativas (el deudor se ha obligado a uno de dos o más hechos o cosas). Y por su sujeto: mancomunadas (la prestación está dividida entre los deudores) y solidarias (cualquiera de los sujetos pasivos puede cumplir o se le puede exigir la deuda).

Resulta oportuno exponer la diferencia entre “pretensión” y “obligación”. La primera corresponde al beneficio o acto destinado a favor del sujeto activo de la Relación Jurídica, y la segunda se refiere al deber al que se encuentra comprometido a realizar el sujeto pasivo. En la definición del tributo, expone Jarach, D. (1971) “el Estado u otra entidad pública tiene la pretensión y uno o más sujetos la obligación de dar una suma de dinero” (p. 16).

### **1.5.2. Relaciones Jurídicas de Derecho Público y Privado**

Casal, J. y Olaso, L. (2007) revelan: Las relaciones jurídicas de naturaleza pública u organizadoras del Estado y de las relaciones entre este y los particulares en los casos en que aquél actúe investido de “poder” y las relaciones jurídicas privadas, entre los particulares o entre éstos y los órganos del Estado cuando actúan sin autoridad (p. 257). Las relaciones de Derecho Público se distinguen porque el Estado es uno de los sujetos, entre los cuales se establecen relaciones de supra y subordinación. En las relaciones jurídicas de Derecho Privado las partes son particulares que se constituyen en una relación de coordinación.



Muchos autores, se limitan a estudiar la relación jurídica únicamente dentro del Derecho Privado; es decir, dentro de las relaciones surgidas entre sujetos particulares, que resguardan sus intereses personales. No obstante, existen relaciones jurídicas en que el interés público está en juego, como es el caso del Derecho Tributario, en el que el sujeto activo es el Estado y el Sujeto Pasivo el contribuyente, quien debe pagar sus impuestos o tributos.

La Relación Jurídica de Derecho Privado es un vínculo entre personas privadas. Pertenece al ámbito que los pensadores políticos han definido como “Sociedad Civil”. Ello no impide que el poder público participe en la creación y control de la observancia de reglas aplicables a relaciones privadas, como lo hace en ámbitos tan diferentes como la familia. Significa más bien que en la Relación Jurídica ninguno de los sujetos actúa como portador de una autoridad pública respecto de los otros.

Aunque en una Relación Jurídica de Derecho Privado concurren personas jurídicas de Derecho Público, ello no destruye su naturaleza, pues el ente público no puede demandar una prerrogativa especial frente a las otras personas que participan del vínculo. En estas intervienen sujetos que pueden tener diferentes conocimientos, destrezas o fortunas, pero que necesitan de potestad, para normar el comportamiento de los demás.

El Derecho Privado tiende más bien a corregir ciertos desequilibrios, estableciendo reglas que limitan posiciones de poder, como el ordenamiento sobre libre competencia y los estatutos protectores de incapaces, trabajadores, inversionistas o consumidores, por citar algunos ejemplos. La relación jurídica-administrativa es un tipo de relación de naturaleza pública, y es el resultado de la concurrencia de dos personas jurídicas: la Administración y el administrado, la cual se encuentra regulada por el Derecho Administrativo. Con lo cual quedan descartadas aquellas relaciones en las que, o bien no participa la Administración Pública, o bien lo hacen, pero sujetando su actuación a otra rama del ordenamiento jurídico, como ocurre por ejemplo cuando esta compra o alquila un local o cuando contrata un trabajador conforme al régimen laboral.

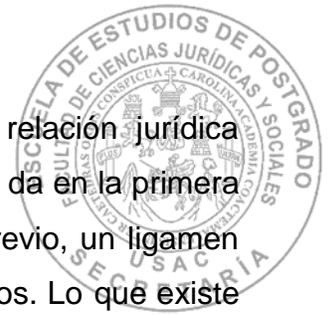


En estos casos, el Estado o la Administración no cuenta con la posición jurídica de supremacía que le otorgan las prerrogativas propias del Derecho Administrativo. Por consiguiente, no puede afirmarse que todas las relaciones jurídico-administrativas presupongan una relación social preexistente que posteriormente sea disciplinada por el Derecho Administrativo. Es importante aclarar que en una relación jurídica en la que participe como parte una entidad estatal, no siempre debe ser calificada como de Derecho Público, si es que dicha institución actúa como un particular.

En ese caso solo le debería resultar de aplicación las normas del derecho común, lo que ocurre por ejemplo cuando alguno organismo arrienda algún local. Caso distinto es aquel en el cual, al interior de una relación jurídica, el Estado actúa como Administración, es decir, como titular de un poder soberano frente a los particulares. De Derecho Público es también la Relación Jurídica que surge entre el fisco y un particular en virtud de la cual este queda obligado a cumplir una prestación normalmente pecuniaria a título de tributo. Jarach, D. (1969) le ha llamado “Relación Jurídica Tributaria Sustancial” (p. 16).

## **1.6. Nacimiento, Vigencia y Extinción de la Relación Jurídica**

Una relación jurídica puede nacer por dos vías principales, a saber, en primer lugar, cuando existe coincidencia de voluntades entre dos o más personas que voluntariamente se ponen de acuerdo en realizar determinado comportamiento para alcanzar un fin, es decir, el sujeto que, dentro de su libertad, necesita o quiere lograr un fin o ver realizado un interés determinado se acerca a otro u otros, que igualmente quiere ver satisfecho un fin determinado, y se comprometen a algo como medio para lograr lo que quiere. Es en ese momento de acuerdo de voluntades en la realización de una conducta determinada, cuando podemos hablar de relación. Si además, los fines de esa relación se encuentran tutelados por el ordenamiento jurídico, que mediante normas positivas guía los comportamientos y establece cuales son las conductas debidas y necesarias para realizar el objetivo o interés de los sujetos, entonces nos encontramos en presencia de una relación jurídica.



Por otra parte, y como segunda vía de concreción de una relación jurídica tenemos aquella en la que, sin existir acuerdo de voluntades- que si se da en la primera vía especificada -, se establece, en virtud de un imperativo jurídico previo, un ligamen entre dos o más sujetos a partir de la conducta unilateral de uno de ellos. Lo que existe es una conducta unilateral que afecta la esfera jurídica de otro u otros sin el consentimiento de éstos, y a partir de esa afectación se crea un vínculo jurídico que determinará, por mandato de un precepto legal, la conducta debida por las partes.

Las relaciones jurídicas poseen una eficacia delimitada; el “lazo” interpersonal que ellas enuncian surge, subsiste y se termina. El Derecho determina cuales hechos poseen exactamente la consecuencia creadora, modificatoria o extintiva de las relaciones jurídicas. Por consiguiente, para tener por creada una relación jurídica, es importante evidenciar los hechos que la Ley califica como condicionantes para su nacimiento, modificación o extinción. Comúnmente, esos hechos que tienen efectos jurídicos son denominados “Hechos Jurídicos”. El profesor Cubides, J. (2005) define al “Hecho Jurídico” como: “todo hecho físico o humano cuyos efectos jurídicos relevantes se producen por el solo ministerio de una norma jurídica, con independencia de la voluntad reflexiva” (p. 175).

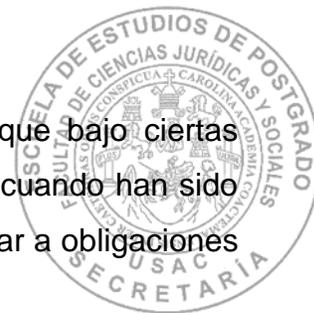
Desde este punto de vista, también se expone la importancia de las cuestiones de hecho en el campo del Derecho. Para hacer valer judicialmente una pretensión, el actor debe probar los hechos que sirven de antecedente a la relación jurídica respectiva. Por ejemplo, si se demanda “reinvindicación”, habrá de probarse la propiedad, lo que a su vez supone acreditar los hechos que dan lugar a las formas de adquirir la propiedad. Si se exigen “perjuicios” derivados de un hecho ilícito que ha causado daño, deberán probarse todos los hechos que la ley señala como requisitos para que haya lugar a la acción indemnizatoria (daño, hecho culpable, causalidad entre el hecho y el daño). Si se solicitan “alimentos” deberá ser probada la relación de familia que origina a ese derecho. En cada caso la ley fija las condiciones o requisitos de hecho concurrentes para que la pretensión sea reconocida.



Los hechos jurídicos más básicos son el nacimiento y la muerte. Las relaciones jurídicas de mayor forma se originan por el hecho del nacimiento y vinculan a la persona que nace con el resto de la comunidad y con su familia (derechos de la personalidad y de familia). Incluso antes del nacimiento, ya la gestación da lugar a relaciones jurídicas de protección (artículo 3 de la Constitución Política de la República de Guatemala y las normas penales que sancionan el aborto). De igual forma, la muerte es otro hecho natural que causa tanto la extinción, como el nacimiento de relaciones jurídicas: extingue los derechos de quien sucumbe y, al mismo tiempo, comienza una nueva relación jurídica en razón de los bienes transmisibles del causante, que son obtenidos en virtud de un modo de adquirir que tiene por hecho condicionante precisamente la defunción (sucesión por causa de muerte).

Conjuntamente de los hechos naturales que el derecho considera como jurídicos, como el nacimiento y la muerte, parte esencial del Derecho Privado está constituido por hechos del hombre voluntarios que tienen efectos generadores, modificatorios o extintivos de relaciones jurídicas. El más común de los hechos voluntarios que poseen ese efecto es el acto jurídico. El “Acto Jurídico” ha sido definido por Cubides, J. (2005) como: “toda manifestación de voluntad intencionalmente dirigida a la producción de efectos de derecho” (p. 193). Estos efectos son reconocidos por el derecho en razón de una regla que otorga el respectivo derecho potestativo. El “acto jurídico” es resultado del principio de la autonomía privada, en virtud del cual, dentro de los límites que establecen la Ley, el orden público y las buenas costumbres, los sujetos privados pueden regular sus propias relaciones.

El más común de los actos jurídicos es el “contrato”, caracterizado como el acto jurídico bilateral o convención que tiene por efecto crear obligaciones y, por consiguiente, los derechos personales correlativos. Pero también otros actos jurídicos, diferentes del contrato, poseen efectos en derecho privado, como el testamento, el reconocimiento de hijo natural o la convención que modifica el plazo de una obligación preexistente. Finalmente, la Ley confiere efectos jurídicos a otros hechos del hombre que no son producidos en ejercicio de una potestad creadora, modificatoria o extintiva de relaciones jurídicas.



Es el evento de los hechos que causan daño a un tercero que bajo ciertas circunstancias dan a este un derecho a ser indemnizado (usualmente cuando han sido realizados con dolo o culpa) o de otros hechos voluntarios que dan lugar a obligaciones restitutorias como ocurre cuando se ha pagado lo que no se debía.

En conclusión, el Derecho designa a determinados hechos jurídicos consecuencias que se concretan en el nacimiento, modificación o extinción de relaciones jurídicas.

Estos hechos corresponden a aquellas secciones de la realidad social, e incluso natural, que resultan relevantes a efectos del Derecho. De todos los acaecimientos que se presentan en la vida social, el Derecho selecciona algunos como importantes y les confiere efectos jurídicos. Esa es la unión más elemental que existe entre las normas del derecho y la realidad.

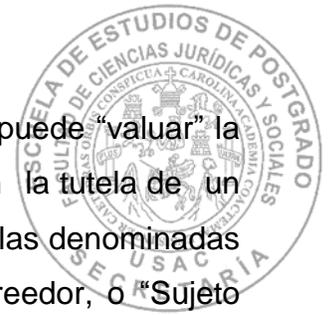
## **1.7. Obligaciones Jurídicas**

### **1.7.1. Antecedente histórico**

Expone Acedo, A. (2010) que la forma más básica de obligación tuvo su origen en los pueblos primitivos en donde quien había cometido un delito, podía pagar un precio para compensar el daño que había generado al agraviado (p. 22).

### **1.7.2. Concepto**

Acedo, A. (2010) manifiesta: La obligación es el deber jurídico de un sujeto de realizar una prestación a favor de otro (...) es una necesidad para efecto de la cual una persona es compelida respecto de otra a una prestación positiva o negativa, es decir, a un hecho o una abstención (p. 21). Este concepto se refiere al compromiso positivo o negativo, previamente establecido en la Ley o en algún contrato, que adquiere una persona respecto a otra, mediante la cual estas quedan ligadas, de cuyo incumplimiento deviene determinadas consecuencias jurídicas. Toda prestación debe satisfacer un interés racional del acreedor, y cuando este interés desaparece después de haber existido originariamente, la prestación carece de objeto.



Es interesante observar como en las “Relaciones Jurídicas” se puede “valuar” la cuota del poder que tiene una persona y el deber de otra, con la tutela de un ordenamiento jurídico. Para poder “medir” las aludidas cuotas, existen las denominadas “Obligaciones Jurídicas”, donde se establece un vínculo entre un acreedor, o “Sujeto Activo”, persona que tiene la facultad de exigir la prestación de una obligación; y un deudor que es la persona obligada al cumplimiento, o “Sujeto Pasivo”.

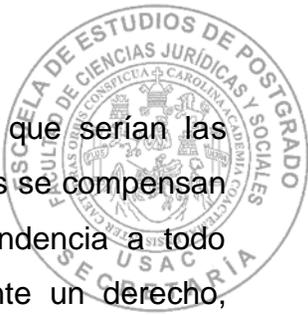
### **1.7.3. Fuentes**

En el Derecho Público, la Ley obliga a los administrados en tanto que los mandatos contenidos en las normas legales obligan a los sujetos colocados en los supuestos normativos. En el Derecho Privado, los contratos son acuerdos de voluntad entre dos o más personas para crear, transmitir derechos y obligaciones, por lo que a través de la manifestación de la voluntad expresa en ellos nacen las obligaciones.

### **1.7.4. Clasificación**

Las obligaciones se clasifican, en cuanto a su origen, en: aquellas que se producen por la voluntad de las partes y las que nacen de la Ley. En cuanto a su contenido, las obligaciones puede constituirse en dar algún bien, hacer o ejecutar determinada conducta, o no hacer, es decir, abstenerse de realizar una conducta. Cuando existe pluralidad de prestaciones se denominan “complejas” y cuando se limitan a determinada conducta se llaman “simples”.

Las prestaciones de “dar” son aquellas en que el deudor se obliga a transmitir al acreedor un derecho real sobre una cosa, especialmente la propiedad. En las prestaciones de “hacer” el deudor no transmite derecho real alguno al acreedor, pues consiste en una mera acción positiva, distinta de dar; esto es, en un servicio que se presta al acreedor o en la realización de una conducta. En las prestaciones de “no hacer” consisten esencialmente en que el deudor se abstenga de realizar ciertos hechos, que, de no mediar la obligación, le serían permitidos.



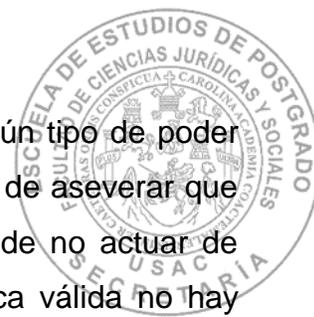
El doctrinario Valdés, R (1996) agrega una cuarta categoría, que serían las obligaciones de tolerar o sufrir (p. 301). Los derechos y las obligaciones se compensan en una relación de recíproca sujeción. En razón de esta correspondencia a todo “deber” establecido en una norma jurídica corresponde inevitablemente un derecho, facultad o poder para el favorecido. A la facultad se resiste la obligación. La correlación aludida entre derechos y obligaciones se observa en el campo del “Derecho Privado”, y entre poderes y deberes en la del “Derecho Público”.

### **1.7.5. Efectos**

El efecto principal de la obligación es colocar al deudor en la necesidad de cumplir con la prestación debida y en otorgar al acreedor los medios legales para procurar que el deudor lo haga, esto es promover una demanda judicial. De acuerdo con nuestra legislación, el que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de efectuarlo conforme lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios. Si la obligación fuera a plazo, comenzará la responsabilidad desde el vencimiento de este. El que contraviene una obligación de no hacer pagará daños y perjuicios por el sólo hecho de la contravención.

La Relación Jurídica obtiene un vínculo entre personas, en virtud del cual surgen, por lo general, uno o más derechos subjetivos y uno o más deberes jurídicos correlativos. Soto, C. (2005), con relación al término “derechos subjetivos” explica: “son las facultades que el Derecho reconoce al miembro de la sociedad y que deben ser respetadas en su ejercicio por los demás hombres” (p. 36). En cuanto a la expresión “deber jurídico” Montoro, A. (1993) define: “consiste en la exigencia que el Derecho dirige al destinatario de la norma imponiéndole la observancia de un determinado comportamiento” (p. 8). Los términos “derecho” o “facultad” se refieren al poder legítimo, concedido a una persona, para reclamar jurídicamente algo de otra. Por su parte, “Deber Jurídico” es el compromiso asignado a una persona de manera forzosa, por una norma represiva. Dworkin, R. (2009) puntualiza: Decir que alguien tiene una “obligación jurídica” equivale a afirmar que su caso se incluye dentro de unas normas jurídicas válidas que le exige hacer algo o que le prohíbe que lo haga.

Decir que un hombre tiene un derecho jurídico, o que tiene algún tipo de poder jurídico, o un privilegio o inmunidad jurídica, es una forma taquigráfica de aseverar que otros tienen obligaciones jurídicas, reales o hipotéticas, de actuar o de no actuar de cierta manera que a él le afectan). En ausencia de tal norma jurídica válida no hay obligación jurídica (p.66). En el orden interno, el Estado en su potestad de poder soberano puede gravar con impuestos y tasas a los administrados o contribuyentes, que resultan siendo el sujeto pasivo de la "Relación Jurídica Tributaria", tema que se abordara en el siguiente capítulo.



## Capítulo II

### La Relación Jurídica Tributaria

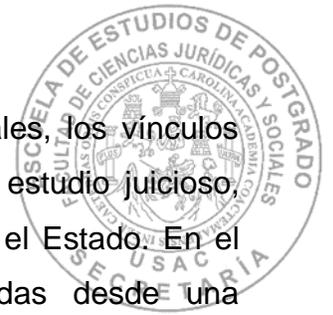


#### 2.1 Origen

Expone Vallejo, R. (2008) que a lo largo de la historia, el ser humano al constituirse en determinado territorio, comenzó a precisar de ciertos bienes y condiciones que le permitieran sobrevivir, para ello comprendió que era importante la solidaridad y ayuda recíproca de sus habitantes. Al organizarse, establecieron ciertos parámetros o lineamientos que permitieran una vida pacífica y agradable, así poco a poco se creó el Estado, quien estableció normas y creó obligaciones de naturaleza económica (pp. 12-15). Por ello fue que surgió la exigencia de requerir aportaciones a todos los habitantes para el gobierno, quienes se ordenaron y legislaron para poder recolectar efectivamente dichas asistencias pecuniarias.

Al principio, se exigían impuestos por guerras, para el sostenimiento de los ejércitos, luego la progresiva evolución de las civilizaciones se cargaron las actividades agrícolas, mercantiles, religiosas, hereditarias y, así sucesivamente, hasta nuestros días en donde existen varios hechos generadores.

Resulta oportuno exponer que en esos tiempos el Estado únicamente se ocupaba de brindar seguridad y justicia a sus ciudadanos, tenían un objeto más sencillo, y a mi punto de vista liberal, más adecuado, pues actualmente y en países latinoamericanos mientras el gobierno tenga más responsabilidades sus sistema tributario no serán suficientes y sus habitantes se acomodan más y agravan los problemas. Considero que el Estado debe ser únicamente un orientador, que guía a sus habitantes y no un obsequiador que complazca irresponsablemente a su población. El Gobierno debería limitar su accionar a brindarles los servicios verdaderamente esenciales: seguridad, justicia y educación.



Retomando con el tema, al aumentar las contribuciones sociales, los vínculos tributarios fueron cambiando y se estableció que era importante un estudio juicioso, objetivo, cuidadoso y efectivo de las relaciones entre el ciudadano y el Estado. En el siglo XIX, las instituciones financieras iniciaron a ser examinadas desde una perspectiva económica, en los tratados de economía política, presentados en Inglaterra. El Derecho Tributario, como disciplina científica, surge entonces dentro de la Economía.

Expone Valdés, R. (1996) que es en la escuela germánica, en donde comienzan a surgir estudios de los sistemas fiscales y tributarios. Para el citado tratadista, esta disciplina científica se define como: “conjunto de normas que regulan los derechos y obligaciones entre el Estado, en su calidad de acreedor de los tributos y las personas a quienes la ley responsabiliza de su pago” (p. 300). El primer gran impulso recibido por esta disciplina, enseña Saccone, M. (2002), tuvo lugar en el curso del año 1919, con la sanción del Ordenamiento Fiscal Alemán, obra del jurista Enno Becker. Dicho ordenamiento representó la primera codificación de la parte general del Derecho Tributario, es decir sus instituciones básicas, con exclusión de las normas referidas a los impuestos en particular, las cuales pasaron a formar parte de distintos cuerpos legales (p.2).

Con el transcurso del tiempo, las instituciones impositivas han sufrido constantes cambios. Por ejemplo, en países latinoamericanos los Estados deben conseguir prestamos, en virtud de la pobreza que padecen, lo cual hace que pierdan cierta autonomía política. Sus sistemas ya no son congruentes con sus realidades. Es por ello que se van transformando y al final resultan ineficaces. A pesar de ello, estas estructuras jurídicas buscan el bien común y la creación de figuras que regulen las relaciones entre los administrados y los gobernantes. Estos presupuestos legales dan origen a las “Relaciones Jurídicas Tributarias” las cuales presentan facultades a la Administración para el cobro de tributos, así como deberes a los ciudadanos de hacer, no hacer o tolerar. En conclusión, se puede decir que desde tiempos lejanos, la vida colectiva del hombre engendró necesidades distintas de las que tiene el individuo aislado.



Cuando este resuelve integrarse en una colectividad, esa reunión supone diversos ideales comunes y crea normas de convivencia para brindar una interacción pacífica, estos ideales son los que dan origen a las necesidades públicas. Para satisfacer de estas necesidades es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos y es ahí donde se establece la necesidad de crear tributos y regular legalmente esta prestación monetaria.

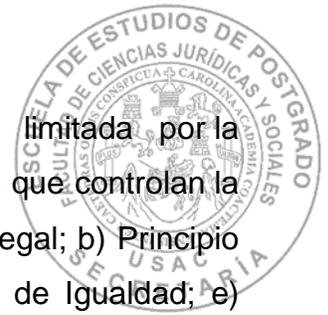
Con el establecimiento del Estado de Derecho, el tributo como relación de poder careció de sentido. La rendición del Estado al imperio de la Ley afectó también al poder tributario. Aparece la relación jurídica tributaria como un vínculo obligacional similar al que puede surgir entre dos sujetos de Derecho Privado. De esta forma, y con base en esa obligación, el acreedor (Estado), tiene la facultad de exigir de otra, el deudor, una determinada prestación.

La peculiaridad de esta relación obligacional es que el contenido y la medida de la prestación debida son fijadas exclusivamente por la Ley. El hecho que el Estado sea titular del crédito tributario no le da ninguna posición de superioridad. En ese sentido, el contenido del vínculo impositivo deriva preestablecido por una norma con rango de ley, la cual relacionara por igual a los sujetos que intervienen, eliminando así la idea de relación de poder de una respecto a la otra.

## **2.2 Potestad Tributaria**

Para Villegas, H. (2001) es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas. Actualmente, se utilizan los términos “Poder Tributario” y “Potestad Tributaria” como sinónimos, para significar el mismo concepto, en este sentido puede concretarse que en uno y otro caso se refiere a la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

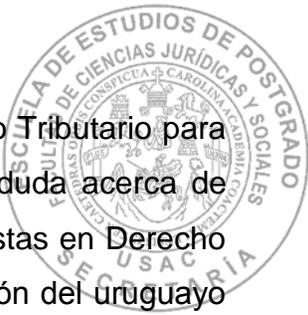
La potestad tributaria no es absoluta, ella se encuentra limitada por la Constitución de la República. Existen varios principios Constitucionales que controlan la Potestad Tributaria, y ellos son: a) Principio de Legalidad o Reserva Legal; b) Principio de Capacidad Contributiva; e) Principio de Generalidad; d) Principio de Igualdad; e) Principio de No Confiscatoriedad. Los cuales se encuentran regulados en los artículos 239 y 243 al de la Constitución Política de la República de Guatemala.



### **2.3 Concepto**

Antes de desarrollar la definición, resulta oportuno aclarar que la Doctrina le ha dado distintas denominaciones a la Relación Jurídica Tributaria, lo cual en un momento puede confundir a los estudiosos del Derecho Tributario, los términos más utilizados son los siguientes: “Obligación Tributaria, Deuda Tributaria, Relación de Deuda Tributaria, Crédito Impositivo, Relación Jurídica Tributaria Sustancial o Principal”. Ernst Blumenstain la llama “Crédito Impositivo”; Valdés Costa utiliza simplemente la expresión “Relación Jurídica Tributaria”, Jarach la llama “Relación Jurídica Tributaria Sustancial”, Giannini la denomina “Deuda Tributaria”; Villegas prefiere “Relación Jurídica Tributaria Principal”. Giuliani Fonrouge y la mayoría de la doctrina la llama “Obligación Tributaria”. En Guatemala, el Código Tributario no la llama Relación Jurídica Tributaria, sino “Obligación Tributaria”, y en su artículo 14 proporciona el siguiente concepto:

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.



Valdés, R. (1996), uno de los tres autores del Modelo del Código Tributario para América Latina, reconoció que durante su elaboración se planteó la duda acerca de cuál era la terminología más adecuada, por lo que consultó a especialistas en Derecho Civil. Finalmente se adoptó la expresión “Obligación” siguiendo la opinión del uruguayo Jorge Peirano Facio (p. 298). Sin embargo, los términos “Relación” y “Obligación” no son sinónimos, en razón que del primer concepto surgirá la obligación tributaria. Así lo explica Rodríguez, L. (2003) citado por Saldaña, A (2005): La relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada (p. 72).

Sería lo ideal encontrar mayor precisión en el término utilizado para designar a la institución en estudio. Pero dada la imposibilidad de lograr la uniformidad, considero suficiente con tener en cuenta que cuando se emplea alguna de esas expresiones se está haciendo referencia a la Relación Jurídica Tributaria. Por su parte, Ramírez, A. (1985) manifiesta: La Relación Jurídica Tributaria como el vínculo de derecho público entre el contribuyente y el fisco, es un concepto más amplio que el de obligación tributaria. Esta hace parte principal de aquella relación, pero no la agota. También comprende, la relación tributaria, las obligaciones accesorias o derivadas de la principal de pagar el crédito fiscal (p. 15).

Aclarada las diferencias doctrinarias señaladas, presentaré algunas definiciones que han propuesto algunos autores como López, L. (2001) quien expone: Es el vínculo que existe entre el Fisco y los contribuyentes, derivado de la obligación fiscal, constituye una relación de derecho que implica que las autoridades fiscales puedan exigir el pago del crédito fiscal. La relación tributaria al ser regulada por el derecho tiene un carácter jurídico (pp. 43-44). Por su parte Pérez, F. (2012) presenta la siguiente definición: “es aquella que por imperio de las disposiciones normativas surgen entre el Estado y los contribuyentes derechos y deberes recíprocos, que constituyen el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria” (p. 144).



En tanto Altamirano, A. (2012) desarrolla el siguiente concepto: La relación jurídica tributaria alude a un conjunto amplio de obligaciones y deberes, de potestades y derechos de los contribuyentes y la Administración que se originan con el ejercicio de la competencia tributaria del Estado y se concretan al momento de aplicar los tributos. Esta relación es una mera referencia nominal que contiene a las instituciones de la obligación tributaria principal – que surge a partir de la configuración del hecho imponible- y las obligaciones tributarias accesorias –que se construyen a partir de una vasta gama de deberes a cargo fundamentalmente del contribuyente y que tienen por fin facilitar, concretar e instrumental el nexo obligacional que todo tributo genera (p. 351).

La figura en estudio es una relación de Derecho Público entre el Estado y los administrados o responsables, a quienes se requiere una pago, una vez que se ha producido el hecho generador. En este vínculo se presentan entes naturales y jurídicos. El Estado en forma unilateral, determina o cuantifica la prestación que debe exigir del contribuyente o responsable una vez que se ha configurado el hecho generado. El monto de la prestación debe considerar la capacidad contributiva del obligado para que pueda cumplir con ella. La Relación Jurídica Tributaria, analizada respecto de la estructura lógica de la norma, tiene dos aspectos importantes: el primero, supuesto hipotético (hecho imponible) el cual hace factible el mandato de pago tributario contenido en la norma; y el segundo, el mandato tributario (impuesto que genera) conectado al supuesto hipotético como consecuencia de su configuración, constituyéndose en el objeto de la norma citada.

En conclusión, se puede decir que la relación jurídica tributaria está constituida por el conjunto de obligaciones y derechos, que derivan de la actividad humana. Entiéndase esta última, como la actividad financiera del Estado tendiente a agenciarse de los recursos necesarios, para cumplir con sus obligaciones sociales y de funcionamiento, por medio de la creación y recaudación de impuestos. Respecto a las obligaciones que derivan, los tratadistas las suelen clasificar en: sustanciales y de tipo formal. Para los contribuyentes la obligación sustancial, se refiere a la obligación de pagar impuestos, derivada del mandato constitucional de contribuir al gasto público.

De la misma forma al sujeto activo le surge la obligación de dar, cuando tiene que realizar devolución de impuestos, ya sea por pago en exceso o pago indebido, entre otras causas.



## 2.4 Características

La Doctrina coincide en detallar que son tres las particularidades de la Relación Jurídica Tributaria: su fuente, su posición jurídica y su contenido. La fuente de la Relación Jurídica Tributaria es única y exclusivamente la Ley, esto es una norma general, emanada del Congreso, en representación de todos los ciudadanos. Los elementos de este vínculo no pueden ser alterados por actos o convenios entre particulares, ni por voluntad de la Administración. Si bien es cierto, el sujeto acreedor crea unilateralmente la prestación a la que estará sujeto el deudor, este último será libre para llevar a cabo la situación o hecho imponible, el cual de realizarse surgirá indefectiblemente la obligación.

En cuanto a su posición jurídica, Valdés, R. (1996) describe las siguientes características que se presentan al crearse la Relación Jurídica Tributaria: El poder de imponer tributos, y la correspondiente situación del contribuyente como súbdito, se agota con la emisión de la Ley, el órgano administrativo es solo el acreedor de una suma de dinero, sometida, al igual que el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción, sin perjuicio de los privilegios que aquella le conceda expresamente. Es la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y tutela jurisdiccional, que derivan en el principio, también fundamental, de la "igualdad jurídica de las partes (p. 296).

Otro aspecto importante, que merece ser desarrollado es el carácter personal de la institución en estudio, porque es una obligación cívica y no un derecho de carácter real. El vínculo entre el Estado y el contribuyente ha sido concebido por algunos como una relación de poder. En cambio, la más moderna doctrina la considera una relación de derecho. Autores alemanes e italianos, son los principales sostenedores de la tesis, según la cual la relación jurídica tributaria es una relación de poder o de fuerza.

Para esta concepción, el Estado actúa dotado de un poder superior (poder fiscal) frente a unos sujetos sometidos a ese poder, en una suerte de relación soberano-súbditos. Así, la naturaleza de la relación jurídica tributaria no es la de una relación de derecho, por lo que las partes (fisco y contribuyente) no están en un plano de igualdad.

Para Valdés, R. (1996), el vínculo que se produce entre el Estado y los particulares es una “relación jurídica” y no una “relación de poder”. Ello se debe a que su contenido está regulado por el Derecho, y el sujeto acreedor (el ente público) no actúa de forma arbitraria, abusando de sus facultades. Con lo cual se observa la sólida base del Derecho Tributario en un Estado de Derecho, la cual favorece la igualdad jurídica de las partes de la relación tributaria. (p. 296). Por su parte Jarach, D. (1996), la teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda, en primer lugar, en una equivocación de carácter doctrinario e ideológico, al considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos, cuando en realidad, en los Estados de Derecho, el Estado como persona jurídica, se coloca dentro de los cauces del derecho; sometido a este, igual que los particulares. En segundo lugar, explica el referido autor, la mencionada teoría se funda también en un defecto de análisis jurídico, pues no distingue “los aspectos propiamente dicho del Derecho Tributario Sustantivo o Material, de los otros de Derecho Formal o Administrativo y de Derecho Penal Tributario” (p. 371).

En cuanto a esta discusión doctrinaria, desde mi perspectiva, considero que la relación tributaria Estado-Particular es una relación de Derecho, debido a que el sujeto activo, como persona jurídica, se coloca en el ámbito del Derecho, en virtud del principio de legalidad, y los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del cumplimiento de la ley. El Fisco es el acreedor que como tal dirige sus esfuerzos hacia la satisfacción de sus créditos, sin que le esté dado pretender por ser poder público, más derechos que el que se deriva de la Ley. El poder coactivo que le corresponde, entre los que destacan la facultad de perseguir judicialmente al deudor tributario, e incluso ejecutar sus bienes, los cuales emanan de las normas que imponen obligaciones pecuniarias. De ese modo, no cabe duda respecto a que las dos partes de la Relación Jurídica Tributaria se encuentran en un plano de igualdad.



El derecho positivo guatemalteco determina a la relación jurídica tributaria como un vínculo de derecho y no de poder. La Constitución Política de la República en su artículo 239 establece tácitamente que no podrá cobrarse impuestos, tasas, ni contribución alguna que no estén establecidos en la Ley, los cuales necesariamente deben estar establecidos por la norma que crea el tributo. De este modo, la obligación de pagar el tributo sólo existe en tanto una ley la consagre. Al mismo tiempo, dicho mandato legal estará condicionado por una serie de principios constitucionales (capacidad contributiva, prohibición de tributos confiscatorios, entre otros) que de ser vulnerados provocan indefectiblemente la nulidad del precepto legal. Es decir, que la obligación tributaria, no sólo ha de ser creada por la Ley (límite formal al Poder Tributario), sino que deberá respetar ciertos principios constitucionales.

Con ello se observa que, en los modernos Estados de Derecho, el poder soberano de crear tributos es realmente la facultad de producir normas jurídicas creadoras de tributos y que, además, las mencionadas normas deberán respetar los límites establecidos en la Constitución. Una vez que la Ley ha creado la obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo, la conducta de este para hacer valer su acreencia está estrictamente regulada por el ordenamiento jurídico, desde que la misma Constitución señala que ella y la ley definirán las atribuciones de los órganos que ejercen el Poder Público, a las cuales deben sujetarse las actividades que realicen. Con lo cual es evidente que el órgano administrativo acreedor del tributo en sus gestiones de control, fiscalización, determinación, entre otras, no puede ser concebido, en nuestro derecho, como un ente superior, sino que por el contrario, en el ejercicio de sus facultades actúa regulado por la Ley.

Respecto a su contenido, existe discrepancia en cuanto a este tema, el cual constituye el objeto de investigación del presente trabajo y se desarrollara en los capítulos posteriores.



## 2.5. Elementos de la Relación Jurídico-Tributaria

### 2.5.1. Elemento Personal o Sujetos

La Relación Jurídica Tributaria se constituye entre un ente público y los particulares. El que consigue la prestación es el “Sujeto Activo” y el que la debe es el “Sujeto Pasivo”, que pueden ser personas individuales o jurídicas. Este vínculo supone la existencia de un sujeto acreedor y un sujeto comprometido; por consiguiente, el elemento personal está conformado por el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo. Respecto al Sujeto Activo, Méndez, A. (2010) desarrolla el siguiente concepto: “será quien pueda exigir su cumplimiento, esto es, la Administración Pública que lleva a cabo la gestión y recaudación del respectivo tributo” (p. 227).

El Sujeto Activo es pues el ente al que la Ley otorga el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en cualquier impuesto, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la norma.

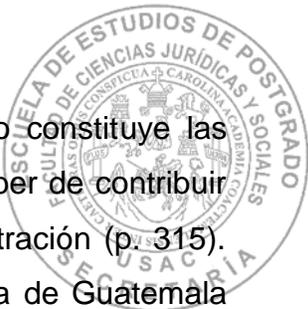
De acuerdo con el artículo 17, del Código Tributario, es Sujeto Activo de la obligación tributaria el Estado o en ente público acreedor del tributo; por su parte, el artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que le concierne a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe de percibir el Estado, con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades.



Como titular del poder tributario, el Estado personaliza una soberanía que conserva bajo su sujeción a los particulares, no estrictamente como una expresión de fuerza política y jurídica, sino con la finalidad primordial de realizar el bien común de los ciudadanos. Por virtud de ese poder orientada al bien común, el Estado logra instituir los tributos oportunos para suministrar los recursos destinados a la consecución de sus fines. En tal virtud, establece las leyes tributarias, mediante el ejercicio de la potestad legislativa. Así lo establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Como sujeto activo de la obligación tributaria, el Estado no dispone de un poder ilimitado, este se encuentra restringido por las exigencias del bien común, y está sujeto a la Ley tributaria, que le señala sus fronteras, así como también los deberes que tiene que observar en los trámites administrativos para respetar el debido proceso tributario.

Valdés, R. (1996) destaca que cuando la administración actúa como titular de un derecho patrimonial, es sujeto de derecho, sometido a la Ley y a la jurisdicción, en un plano de igualdad jurídica con el administrado (p. 309). Nuestra legislación, a los “Sujetos Pasivos” o deudores, también los denomina “contribuyentes” Moreno, L. y Velásquez P. (2006) explica este término y expone: “aquellas personas naturales, personas jurídicas, u otros entes dotados de capacidad tributaria, designados por la ley, que realizan o respecto a los cuales se verifica la realización del hecho imponible generador de la obligación tributaria” (p. 180). Valdés, R. (1996) lo define como: “el reverso del sujeto pasivo, el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo” (p. 311).

El Sujeto Pasivo es, pues, el ente que por estar subordinado al poder tributario deriva obligado por la Ley a cumplir con el tributo, y que ordinariamente se le nombra “contribuyente”, en razón que, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado. Por regla general, todas las personas naturales o jurídicas pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria.



Su antecedente más significativo, explica Valdés, R. (1996), lo constituye las Constituciones de la revolución francesa en las que se consagró el deber de contribuir para el mantenimiento de la fuerza pública y los gastos de la administración (p. 315). Actualmente, el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que la obligación de contribuir a los gastos del Estado es un “deber cívico”. Los tributos responden a la existencia de una capacidad económica en el sujeto pasivo. El hecho gravado es precisamente la manifestación de esa capacidad contributiva.

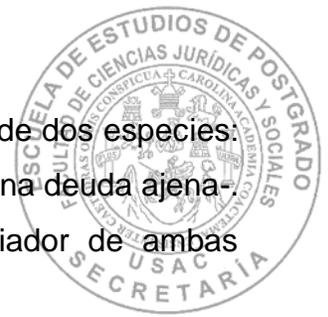
En esta forma, es lógico que quien tiene la capacidad económica, manifestada por la realización del hecho gravado, sea el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Tal es el caso del sujeto pasivo llamado “contribuyente” por la doctrina. Por consiguiente, el contribuyente es el realizador del hecho gravado.

De la misma manera, existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia Ley lo precisa, tal es el caso de los “responsables”, figura jurídica que se encuentran regulada de los artículo 25 al 28 del Código Tributario. El artículo 25 del Código Tributario establece que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a este.

Existen cuatro clases de “responsables”: por representación, solidarios, agentes de retención y agentes de percepción. Los primeros, son aquellos que administran bienes de determinadas personas (padres, tutores, representantes legales, mandatarios, entre otros). Los segundos, se refiere a los adquirentes de bienes y derechos, quienes compartirán con los antiguos dueños la obligación tributaria.

Los terceros, son las personas que acreditan cantidades gravadas (patronos). Y los últimos, son las instituciones que perciben el impuesto y los enteran al fisco (bancos del sistema). Como puede apreciarse, el aspecto más importante del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la Ley le asigna, sin importar el título que tenga.

El término “Sujeto Pasivo” es una noción genérica que comprende dos especies: el contribuyente -garante por una deuda propia- y el responsable -por una deuda ajena-. La naturaleza de la responsabilidad es pues el elemento diferenciador de ambas modalidades.



### **2.5.2. Hecho Generador o Hecho Imponible**

El artículo 31 del Código Tributario presenta el siguiente concepto: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria” (C. Tributario, 1991, art. 31). Villegas, H. (2001) la define como: “la hipótesis legal tributaria condicionante” (p. 274) y señala que está conformado por un elemento material (que presupone un verbo), un elemento personal (aquel que realiza el hecho), un elemento espacial (lugar en el que se realiza la situación descrita) y un elemento temporal (momento exacto que se configura el hecho). Con base en los citados conceptos desarrollados por las referidas fuentes de Derechos se puede definir a este elemento como aquella conducta, indicadora de una capacidad económica y previsto en la Ley, cuya ejecución produce el nacimiento de la obligación tributaria.

Los estudiosos del Derecho denominan al hecho generador, imponible o tributario como el presupuesto material, legal e hipotético del tributo, el cual es un hecho determinante en la Relación Jurídica Tributaria, en virtud que esta relación nace como consecuencia de su acontecimiento. Todo hecho imponible debe de contener en forma indispensable los siguientes elementos: descripción de la situación, individualización de la persona que debe realizar el hecho, momento en que debe configurarse y lugar donde debe acaecerse. Es importante advertir que los hechos imponibles tienen que estar previamente establecidos en las leyes tributarias, para que los administrados conozcan con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales, sobre la base del “Principio de Legalidad” que rige a los tributos, establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Mientras no este vertido en la Ley, ningún presupuesto de hecho genera obligación tributaria.

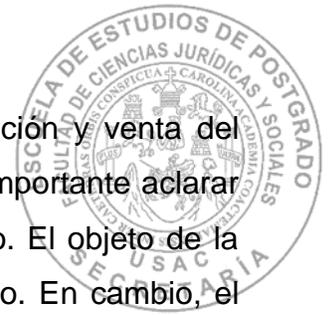


Resulta oportuna hacer mención de la aclaración que realiza Valdés, R. (1996) en los términos “presupuesto de hecho” y “hecho generador”, el primero se refiere al carácter hipotético de la norma y el segundo corresponde a la efectiva realización del presupuesto (p. 304). Es decir, el “presupuesto de hecho” es una situación fáctica, el cual al ser realizado se convierte en “hecho generador o imponible” y produce el nacimiento de la Relación Jurídica Tributaria. La realización del tipo abstracto consagrado en la norma legal da origen a una obligación tributaria, en razón que la norma legal exige la existencia de un antecedente y de una consecuencia, de una hipótesis y de un resultado. El Hecho Gravado –en Derecho Tributario- tiene la misma importancia que la tipificación del delito en Derecho Penal. Este elemento es pues el que hace nacer a la obligación tributaria.

### **2.5.3. Elemento Objetivo u Objeto Impositivo**

Para Sáinz de Bujanda, F. (1963) el objeto del tributo es “la materia o riqueza imponible”. (p. 331) En otras palabras, explica Rodríguez, R. (2006) citado por Sol, H. (2012): “cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley del tributo” (p. 112). Los tributos pretenden una prestación monetaria. La misma Ley que los crea explica el objeto que persigue gravar. Este elemento está constituido por la materia sobre la que recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo y que principalmente lo constituyen los actos humanos (prestaciones o servicios) y las cosas (materiales o inmateriales).

Con base en lo expuesto, se puede decir que el elemento objetivo es la particularidad gravada, es decir la renta, patrimonio, capital, beneficio, utilidad, acto o consumo que debe soportar un impuesto. La cual puede ser tan variada según se lo proponga el legislador al crear las leyes tributarias. Es muy común que se confunda el objeto con la finalidad que se persigue. El objeto del tributo, se precisa más con la materia o hecho imponible. La finalidad se refiere más al espíritu o intención del legislador a crear la contribución, que comúnmente es para determinada necesidad o servicio público. Por citar un ejemplo, algunos Estados gravan la venta de productos permisivos para la salud.



En este evento, le objeto impositivo es la producción, distribución y venta del referido bien, y la finalidad del tributo es desmotivar su consumo. Es importante aclarar la diferencia entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo. El objeto de la obligación tributaria es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo. En cambio, el objeto del tributo es el presupuesto de hecho que la Ley establece como gravamen: riquezas, actos o situaciones jurídicas que pueden ser elegidas como generador de un tributo.

#### **2.5.4. Base Imponible**

Cuando el hecho imponible o hecho generador sucede, se produce la consecuencia jurídica que obliga al sujeto pasivo a entregar al fisco una suma dineraria o importe tributario. Para definir la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo, es decir, a la renta, patrimonio, capital a los servicios prestados, entre otros, para así poder establecer el monto del impuesto a pagar.

#### **2.5.5. Tipo Impositivo**

Se refiere al elemento cuantitativo o la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación de un parámetro, que se utiliza para determinar el monto del impuesto que el sujeto pasivo debe de pagar al sujeto activo, el que generalmente se determina en un porcentaje. Para establecer este porcentaje el legislador debe tomar en cuenta la “Capacidad Contributiva” o “Capacidad de Pago” de las personas, principio tributario contenido en el artículo 243 de la Constitución Política de la República. El importe tributario puede ser fijo o según el valor (“ad valorem”). El primero es aquel en que la cuantía a pagar está especificada concretamente en la Ley, como sucede en el caso del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

Y el segundo tipo se refiere a los casos en que los montos no están directamente especificados en la norma, en estos casos hay que aplicar determinado porcentaje o tano por ciento que se indica en la Ley al valor del elemento objetivo, como sucede con el caso del Impuesto al Valor Agregado o Impuesto Sobre la Renta.



### **2.5.6. Elemento Temporal**

Se refiere a la fecha o época de pago, las cuales tienen que ser del conocimiento del sujeto pasivo para que este pueda alistarse para el pertinente cumplimiento de la obligación y así salvar el pago de las multas e intereses. El elemento temporal es trascendental para instaurar el momento en que los impuestos pueden ser exigidos por el fisco. Si el pago del impuesto no es realizado voluntariamente por el contribuyente, el mismo puede ser requerido por la Administración Tributaria antes de que prescriba ese derecho, el cual es de cuatro años, de conformidad con el artículo 47 del Código Tributario, que se inicia a computar a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, de acuerdo con el artículo 49 del citado cuerpo normativo.

En cuanto al tiempo de pago, el artículo 38 del Código Tributario acuerda que el pago debe concretarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la Ley indique. Los citados elementos sustanciales, que forman la Relación Jurídica Tributaria, son estudiados detenidamente por el llamado “Derecho Tributario Material”.

El término “Material” se utiliza debido a que hace alusión a la manera en que los derechos u obligaciones se manifiestan. Villegas, H. (2001) define a la nombrada rama del Derecho como: “aquel que contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria” (p. 245).

### **2.6. Obligación Tributaria**

Antes de iniciar a describir los aspectos más relevantes de esta institución, es importante aclarar que si bien este tipo de obligación comparte la misma estructura jurídica que la obligación del ámbito Civil, sus normas no pueden ser aplicadas analógicamente (artículo 5 del Código Tributario), y se trata de dos prestaciones distintas.



La similitud en su estructura se debe a que históricamente, el Derecho Civil es la rama del Derecho que inició a desarrollar las instituciones jurídicas y los principios esenciales del ordenamiento legal. A pesar de las semejanzas que se observan entre las obligaciones del Derecho Civil y del Derecho Tributario, resulta oportuno comentar algunas peculiaridades que precisan a la obligación tributaria y que le confieren sus exclusivas características.

### **2.6.1. Origen**

Altamirano, A. (2012) puntualiza que la obligación tributaria tiene su origen en una norma jurídica, y no en la voluntad de las partes; es decir, es una obligación “de ley” o “ex lege” que no precisa el consentimiento del sujeto pasivo para que la obligación nazca (p. 338). Resulta interesante como en este tipo de obligación no es necesaria la voluntad del deudor para comprometerse, únicamente es necesario con que se concrete el presupuesto normativo contenido en la norma para que se produzcan automáticamente el surgimiento de esta. Si fuere esto un requisito la Administración no podría exigir el pago. Los hechos, cuantía, vencimiento y efectos están sometidas al mandato de diversas normas y no al arbitrio de las partes, y no puede ser modificada.

Además, el sujeto activo (el Estado) puede declarar y ejecutar sus propios actos, sin necesidad de acudir al Poder Judicial por medio de un juicio de conocimiento o reconocimiento de Derecho. La Relación Jurídica Tributaria surge entonces automáticamente nada más de realizarse el hecho imponible, momento en que se genera la obligación de pagar una cantidad y el contribuyente se convierte en deudor frente a un acreedor que es el Estado. Tratándose de las relaciones de carácter formal, expone De la Garza, S. (1978), debe hacerse una distinción: Existen algunas que tienen su origen directamente en la Ley, como la de inscribirse en los registros de contribuyentes o la de presentar declaraciones, mientras que existen otras relaciones que requieren de un acto administrativo concreto para que nazcan en relación con un determinado sujeto. Es el caso de proporcionar determinados informes o de soportar una visita domiciliaria o una inspección (p. 439).



### 2.6.2. Definición

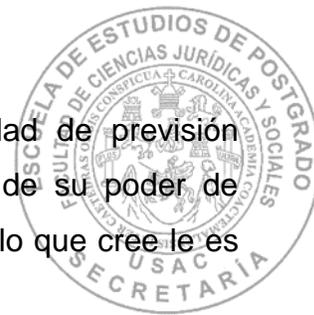
Para el tratadista Giuliani, C. (2001) la obligación tributaria es “el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo” (p. 410). Delgadillo, L (2003) citado por Saldaña, A. (2005) manifiesta: “la denominación de la obligación tributaria fiscal es para toda conducta que el sujeto deba realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, hacer o de no hacer” (p. 67). Villegas, H. (2001) la define como: “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación” (p. 246).

Se puede decir entonces que la Obligación Tributaria, es aquel deber de los particulares frente al Estado, que encuentra su fundamento en un mandato legal y que tiene por objeto aportar una contribución monetaria, la cual nace al producirse el presupuesto de hecho previsto en la Ley y es exigible coactivamente.

### 2.6.3 Naturaleza

Sol, H. (2012) explica: “la obligación fiscal es de derecho público, es decir, siempre se satisface y regula conforme a las normas de esta ramo del Derecho” (p. 16). Debido a esta característica es que la obligación tributaria tiene primacía sobre las otras obligaciones, por cuanto el interés público de que el Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir el gasto público. Aquí se aplica el conocido aforismo que reza “el interés social prevalece sobre el particular”.

Cuando se emplean las leyes tributarias termina el ejercicio de la potestad tributaria, pues esta se agotó con la creación de la ley misma, e inicia el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (Fisco) respecto de un sujeto pasivo (contribuyente) que debe cumplir la prestación pretendida (pago de tributo).



La actividad Estatal se desarrolla entonces no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para la cual prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado.

#### **2.6.4. Clases de Obligación Tributaria**

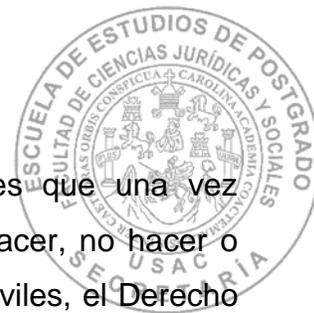
La doctrina dominante en la Ciencia Tributaria Contemporánea se adhiere a la opinión de que existe una obligación sustancial o principal y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas formales, de singular importancia. También llamada obligación principal, la cual constituye una prestación de carácter patrimonial, que vista desde una doble perspectiva puede ser expresada en una obligación de dar (el contribuyente) y recibir (el fisco).

Dar, en la generalidad de los casos una suma de dinero, o -en algunos Estados- una especie o especies en una excepcionalidad, constituye una tarea propia del contribuyente. Sin embargo, es preciso señalar que percibir el valor monetario que esa pretensión supone, es una obligación que le corresponde al fisco.

Son obligaciones accesorias que giran en torno a la obligación principal y que surgen de una interrelación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación principal con la finalidad de facilitar su cumplimiento. Es preciso señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo (Administrador Tributario).

#### **2.6.5. Medios de extinción de la obligación tributaria**

Las obligaciones tributarias tienen un proceso de creación, existencia y extinción, en virtud que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer por siempre, debido a la necesidad de dar una certeza de su principio y fin. El término “extinguir” se refiere a la prestación efectiva de lo prometido, y lleva arraigada la cancelación del deudor en la atadura que le sometía al acreedor.



La condición principal de la extinción de las obligaciones es que una vez realizada la conducta o prestación que forma su contenido de dar, hacer, no hacer o tolerar termina su vigencia. Tomando como modelo las obligaciones civiles, el Derecho Tributario adopta las formas en que puede consumarse sus obligaciones, aun cuando algunos aspectos no son aplicables, así lo explica Valdés, R. (1996) “la extinción de las obligaciones es materia del derecho común. En derecho tributario las soluciones coinciden en general con las del derecho privado con algunos apartamientos” (p. 361).

El pago es la forma más regular de extinguirse la obligación tributaria, el que la realiza en el tiempo y en el lugar prescrito por la Ley. Además de este hay otras formas que también producen la extinción, como lo son: la “compensación, confusión, condonación o remisión y la prescripción”, los cuales se encuentran regulados en el artículo 35 del Código Tributario. Como se puede observar no todos los medios de extinción admitidos en el Derecho Civil pueden aplicarse en el Derecho Tributario, tal es el caso de la “novación” y la “transacción” reguladas en los artículos 1478 y 2151 del Código Civil, institución jurídica que únicamente se puede utilizar en las relaciones de carácter privado.

No procede la “novación” en virtud que esta conlleva la conclusión de una obligación por la creación de otra, de común acuerdo por las partes; no obstante, la obligación tributaria solo puede crearse por la configuración del hecho imponible, tal y como se explicó al desarrollar el carácter “ex lege” de la obligación tributaria. En cuanto a la “transacción” tampoco es admisible, debido a que la obligación tributaria no admite variaciones ni “concesiones”.

Además, el Estado no sólo tiene el derecho sino el deber de cobrar, por cuanto actúa en nombre del interés público, y el sujeto pasivo está supeditado por una norma jurídica a cumplir con su prestación; por consiguiente, no puede facultativamente tomar la decisión de dejar de exigir y cumplir con su prestación. Procederé ahora a explicar cada uno de los medios que nuestra legislación reconoce para extinguir la obligación tributaria.

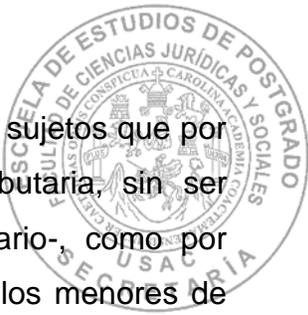


### **2.6.5.1. El Pago**

De acuerdo con Giuliani, C. (2001) “constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades” (p.61). La relación jurídica tributaria ha sido diseñada por poder obtener un crédito a favor del Estado. Desde el punto de vista jurídico, la obligación busca la satisfacción de determinada conducta a favor del acreedor. El pago es el medio común de extinguir una obligación, debido a que esta consiste en cumplir con la prestación debida, posición que comparte la Doctrina civil y tributaria.

La doctrina discute respecto a la naturaleza jurídica del pago. Algunos lo califican como un acto jurídico y otros como un hecho jurídico. Sin embargo, esta discusión resulta irrelevante para la presente investigación, lo importante en el pago es que con este se satisface el interés del acreedor mediante la realización de la prestación debida, no resulta relevante la intención, sino el cumplimiento, ya sea realizado de menara voluntario o si es producto de cobranza coactiva. La institución jurídica del pago, regulada en la legislación tributaria, no se limita únicamente al desembolso de una cantidad monetaria, para efecto jurídicos este término, los conceptualiza Castillo, M. y Osterlig, F. (2005) como “el cumplimiento de cualquier obligación de dar, de hacer o de no hacer” (p. 180).

Como se ha expuesto, si el propósito de la obligación tributaria es la entrega de cierta cantidad de dinero a título de tributo, lógico resulta que el sujeto obligado al pago sea aquel respecto del cual se verifica al acaecimiento del hecho imponible. Sin embargo, de acuerdo con nuestra legislación tributaria –y también en otros Estados- existen determinados sujetos legitimados para el pago, es decir que se encuentran habilitados para realizarlo y satisfacer, de esta manera, la prestación de la obligación tributaria.

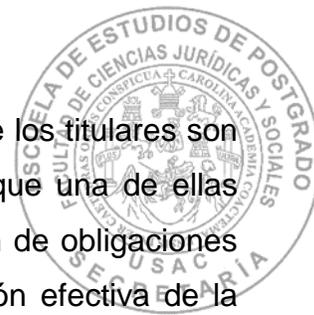


Como sucede en el caso de los “responsables” que son aquellos sujetos que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria, sin ser deudores -de acuerdo con los artículos 25 y 26 del Código Tributario-, como por ejemplo los representantes de las personas jurídicas y los padres de los menores de edad, por citar algunos casos. De igual forma el artículo 37, del cuerpo legal referido, admite que también “terceros” realicen el pago de la obligación tributaria, con la única condición que el responsable otorgue su consentimiento expreso o tácito. En cuanto a la forma de efectuar el pago, es oportuno hacer mención a dos circunstancias: la primera, es que el Estado no puede negarse a admitir dicho pago, evento para el cual existe el denominado “pago por consignación” que se realizan ante el Poder Judicial. En segundo lugar, cuando es el contribuyente quien no está de acuerdo con el monto exigido, nuestra legislación contempla la figura del “pago bajo protesta”, práctica bajo la cual, al entregar alguna suma de dinero se deja constancia que dicho desembolso se realiza sin la conformidad del deudor, es decir que no existe voluntad para realizarlo.

Como se puede observar, en nuestro sistema jurídico tributario como en otros Estados, los legisladores han procurado suscitar el cumplimiento de la obligación tributaria proporcionando los medios posibles para que la prestación sea satisfecha. Es así como algunos Estados, como por ejemplo España y México, los artistas pueden realizar el pago de su deuda pública en especies, con la entrega de sus obras. Interesante forma de contribuir con el Estado, que merece la pena ser estudiado en futuras oportunidades.

#### **2.6.5.2. Compensación**

El artículo 43 del Código Tributario regula esta figura jurídica, y para el efecto establece: Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referente a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano.



Por la compensación se revocan dos obligaciones, en virtud que los titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta el momento en que una de ellas alcance el importe de la otra. Esta es una forma especial de extinción de obligaciones recíprocas, que liberan recíprocamente a los deudores de la ejecución efectiva de la obligación. Para que la compensación se pueda efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero. Quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación, sigue siendo deudor de esta en el exceso. En nuestro medio, este modo de extinción de la obligación tributaria se presenta cuando el contribuyente paga de más al sujeto activo, y posteriormente, al aclarar este extremo el sujeto activo aplica la diferencia a un nuevo impuesto; es decir, le compensa una nueva obligación con el pago efectuado de más o en exceso.

#### **2.6.5.3 Confusión**

El artículo 45 del Código Tributario establece: “la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades acreedor y deudor, extinguen esa obligación”. Para que este modo de extinción se configure, debe existir una ley especial o resolución administrativa alguna. Es decir, que al momento que se presente ese evento, debe ser denunciado ante la autoridad administrativa correspondiente, que deber tomar la decisión mediante acto de poder.

#### **2.6.5.4 Condonación o remisión**

Es el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley. La condonación o remisión es una figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación procede solo en casos especiales. El único facultado para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quién creó los tributos, así lo establece el artículo 46 del Código Tributario.



### **2.6.5.5. Prescripción**

Consiste este modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, el acreedor en términos generales haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente; es decir, que con el paso del tiempo previsto en la Ley, la Administración Tributaria no requiera el pago. Un aspecto muy importante de esta, es que debe ser reconocida o declarada por el acreedor. Tiene por objeto sancionar la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede.

La prescripción puede ser interrumpida. Se interrumpe cuando se destruye la eficacia del tiempo transcurrido e imposibilita el que se cumpla la prescripción emprendida. La peculiaridad de la interrupción reside en que, si bien de nuevo puede volverse a iniciar el tiempo para que se dé la prescripción, no puede sumarse a este el tiempo transcurrido con anterioridad a la interrupción, es decir que se inutiliza todo el tiempo que ha transcurrido con anterioridad a la interrupción. El Código Tributario regula la prescripción del artículo 47 al 53.

En el ámbito tributario es claro que la institución de la prescripción tiene características peculiares, puesto que constituye una limitación para la Administración Tributaria en relación con la exigibilidad de parte de esta al sujeto pasivo, como también una limitación para el sujeto pasivo en relación con el ejercicio de los derechos que el legislador le ha otorgado. En ese sentido, por ejemplo, se sanciona la negligencia de sujetos pasivos al no solicitar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente. Por ello, uno de los aspectos más importantes de esta institución en materia tributaria es que la prescripción no se da por sí misma, o por el mero hecho del transcurso del tiempo, sino que debe darse por cuanto sus efectos se producen cuando el deudor tributario lo solicita ante la Administración Tributaria. Es decir, la prescripción se logra a solicitud de parte. Además, cabe indicar que la solicitud de prescripción puede ser presentada en cualquier oportunidad, ya sea que se esté fuera o dentro de un proceso administrativo o judicial.

## 2.7. Integración del Derecho Tributario con el Derecho de Obligaciones



Como puede observarse, la extinción de las obligaciones tributarias es similar con las del Derecho Civil. Si bien es cierto en el Derecho Tributario se presentan varias instituciones y disposiciones parecidas con el Derecho Privado, con algunos apartamientos y vacíos legales en aspectos que le son propios, de conformidad con el Código Tributario, en su artículos 4, la aplicación, interpretación e integración de las normas impositivas se realizara conformé a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en dicho cuerpo normativo, las leyes tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial.

Visto así, las normas de Derecho Civil no podrían ser utilizadas en el campo Tributario. Hay algunas discusiones doctrinales con respecto a la analogía en materia tributaria. La mayoría de jurisprudencia la aceptan. Algunos autores como Valdés, R. (1996) (p. 361) han manifestado que en caso de vacíos legales, que respecten al tema en estudio, es lícito recurrir al Derecho Civil. Ellos exponen que la prohibición de integración analógica, establecido en el artículo 5 del Código Tributario, únicamente se limita a las bases de recaudación, es decir, a la instauración de sujetos pasivos, creación de obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones, infracciones, sanciones u beneficios.

Por su parte, el abogado italiano Berliri, A. (1971) citado por Villegas, H. (2001), se pronuncia en contra de la aplicación analógica y sostiene que como norma general la integración analógica debe quedar excluida del Derecho Tributario, y sólo puede admitirse en el caso de que el legislador lo consienta expresamente para determinado impuesto (p. 175). García, H. (1959) citado por Villegas, H. (2001) afirma que no puede admitirse la analogía en Derecho Tributario Sustantivo o Material ni en Derecho Penal Tributario, pero que sí puede admitirse en Derecho Tributario Adjetivo o Formal y Derecho Tributario Procesal (p. 176).



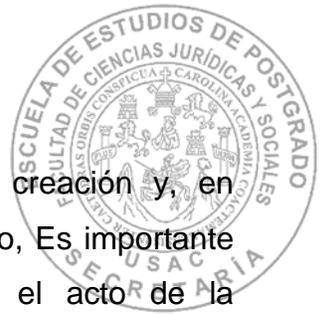
Interesantes posturas que merecen ser estudiadas en futuros trabajos de investigación científica. Mi opinión al respecto es que el artículo cuatro del Código Tributario no lo permite, en razón que este es enfático en señalar las fuentes formales del Derecho que se deben utilizar para integrar el Derecho Tributario; por consiguiente, tácitamente está prohibiendo la aplicación de cualquier otro tipo de normas que correspondan algún otro campo del Derecho. Además, a pesar de que existen vacíos en la Ley y artículos que no se consideran claros, el conjunto de cuerpos normativos tributarios son suficientes como para poder encontrar solución a las “lagunas” o “ambigüedades” producidas.

En mi opinión, únicamente se deberían utilizar aquellas normas del Derecho Civil que tienen por objeto definir instituciones relacionados con el Derecho de Obligaciones, lo cual permite comprender de mejor manera los elementos del vínculo jurídico en estudio. En conclusión, el problema en nuestra legislación radica en que el aludido artículo 5 está incompleto, en razón que únicamente prohíbe la integración analógica de los elementos estructurales del tributo. Sin embargo, al estudiar el artículo 4 del referido cuerpo normativo se puede advertir que este prohíbe de forma tácita la integración de cualquier cuerpo normativo ajeno al ramo impositivo. No obstante lo anterior, la opinión expuesta es eminentemente legal. No obstante, considerando que la Relación Jurídica Tributaria no representa ninguna situación especial o diferente, en la que el Estado utiliza su poder imperio y actúa como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado, se trata de un vínculo jurídico común, al cual se puede aplicar perfectamente por integración aquellas normas que imponen obligaciones pecuniarias.

## **2.8. Determinación de la Obligación**

Básicamente existen dos formas de producirse la obligación jurídica tributaria. La primera, por el acontecimiento del supuesto de hecho previsto en la Ley, y la otra por la actividad administrativa que comprueba su existencia y fija la cuantía de la prestación. En el primer evento, el contribuyente voluntariamente declara la existencia de su deuda fiscal (autodeterminación), y el segundo caso se presenta cuando el Estado practica alguna fiscalización y entiende que ha ocurrido el hecho generador (determinación).

Es interesante observar como el Estado actúa tanto en la creación y, en ocasiones, en la determinación de la prestación tributaria. Sin embargo, Es importante aclarar, como bien lo explica Valdés, R. (1996), (p. 356), que el acto de la determinación no crea el Derecho, el cual ya había nacido con el acaecimiento del hecho previsto en la Ley, que el acto de determinación únicamente se limita a declarar la existencia y cuantía del tributo.





### Capítulo III

## Diferentes doctrinas de la Relación Jurídica Tributaria, atendiendo al contenido de su obligación.

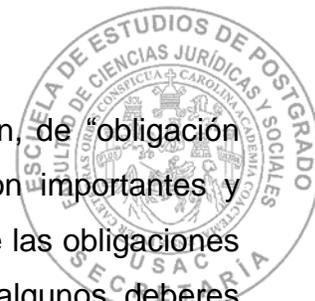


Tal y como quedó señalado en los capítulos anteriores, la Potestad Tributaria del Estado, en el ejercicio de su poder soberano, se manifiesta en la creación de las normas, en las cuales determina las situaciones jurídicas o de hecho que al concretarse generan un vínculo o relación entre los sujetos comprendidos en ella. Esa correspondencia que se produce al presentarse la situación concreta contemplada por la norma legal es la Relación Jurídica, la cual cuando se trata de una circunstancia impositiva, se le denomina “Relación Jurídica Tributaria”.

El objetivo fundamental o básico de este vínculo lo representa la obligación de pagar una suma de dinero, por concepto de tributo. No obstante ello, el legislador previó una serie de prestaciones para las cuales la Doctrina presenta opiniones discrepantes respecto a la naturaleza jurídica de ellas.

Sin embargo, respecto al contenido de su prestación, las opiniones son contradictorias, por cuanto que algunos estudiosos sostienen que la obligación únicamente se refiere la prestación de “dar”, en cuanto que otros han determinado que al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen diversas consecuencias jurídicas que pueden ser un “hacer, no hacer y tolerar”. Algunos jurisconsultos nombran a la Obligación Tributaria de “dar” como obligación principal y a las de “hacer, no hacer y tolerar” como accesorias o secundarias.

A pesar de ello, reconocidos estudiosos de la materia, los cuales describiré con posterioridad, han establecido que la obligación tributaria se limita a la de “dar”, y dejan a las obligaciones secundarias o accesorias como parte del Derecho Administrativo, en razón que suponen que la esencia y propósito del tributo es el de recaudar los recursos que el Estado necesita, por lo que la materia sustancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación.



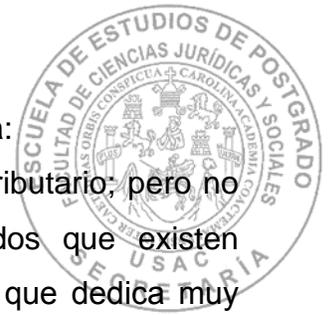
Por otro lado, algunos expertos no reconocen tal denominación, de “obligación principal y accesorias”, debido a que estas exponen que todas son importantes y necesarias, y que sin ellas la recaudación sería muy complicada. Entre las obligaciones secundarias de “hacer, no hacer y tolerar”, tenemos por ejemplo algunos deberes formales como: la inscripción en determinados registros, llevar controles, no destruir la documentación o no llevar dobles sistemas de contabilidad, por citar algunos ejemplos.

Actualmente, en la Doctrina no existe una posición uniforme en cuanto a determinar cuál es el real contenido de la Relación Jurídica Tributaria, planteando el problema de si la misma es simple o si es compleja, de lo cual han surgido las dos teorías, las que a continuación expondré. Luego de la investigación realizada, encontré que los principales expositores de ambas tesis son Dino Jarach, por una parte, y Achille Donato Giannini por otra.

Me limitare a exponer los argumentos de ambas posiciones, sin analizarlas, con el objeto de lograr comprenderlas, para -en el próximo capítulo- realizar mi respectiva crítica y definir mi perspectiva al respecto.

### **3.1. Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Simple**

Dino Jarach es un escritor de origen italiano, quién posteriormente eligió la nacionalidad argentina. Estudió en varias universidades europeas, doctorándose en la Universidad de Turín, Italia. Sin embargo, durante la Segunda Guerra Mundial debió residir en la Argentina por su estado de judío. En dicho país, practicó la docencia universitaria y también fue juez de la República. Sus postulados están inspirados por tratadistas alemanes como Myrbach Rheinfeld y Enno Becker y franceses como Louis Troabas. Su producción de obras relacionadas con la ciencia jurídica fue fructífera. Posiblemente su texto más relevante sea *El Hecho Imponible* editado por primera vez en 1941, obra que tenía por objeto presentar una auténtica “Teoría General del Derecho Tributario”.



Tal y como lo explica Jarach, D. (1971) en la introducción de dicha obra:

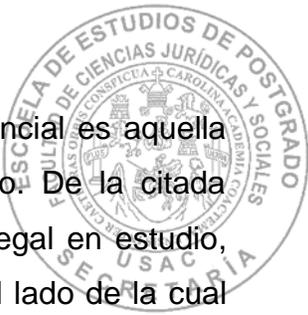
Existen en la literatura mundial muchos tratados de Derecho Tributario; pero no existe una Teoría General. La gran mayoría de los tratados que existen profundizan especialmente en el derecho formal (...) mientras que dedica muy pocas páginas al derecho sustantivo; y, sin embargo, es este el verdadero Derecho Tributario. (p. 5).

En síntesis, la Teoría General que presenta el aludido autor se resumen en que se cobran impuestos cuando ocurren los hecho imponible establecidos en la Ley respecto de situaciones económicas que demuestran la capacidad contributiva, la que se relaciona con la riqueza y la propiedad. Además, describe que dicha rama del Derecho es autónoma dogmática y estructuralmente.

A la vez que, la voluntad legislativa de crear impuestos debe remitirse a la capacidad contributiva, porque esta dota de contenido a esta rama del Derecho. Este contenido se relaciona con el movimiento de riqueza y con la propiedad. Principios que se estructuran en un hecho imponible establecido por el legislador. Así, esta teoría general identifica al Derecho Tributario en una posición análoga a la del Derecho Civil y al Derecho Penal.

Jarach, D. (1969) a la relación jurídica que surge entre el fisco y un particular la denomina “Relación Jurídica Tributaria Sustancial” y la define como:

El nexo o vínculo jurídico de carácter personal que surge, cuando se produce la situación descrita hipotéticamente en la norma (hecho imponible), entre el Estado u otra entidad pública que en consecuencia tiene el derecho-deber de exigir la prestación tributaria (sujeto activo) y la persona a cuyo cargo a puesto la ley el pago de dicha prestación (sujeto pasivo). (p. 159).



En palabras más sencillas, la Relación Jurídica Tributaria Sustancial es aquella que tiene por objeto una obligación de dar, cual es, pagar el tributo. De la citada definición puede observarse que, en cuanto al contenido del vínculo legal en estudio, para Jarach, D. (1971) existía una simple relación obligacional (dar), al lado de la cual concurren otras situaciones totalmente distintas y autónomas, como serían las que anteriormente denominé como “obligaciones secundarias o formales”, en las que ni siquiera existe una coincidencia de sujetos, por cuanto la relación que tiene como objeto la prestación del tributo tiene siempre como sujetos, por un lado, el sujeto activo titular del crédito tributario, y por el otro, los contribuyente o responsables que están obligado al pago de esa prestación.

Sin embargo, los que debe soportar verificaciones, inspecciones, los que están obligados a avisar o llevar determinados libros, no son obligatoriamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se deben presentar declaración sin ser contribuyentes. (p. 160).

Además, sostiene que los distintos hechos que integran el fenómeno tributario dan lugar a vínculos de distinta naturaleza jurídica, algunos de carácter material y otros de carácter formal o administrativo, procesal y penal, a las que atribuye carácter de ramas. Al lado de la relación jurídica tributaria sustancial, la cual considera la más importante y principal, pues todas las demás tienden de una u otra forma al pago del tributo, se encuentran un conjunto de relaciones que se caracterizan por ser accesibles y otra serie de relaciones que, aunque vinculadas a la principal pueden subsistir independientemente de esta. En consecuencia, sostiene la subdivisión del Derecho Tributario en diversas ramas: constitucional, material, formal, procesal penal e internacional. Indica que estas sub divisiones lo único que tiene en común es el objeto tributario, no obstante, contienen obligaciones autónomas y particulares.

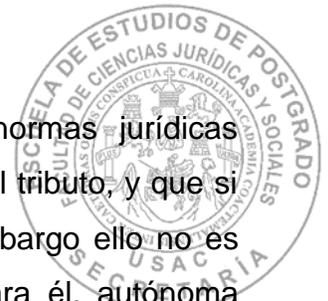
A título de ejemplo, pertenece a las “Relaciones Jurídicas Tributarias Accesorias a la Sustancial” aquellas que surgen cuando el obligado al pago del tributo incurre en mora, haciéndose susceptible de recargos y multas de carácter no penal.



Se incluye también en esta categoría la relación que emerge a propósito del pago de un tributo indebido y que origina la acción de reembolso o repetición de lo indebido. Los supuestos que dan origen a ambas obligaciones (pagar interés y repetir lo que se ha recibido indebidamente) son, en el primer caso, la mora; y en el segundo, el pago de un tributo que la Ley no ha establecido. Como se puede observar, estos supuestos son distintos a los que dan origen a la obligación de pagar el tributo, es decir la Relación Jurídica Tributaria Sustancial, que será siempre la hipótesis descrita en la ley y que se conoce como Hecho Imponible.

Reconoce que el Derecho Tributario merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del Derecho, ante la cual no solo se debería olvidar todas las sub divisiones del Derecho Impositivo, sino también la existencia misma de este. Opina Jarach, D. (1969) que mezclar todos los derechos y obligaciones que producen el vínculo jurídico en estudio, es ignorar la característica esencial del estudio científico.

Por ello, incluye en el concepto de Relación Jurídica Tributaria, sólo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria. (p. 162). Para el citado autor la Relación Jurídica Tributaria no comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal, únicamente existe un relación sustantiva que nace de verificar el presupuesto legal establecido en la Ley fiscal. En cambio, las obligaciones formales (prestaciones de no hacer o simplemente tolerar) no siempre derivan directamente de la Ley, sino que algunas veces lo hacen de manifestaciones de voluntad de la autoridad administrativa, sean estas regladas o discrecionales. Sostiene también que la naturaleza jurídica de la Relación Jurídica Tributaria es poner en relieve el núcleo fundamental del Derecho Tributario sustantivo, lo cual se logra separando las obligaciones y los deberes hacia la Administración de las otras relaciones.



Expone que alrededor del tributo se encuentran muchas normas jurídicas pertenecientes a diferentes ramas del Derecho que tienen en común el tributo, y que si bien el conjunto de ellas puede titularse “Derecho Tributario”, sin embargo ello no es suficiente para crear una verdadera autonomía jurídica de este. Para él, autónoma únicamente tendría que ser considerada la materia jurídica que se refiere a las finanzas del Estado, y no solamente la que se refiere a parte de ella. Expone también Jarach, D. (1971) que la caracterización de las penas y los impuestos en los ordenamientos jurídicos modernos los hacen instituciones similares, casi idénticas. Imprimiéndole así al Derecho Tributario características que le son propias (p. 9).

En cuanto a la otra posición doctrinaria, que reconoce una pluralidad de obligaciones, Jarach, D. (1996) señala: “Debe rechazarse la teoría según la cual hay una relación jurídica de prestar el tributo con el bagaje de los deberes administrativos y penales, transformándose el impuesto en una relación jurídica compleja”. (p. 367). Según el citado jurista, quienes defienden la pluralidad de obligaciones confunden los aspectos del Derecho Tributario Sustantivo con los del Derecho Formal. Expone también Jarach, D. (1971) que la relación tributaria es de derecho y no de poder, por cuanto los derechos y obligaciones de los sujetos activos y pasivos derivan de igual manera de la ley, que no hay superioridad de una de las partes sobre la otra. Al respecto estableció:

La coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas: asimismo, el poder soberano originario o derivado del sujeto activo se agota en el poder de dictar a través de los órganos competentes, las normas jurídicas que prevén los hechos jurídicos tributarios y sus consecuencias. (p. 57).

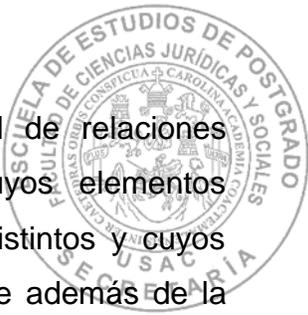
Respecto a la integración del Derecho Tributario con otras ramas jurídicas acepta la analogía sobre aspectos secundarios de la relación tributaria principal, o sea, la que da origen a la obligación de pagar el tributo o a la exención, o sobre materias o aspectos formales o de procedimientos. (p. 208). Comparte esta posición De la Garza, S. (1978) quien al respecto expone:



El contenido de la obligación tributaria sustantiva principal es, generalmente, el pago de una cantidad de dinero (...) Es una relación principal, y no accesoria, porque en su existencia no depende de la existencia de otra u otras obligaciones sustantivas o formales. Es, en cierta forma, una relación central, alrededor de la cual pueden producirse otras obligaciones, a veces principales y a veces accesorias, de carácter sustantivo o de carácter formal, las cuales se encuentran si no lógicamente, sí teleológicamente subordinadas a la relación tributaria cuyo contenido es el pago del tributo, lo cual por sí mismo, la hace preeminente respecto a las demás relaciones. (p. 440).

Las relaciones tributarias sustantivas tienen el carácter de singular y transitorias, y quedan extinguidas en el momento del pago, de la prestación tributaria, las relaciones administrativas o formales, por el contrario tienen una relación de duración y se prolongan en el tiempo. (p. 654). Agrega, que la obligación tributaria o sustantiva comprende al Estado y la Administración en general como los entes acreedores del tributo; en cambio, las obligaciones formales se encuentran en el entorno de la relación, existiendo entre ellas total independencia en su accionar.

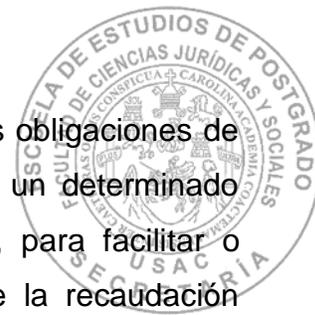
El citado autor clasifica a las relaciones jurídicas en: a) sustantivas, cuya naturaleza es una obligación de dar o una prestación en dinero o especie, la cual nace de la Ley; y, b) formales, aquellas cuya prestación consiste en hacer, no hacer o tolerar, las que pueden originarse también de actos administrativos determinados por la Ley. Aclara que el Derecho Tributario Sustantivo o Material obliga al contribuyente o sujeto pasivo a la prestación del tributo y al Estado o sujeto activo a cobrar ese tributo que nace de la Ley. En cambio, cuando se trata de una relación de carácter administrativo existe la posibilidad de que la administración ejerza o no su facultad discrecional que se rige no por derechos-deberes sino por el criterio de apreciación y de oportunidad.



Para el citado estudioso del Derecho, existe una pluralidad de relaciones jurídicas tributarias y fiscales, independientes unas de otros, cuyos elementos subjetivos pueden coincidir o ser diferentes, cuyos contenidos son distintos y cuyos presupuestos también son diferentes. Expone el aludido tratadista que además de la Relación Jurídica Tributaria existen otras obligaciones las cuales son independientes de esta, como la Relación Jurídica Sustantiva de Reembolso, Relación Jurídica Sustantiva Por Mora, Relación Tributaria de Intereses, Relación Tributaria de Garantía, Relación Tributaria de Resaca o de Regreso, la Relación Fiscal de Gastos de Ejecución, Relación Tributaria de Traslación Jurídica de la Deuda Tributaria y las Relaciones Jurídicas Tributarias de Carácter Formal.

Uno de los puntos más importantes de toda la obra de Dino Jarach es el conceptualizar y defender la idea de Autonomía del Derecho Tributario. Para el principal expositor de esta postura, el hecho imponible corresponde al elemento nuclear del Derecho Tributario material o sustantivo. Es la idea central que estructura esta rama del Derecho y le otorga características que le son propias, convirtiéndola en autónoma. Visto de otra manera, lo que propone el autor es escarbar en las distintas maneras en que se plantea en la práctica el problema tributario para lograr encontrar un punto en el cual pueda hallar algo que le es propio al Derecho Tributario, es decir, algo no supeditado a formas e instituciones ligadas a otra rama del Derecho. Es ahí donde sale a relucir la idea de Derecho Tributario Material o Sustantivo y el Derecho Tributario Formal o Administrativo. Al respecto Jarach, D. (1969) propone:

El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones jurídicas sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el derecho tributario administrativo, o como se titula a menudo el derecho tributario formal. (p. 15).



Para ilustrar que existe una diferencia fundamental entre ciertas obligaciones de los contribuyentes como las de pagar el tributo, y otras de adoptar un determinado comportamiento activo o pasivo frente a la Administración Pública, para facilitar o cooperar con las tareas del organismo administrativo encargado de la recaudación fiscal, Jarach, D. (1996) señala que cuando se trata de la relación jurídica tributaria sustancial, el acreedor no puede dejar de exigir la prestación, pues tiene una suerte de derecho-deber en el sentido que lo que es su derecho crediticio es también su obligación de hacerlo valer a favor del Estado, que el organismo administrativo representa (p. 371). Sin embargo, no ocurre lo mismo, continúa indicando Jarach, D. (1996), en la relación de carácter administrativo, en donde existe la posibilidad que la Administración ejerza o no su facultad, de acuerdo con un criterio de oportunidad. Sería una facultad discrecional. Por ejemplo, la Administración podrá inspeccionar, pero también podrá no hacerlo, y en ambos casos está dentro del marco legal.

A las enumeradas relaciones jurídicas, expone De la Garza, S. (1978), se les reconocerá el carácter de “tributarias” según estén relacionadas con una obligación sustantiva que tenga carácter de fiscal o de tributaria; es decir, según tutelén obligaciones sustantivas tributarias o fiscales. (p. 436). Participa también en esta visión el jurista argentino Ramón Valdés Costa, quien al respecto argumenta Váldez, R. (1996):

Conviene realizar aquella observación que hicimos en una clase anterior de que el impuesto da lugar a diversas relaciones entre esos dos sujetos, no solamente a la relación de pago de una cantidad de dinero, sino también a todo tipo de relaciones (...) dentro de esas otras relaciones estaban las de carácter accesorio (dándole a este término la acepción jurídica que corrientemente tiene en el derecho, de obligaciones que acceden a la obligación principal), entre las cuales están las que regulan las garantías reales; las que establecen otros sujetos pasivos responsables, solidarios o sustitutivos, del deudor principal; las que establecen recargos y multas por mora cuando estas no tienen carácter punitivo; la acción de reembolso. Son todas ellas relaciones accesorias a la relación principal. Además tenemos otras relaciones que no tienen ese carácter de accesorio pero que están vinculadas a la obligación principal de pagar la suma

de dinero, y que tienen como característica la de poder subsistir aunque no exista la obligación principal. (p. 300).



Según Váldez, R. (1996) las prestaciones que se generan en la Relación Jurídica Tributaria se encuentran clasificadas dependiendo de la distinta naturaleza de las normas (penales o administrativas), que justamente es la que ha dado lugar al reconocimiento de la autonomía de las ramas originarias. Para el citado autor, las obligaciones ajenas al pago no corresponden a la Relación Jurídica Tributaria, las cuales son atendidas por otras disciplinas del Derecho, las cuales son: Derecho Procesal, Administrativo y Penal. Por ejemplo, para las obligaciones de “hacer o no hacer” -como suceden con la presentación de declaraciones- interviene el Derecho represivo o sancionatorio; y, para las obligaciones de “tolerar” se aplican las normas del Derecho Administrativo. (p. 301)

Recomienda como solución para aclarar esta problemática que las obligaciones accesorias sean legisladas dentro de una especie de sub división del Derecho Tributario, con lo cual se creen las disciplinas del “Derecho Tributario Formal”, “Derecho Procesal Tributario” y “Derecho Penal Tributario”, tal y como lo tienen establecido las legislaciones uruguayas y venezolanas. Como puede observarse para Váldez, R. (1996) el pago es la única prestación que contiene la Relación Jurídica Tributaria, a la cual se le agregan otras de diversa naturaleza, las cuales no siempre están a cargo del contribuyente y pueden establecerse a cargo de personas que no adeudan el impuesto, como medio para controlar si lo adeudan o no. (p. 301)

Valdés, R. (1996) manifiesta que el objeto de la Relación Jurídica Tributaria es la de pagar el tributo y sus accesorios en las condiciones que establezca el ordenamiento jurídico. La circunstancia de que se produzcan los presupuestos materiales a los que la Ley vincula la obligación impositiva, determinan el nacimiento de la deuda impositiva, pero no necesariamente el que todas las demás obligaciones tributarias, las cuales en cambio, puede surgir en virtud de un acto administrativo. Insiste en que las demás relaciones integran otras ramas jurídicas, principalmente el derecho administrativo,

procesal, penal e internacional con sus objetos propios, que pueden presentar características particulares cuando se refieren a la materia tributaria. (p. 300).



En cuanto a las sanciones tributarias, como las multas, manifiesta que no tienen carácter de obligaciones tributarias en razón que no poseen la misma naturaleza que las deudas tributarias, como la cuota, los intereses, los recargos o los pagos a cuenta, debido a su naturaleza es “sancionadora” y está sujeta a principios constitucionales y procedimientos especiales. También se adhiere a esta postura Villegas, H. (2001) quien explica que si bien el pago no es la única prestación que se presenta en la Relación Jurídica Tributaria, esta es la principal, por cuanto que toda normatividad tributaria tiende al primordial objetivo del pago público (p. 253). Para dicho jurista la Relación Jurídica Tributaria es un vínculo obligacional que se entabla entre el Fisco, como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

Para Villegas, H. (2001), en las normas tributarias se pueden encontrar dos partes: el supuesto hipotético o hecho imponible y el mandato del pago del tributo, el cual es la única consecuencia jurídica de la norma y el objeto para el cual fue dictada. (p. 241). Expone también que desde el punto de vista jurídico el objeto de la obligación tributaria es la prestación, es decir el mismo tributo que debe ser pagado por los sujetos pasivos y cuya prestación corresponde al sujeto activo, la cual es la principal y central, al lado de la cual existen otras prestaciones completamente distintas.

Villegas, H. (2001) conceptúa a la prestación tributaria de “dar” como “Relación Jurídica Principal” y la define como: “el vínculo de obligaciones que se entable entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y el sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”. (p. 246). Villegas, H. (2001) separa claramente, por una parte, la relación jurídico-tributaria principal u “Obligación Tributaria” que es el objeto del Derecho Tributario material o sustantivo, y, por la otra, los deberes formales de los administrados y poderes fiscales, que se incluyen dentro del Derecho Tributario Formal o Administrativo.



Además, niega que el fisco, al actuar como sujeto activo de la obligación tributaria, ejerza poder de imperio, porque considera que este se extingue al crear el tributo. Con posterioridad, el Estado, como fisco, ejerce la pretensión crediticia tributaria como sujeto activo, con relación a un sujeto pasivo que debe presumiblemente efectivizar la prestación a título de tributo. Es decir, en este último caso, la actividad estatal es realizadora –no de previsión normativa-, para la cual prescinde de su poder imperio, ubicándose como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que le es adeudado.

Se adhiere también a esta corriente García, C. (1996) quien expone: El derecho tributario material o sustantivo regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se tramará entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder imperio, con motivo de los tributos creados. Se halla complementado por las normas del derecho tributario formal o administrativo. (p. 301).

Para la citada jurista el ejercicio del poder tributario estatal crea únicamente una obligación “sustancial” o “principal” que es el pago del tributo y establece además determinados deberes formales, como lo son las presentación de declaraciones juradas y la obligación de llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores. De modo que la obligación tributaria es una obligación de “dar” coexistiendo con ella obligaciones accesorias o deberes formales, que están regladas en el Derecho Administrativo o Derecho Tributario Formal.

Comparte esta clasificación Giuliani, C. (2001) define a la Relación Jurídica Tributaria como: “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley” (p. 348). En cuanto a su contenido manifiesta:

No existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellos son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquellas, debe inducir en el error de considerar que estas son simples momentos

o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar. (p. 423).



Para el aludido tratadista la Relación Jurídica Tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de este, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra. Sin embargo, para él el término “Obligación tributaria” únicamente comprende el deber de cumplir la prestación exigida legalmente. En dicha relación, los demás deberes u omisiones a cargo del contribuyente, terceros y el Estado, no se hallan subordinados a la obligación tributaria.

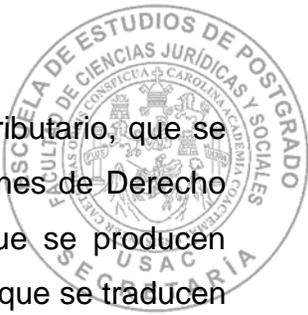
Se adhiere también a esta perspectiva el jurista colombiano Bravo, J. (1997). Al respecto manifiesta:

La obligación tributaria, entendida como una relación jurídica nacida de la Ley, consiste en una prestación de dar, a favor del Estado y a cargo de un particular, con el fin de atender a las cargas públicas. Generalmente no se encuentra aislada, sino que se presenta acompañada de un conjunto de deberes, generalmente de hacer o de no hacer, que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal. (p. 187).

En el mismo sentido, comparte el citado criterio el tratadista argentino Saccone, M. (2002), quien al respecto expone:

La Obligación Tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la pretensión. (p. 81).

En conclusión, para los exponentes de esta posición doctrinaria la Relación Jurídica Tributaria únicamente produce la consecuencia jurídica del pago del impuesto, a la cual se le denomina “Relación Jurídica Sustancial” al lado de las cuales se presenten una serie de relaciones de distinta naturaleza.



Entre las que se encuentran las relaciones de Derecho Penal Tributario, que se generan en ocasión de las infracciones y sanciones tributarias; relaciones de Derecho Procesal Tributario, las que nacen de las controversias tributarias que se producen entre el fisco y los particulares; y a los vínculos de índole administrativo que se traducen en obligaciones o deberes de los particulares frente a la administración (relaciones de Derecho Tributario Administrativo o Formal). Resulta oportuno señalar que gran parte de la doctrina se adhiere a esta idea.

### **3.2 Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Complejo**

El principal expositor de esta postura es el abogado italiano Achille Donato Giannini. jurista que nació en Foggia, Italia. Se desempeñó también como catedrático, decano, juez y fiscal general, entre otros cargos públicos. En 1927 estuvo a cargo de la Ley Financiera y Tributaria y de las contabilidades de las autoridades estatales y locales en la Universidad Católica del Sagrado Corazón de Milán. En 1940 fue coautor del Código de Derecho Tributario italiano. Es considerado como uno de los pioneros en el nacimiento de la Ciencia Tributaria.

Giannini, A. (1957) afirmaba que la relación jurídica-impositiva (es preferible llamarla jurídico-tributaria) tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan de un lado poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público, a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso. (pp. 68-69).

Para el citado autor el pago del tributo constituye la parte esencial y fundamental de la Relación Jurídica Tributaria; sin embargo, las distintas manifestaciones de la relación impositiva deben ser consideradas en su conjunto, y de esa manera los sujetos que en ellas participan son el ente público y las personas subordinadas a él, o a los que la Ley impone diversas obligaciones positivas o negativas.

Explica el referido autor que dentro de ese conjunto de derechos y obligaciones está incluida el objetivo final al cual tiende la institución que es el pago del tributo, individualizado con el nombre de “Deuda Tributaria” reservando la expresión más genérica de “Derecho y Obligaciones Tributarias” para las restantes facultades y deberes emergentes de la relación jurídico tributaria.

Expone Giannini, A. (1957) que la diferencia principal consiste en que mientras la deuda u obligación tributaria sólo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos (p. 253). En cuanto al Sujeto Pasivo, considera que únicamente es el contribuyente o deudor, negando este carácter a los restantes pagadores. También expresó que del ordenamiento jurídico nace no sólo la obligación de pagar y el correspondiente derecho a exigir una suma determinada cuando se produzcan los presupuestos de hecho establecidos en aquél, sino además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos tanto del Ente Público como de la persona sujeta a la potestad estatal. (p. 68)

Para Giannini, A. (1957) no obstante que: “el derecho del ente público a exigir el pago del impuesto constituye la parte esencial y fundamental de la relación, así como el fin último al que tiende el instituto jurídico del impuesto”, los legisladores, con el objeto de hacer más segura, fácil y expedita la liquidación y recaudación del tributo, imponen no sólo al contribuyente sino también a otras personas múltiples deberes, unos positivos (como la declaración de los elementos de hecho a los que la Ley vincula la obligación de satisfacer el impuesto, la participación de actos o el cumplimiento de ciertas formalidades) y otros negativos (como la prohibición de expedir copias de documentos por los que no se hubiera satisfecho el correspondiente impuesto), los cuales en su conjunto conforman la obligación tributaria. (p. 68).

Para el citado jurisconsulto es válido distinguir entre prestaciones “esencial, sustancial o principal”, que es la del pago del tributo, y las “accesorias, formales o secundarias”, que se refieren aquellas que auxilian y posibilitan la realización de ella. Lo que no aceptan el aludido tratadista es que la segunda clase de prestaciones mencionada pierda su naturaleza tributaria.

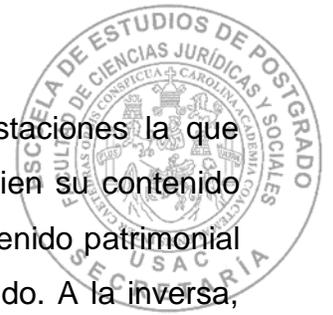


De acuerdo con el referido autor, ambas corresponden al Derecho Impositivo y por consiguiente deben ser englobadas dentro del contenido de su relación. Según el mencionado autor, el Derecho Financiero forma parte del Derecho Público y, más precisamente, del Derecho Constitucional, en la medida en que corresponde al poder legislativo. Además de fijar las normas subjetivas para el desarrollo de la actividad financiera, autorizar también anualmente el poder ejecutivo, con la aprobación del presupuesto, para recaudar los ingresos y realizar los gastos dentro del límite preestablecido. Giannini, A. (1957) manifiesta que existiendo un conjunto de normas que regulan el modo y la forma de administración del dinero público, surge una serie de relaciones jurídicas cuyo estudio debe ser objeto de una disciplina jurídica. (p.4)

Otro aspecto importante, que resulta oportuno mencionar, es que para el citado autor las normas que rigen la Relación Jurídica Tributaria pueden ser integradas analógicamente con las normas de Derecho Civil, siempre y cuando estas no interfieran la determinación de las bases de recaudación.

Berliri, A. (1980), citado por Váldez, R. (1996), comparte el anterior enfoque y diferencia entre “obligación tributaria propia”, la cual consiste en el pago del tributo, y se compara al concepto general de “obligación”, y la “Relación Jurídica Tributaria” como conjunto de derechos y obligaciones recíprocos, ordenados entre sí y reagrupados en torno a un núcleo constituido generalmente, pero no siempre, por la obligación (p. 301). El citado jurista sostiene que la obligación jurídica tributaria no incluye solamente obligación de “dar” por cuanto pueden existir deberes que no impliquen pagar sino simplemente “hacer”.

Lozano, C. Queralt, J. y Poveda, F. (2008) opinan que si bien puede afirmarse que el contenido esencial y hasta definidor del tributo es la entrega de una suma de dinero al ente público, la cual denomina como “Cuota Tributaria”, el sujeto pasivo viene obligado también al cumplimiento de deberes de tipo formal, pudiendo en ciertos casos existir también otras obligaciones pecuniarias, como las de pagos a cuenta o entre particulares, que se aplican en ciertos tributos en virtud de peculiares modos de gestión de los mismos.



Y es precisamente esa confluencia y heterogeneidad de prestaciones la que impide reducir y definir el tributo por una sola categoría jurídica. Si bien su contenido principal pueda calificarse como obligación -en cuanto vínculo de contenido patrimonial o económico- también lo es que con ello no se agota todo su contenido. A la inversa, tampoco puede afirmarse que sea sólo y necesariamente una actuación administrativa mediante potestades y deberes correlativos del sujeto, pues en muchas ocasiones ni siquiera se produce intervención administrativa para el cumplimiento y la extinción del tributo.

En conclusión, los citados catedráticos exponen que se trata de un instituto jurídico complejo, que se manifiesta con riqueza y variedad de prestaciones y relaciones, lo único que destaca es propiamente esa pluralidad y eventualidad de esquemas y categorías jurídicas a través de los que se aplica en cada caso concreto, pudiendo desarrollarse bajo formas diversas para los distintos supuestos en que se haya de hacerse efectivo incluso en el seno de un mismo tributo. (p. 119).

Otro aspecto que me llamó la atención de los referidos juristas es que para ellos el término “Deuda Tributaria” está constituido por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, añadiendo que además abarca eventuales intereses de mora y recargos de diversas naturaleza, como intereses resarcitorios. Con lo cual, tácitamente, se está reconociendo que en la Relación Jurídica Tributaria también se deben cumplir con las prestaciones formales o accesorias, inobservancia para la cual el legislador creó la sanción de la multa y el resarcimiento civil de los intereses.

Vanoni, E., citado por Bravo, A. (1997), sostiene que en la relación jurídica tributaria no existe obligación principal o accesoria, todas son autónomas, pero de contenido variado y no puede reducirse a la sola obligación de pagar. Expone que la obligación tributaria principal requiere el apoyo de las otras obligaciones de hacer y de no hacer que conforman la llamada relación jurídica tributaria, pero sin que se puede decir que se trata de obligaciones accesorias, pues muchas veces los deberes de que se trata existen, aunque no haya obligación tributaria principal. (p. 190).



Para Vanoni al reconocer la existencia de las diferentes obligaciones que conforman la Relación Jurídica Tributaria, no se está propendiendo por la división del Derecho Tributario, pues es indudable que cada una de tales obligaciones está relacionada con las restantes y conforman un sistema jurídico cuya finalidad es la efectividad de la tributación. Cada obligación tiene su propia entidad jurídica y de su realización dependerá el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria principal.

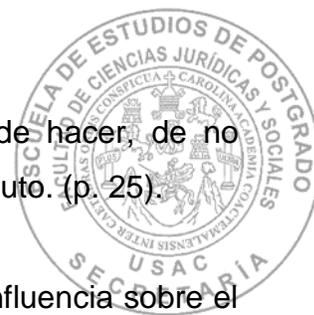
Rodríguez, R. (2007) citado por Sol, H. (2012) también se adhiere a esta postura y expone que la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. (p. 129). Rodríguez, R. (1986) considera que dentro de la obligación tributaria existe una principal y otra accesoria, y explica:

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo (...) sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. (p. 109).

Para los citados juristas mexicanos la Relación Jurídica Tributaria implica la necesidad de la existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto de que esta surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el sólo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Hensel, S. (1954), citado por Giannini, A. (1957), opina: No hay diferencia ni tampoco preeminencia estructural entre aquella y las otras obligaciones que sirven al desarrollo de la actividad administrativa tributaria: la obligación de declarar un rédito, la obligación de presentar libros y documentos, la obligación de someterse a inspecciones

y controles por parte de funcionarios, las numerosas obligaciones de hacer, de no hacer, de sufrir, están en el mismo plano que la obligación de pagar tributo. (p. 25).



Los aportes de Achille Donato Giannini tuvieron una particular influencia sobre el gran maestro de Derecho Financiero de España, Fernando Sainz de Bujanda, quien utilizó permanentemente su obra en ocasión de la labor que desarrolló para la confrontación de la Ley General Tributaria de 1936. Sainz de Bujanda, F. (1975), respecto al tema que nos ocupa, manifiesta el siguiente criterio: Denominando obligación tributaria a la relación jurídica que se entabla entre el ente público acreedor y el contribuyente deudor de un determinado tributo, se comprende, como bien precisa Berliri, que esta es solamente una de las diversas clases de relaciones jurídicas, aunque la más importante, reguladas por las normas tributarias, y que, por otra parte, dicha relación obligación se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: la relación jurídica tributaria.

Bien entendido que la complejidad de esta última depende del mayor o menor número de obligaciones y derechos accesorios que acompañan a la obligación principal, u obligación tributaria stricto sensu, y que dicha complejidad varía según la naturaleza de cada tributo. Puede afirmarse, en consecuencia, que la presencia de una obligación tributaria actual o potencial, es necesaria para que exista una relación jurídica, toda vez que esa obligación constituye el núcleo central de esta relación. (p. 204).

Defiende también esta teoría Godoy, N. (1992) quien entiende que se debe incluir en el Derecho Tributario sustantivo, sustancial o material: No solamente a la obligación tributaria sustantiva, sustancial o material, sino también a la conducta opuesta a la misma, que es el ilícito tributario y a la sanción que pueda aplicarse como consecuencia de este (...) porque no nos avenimos a admitir que exclusivamente estos dos conceptos jurídicos fundamentales –el ilícito tributario y la sanción tributaria, respectivos- se consideren doctrinariamente separados de esa obligación, formando parte en cambio de los designados como Derecho Tributario Penal o Derecho Penal Tributario. (p. 59)



Luqui, J. (1989) citado por García, C (1996) distingue tres elementos importantes en la Relación Jurídica Tributaria y asemeja la obligación tributaria a una célula. Al respecto señala que dicha figura legal contiene:

Una membrana (elemento administrativo) que forma un tupido y complicado tejido, en el cual se entremezclan finas y gruesas fibras que contienen todos los poderes, prerrogativas, privilegios que el Estado debe darse para lograr que se cumpla la prestación; el protoplasma (elemento económico) que se forma y alimenta del medio ambiente, es decir, de las economías del sector privado principalmente; c) el núcleo (elemento político-social) que está formado por los corpúsculos que contienen los cromosomas, o sea, los genes y la herencia (en el caso de la obligación tributaria, los antecedentes históricos, la religión, la raza, la tradición de cada Estado; lo que se trasmite de generación en generación). (p. 305).

La interesante y original analogía que expone Luqui, J. (1989) hace referencia a lo completa que resulta la Relación Jurídica Tributaria, la cual incluye deberes formales y administrativos, exige la observancia de factores económicos y resalta el carácter político de esta. Siguiendo el utilizado marco de “biología tributaria” Luqui, J. (1989) expresa que la obligación tributaria nace enferma cuando se la crea en violación de los preceptos constitucionales.

En estos eventos, la obligación tributaria nace con una enfermedad incurable y mortal o como paradójicamente expone: “nace muerta”. Resulta oportuno aclarar que el referido autor se refiere a obligación tributaria, en lugar de relación tributaria, no por desconocer su existencia, sino porque la obligación tributaria es la suma del vínculo jurídico, y las otras obligaciones nacen por causa de ella, o son consecuencia.

Además, considera que la relación jurídica tributaria es una obligación de dar (pagar el tributo) y de hacer (declarar una renta o impuesto), y basada en el poder de imposición del Estado.



Toda obligación jurídica nace de una relación jurídica, sea esta contractual o extracontractual. Se adhiere también a esta posición doctrinaria Zavala, J. (1998), quien al respecto expone:

Es una relación compleja, porque las obligaciones y sus derechos correlativos son múltiples, destacándose aquella obligación en que el contribuyente se obliga a pagar al Fisco una suma de dinero, por incurrir en un hecho que la ley precisó como conducta gravada (hecho gravado), que pasaremos a llamar obligación tributaria principal o simplemente obligación tributaria. (p. 47)

Explica el citado jurista que junto a esa obligación tributaria aparecen también una serie de obligaciones y derechos correlativos, que tienen como rol permitir una administración y fiscalización en el cumplimiento de la obligación tributaria principal y, por tanto, un carácter accesorio. Aunado a lo anterior, manifiesta que el ordenamiento jurídico viene no sólo a establecer las conductas que impliquen que los actos o hechos que realizan los particulares vayan a estar gravadas por tributos, sino que además viene a establecer una numeroso cuerpo de obligaciones formales que con carácter accesorio hacen que entre el contribuyente y el Estado se dé una relación compleja y que en un fin último implica que se vaya a enterar en una forma determinada el tributo en las arcas del Fisco.

Se inclina por este criterio, de igual manera, la jurista Mabarak, D. (1996) quien desarrolla la siguiente idea:

No puede haber obligaciones principales y accesorias, o primarias y secundarias, pues todas las obligaciones fiscales son principales, y ninguna de ellas se debe calificar como obligación secundaria o accesorio, en virtud de que todas deben cumplirse con el mismo cuidado y atención, el grado de que si una persona cumple con pagar una contribución, pero no lleva su contabilidad en orden, o no presenta los avisos, declaraciones o manifestaciones que exige el fisco, este le exigirá el cumplimiento de esas obligaciones, independientemente del pago de la contribución, e incluso podrá imponerle sanciones por violar la disposición fiscal que señale esa exigencia. (p. 146).



Para terminar, comparte también esta visión González, S. (2010) quien al respecto exterioriza:

El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que aquellos generan. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos (...) y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros. (p. 4)

La anterior definición hace referencia al Derecho Tributario desde una perspectiva en la cual las normas que conforman esta rama regulan los tributos que se encuentran legalmente establecidos, pero también extiende su alcance a los efectos que tienden a producir estos al no ser cubiertos por el sujeto obligado, consecuencias negativas que van desde sanciones económicas hasta ilícitos penales.

En conclusión, quienes apoyan esta posición afirman que la relación jurídica tributaria tiene un carácter complejo, en razón que de ella derivan, por una parte, poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera a los que corresponden obligaciones positivas y negativas así como derechos de las personas sometidas a su potestad, y por otra parte, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del tributo debido en cada caso. De acuerdo con los juristas que enseñan esta posición, las leyes fiscales no solamente regulan la cantidad de dinero que el contribuyente deberá entregar al Estado para contribuir a los gastos públicos, sino que prevén también otras obligaciones que sean propias del contribuyente en materia fiscal.



## Capítulo IV

### **Análisis de las distintas posiciones en torno al contenido de la relación jurídica tributaria**

Las particulares y complejas teorías desarrolladas en el capítulo anterior permiten demostrar la importancia que conlleva definir el contenido de la Relación Jurídica Tributaria. Pues esta determinación condicionará sobremanera no sólo su estructura, sino también la posición de los diversos sujetos implicados dentro de la teoría de la actividad tributaria. Incluso, será punto de referencia en la solución de alguna de las cuestiones que se plantean en esta parcela del ordenamiento. La importancia de la presente investigación radica pues en determinar con certeza cuales son los derechos y deberes previstos por la legislación impositiva; es decir, la consecuencia jurídica que genera la Relación Jurídica Tributaria.

Luego de estudiar en el capítulo anterior las distintas posiciones respecto al contenido de la Relación Jurídica Tributaria, ahora procederé, en primer término, a presentar mi análisis respecto a cada una de ellas, exponiendo los aspectos positivos y negativos. Posteriormente, estudiaría las fuentes formales del Derecho Tributario guatemalteco, es decir, las leyes y citas jurisprudenciales, con el objeto de establecer que carácter le otorgó el legislador a la Relación Jurídica Tributaria y si dicha postura es compartida por nuestro sistema de justicia. Al final, desarrollaré mi opinión al respecto y expondré cual es la posición que considero es la más adecuada.

#### **4.1. Análisis**

##### **4.1.1. Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Simple**

Considero interesante la manera en que Jarach pretende comprender y estudiar el Derecho Tributario, de una forma más práctica, englobando o resumiendo todos sus conocimientos en su “Teoría General del Derecho Tributario”, para poder comprender la totalidad de las instituciones que proponen las actuales y complejas normativas de los Estados modernos.



Posición doctrinaria, que considero una manera completamente válida para comprender (no así definir) el fenómeno jurídico-tributario y permite estructurarlo de una forma moderna y práctica. Esta posición representa un claro avance dogmático en la modernización del estudio del Derecho. Es así como Dino Jarach pretende realizar el análogo de la Teoría General del Delito con su Teoría General del Tributo.

Sin embargo, mi crítica está dirigida -básicamente- a que el principal expositor de esta posición (Dino Jarach) estudia a la Relación Jurídica Tributaria desde un punto de vista civil, como una simple “Relación de Crédito”, en la cual no logra desprenderse del Derecho Privado. Y le conceden a la citada institución tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Si bien es cierto el concepto más importante del Derecho Tributario es la “Obligación Tributaria” y se asemeja a las obligaciones del Derecho Civil, desde la creación del Derecho Administrativo se terminó la dependencia que las relaciones impositivas podían guardar con este.

En ese momento se creó una figura jurídica nueva, la cual es a mi parecer totalmente independiente al Derecho Privado. La naturaleza dinámica del Derecho hace que la manera de comprender determinados aspectos de este se encuentre en constante cambio, tal y como sucede con la figura jurídica del tributo.

Si en la antigüedad y con el nacimiento del Derecho Tributario la Ley Fiscal debía estar sujeta a la Ley Civil, era únicamente para combatir los posibles abusos de quienes percibían los ingresos monetarios. Sin embargo, con la evolución del Derecho y la respectiva aparición del Derecho Tributario dichas relaciones jurídicas que surgieron entre gobernantes y gobernados por virtud del tributo fueron debidamente legisladas, con lo cual –a mi parecer- resultó innecesaria la aplicación de las normas privadas. Para los defensores de esta teoría, las obligaciones tributarias presentan la misma estructura de las obligaciones legales de derecho privado. Con base en ello, estudian a la figura jurídica objeto de este trabajo de investigación en un sentido civil, definiéndola únicamente por un objeto o prestación típica, unos sujetos determinados y unos mecanismos jurídicos. En consecuencia, visualizan al tributo como un derecho crediticio.



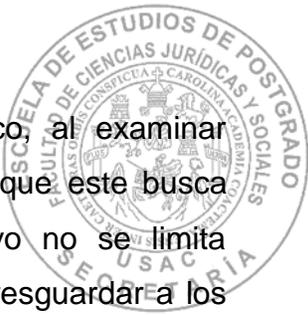
A mi parecer, la Relación Jurídica Tributaria no puede ser estudiada con este enfoque, por cuanto se trata de una institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada, que si bien tiene como antecedente figuras o instituciones del Derecho Civil y la relación obligatoria presenta muchas similitudes estructurales, se trata –desde mi punto de vista- de un vínculo jurídico administrativo.

Pretender examinarlo y compararlo en un marco civilista no es adecuado. Sin embargo, de acuerdo con mi percepción, se trata de todo un marco nominal que engloba situaciones y posiciones jurídicas muy diferentes entre sí, que varían de un caso a otro de aplicación del tributo y que no llegan a integrarse como una sola relación unitaria, sino que se acumulan y combinan de forma eventual en cada caso para permitir la aplicación del tributo.

En el Derecho Privado, cuando las partes crean un determinado negocio jurídico, acto o contrato, lo que interesa es el fin práctico en sí, ello se debe a que en este tipo de relación jurídicas las partes actúan con plena voluntad y son libres para pactar las condiciones que en se debe cumplir la prestación acordada, dentro de dichas condiciones se encuentran varias cláusulas que se refieren aspectos formales como el modo, tiempo y lugar de la prestación.

No obstante ello, si el acreedor recibe la prestación sin respetar las citadas condiciones, tiene la posibilidad -si se considera satisfecho- de aceptarlas o consentirlas y tener por cumplida la obligación.

Sin embargo, en el moderno Derecho Tributario si bien la prestación del tributo es la causante de la Relación Jurídica Tributaria, este (el tributo) no es un simple derecho crediticio a favor del fisco, se trata –dese mi entender- de una obligación ciudadana ética y política de contribuir a cubrir las necesidades del Estado en la medida de su capacidad contributiva. La cual presenta otro tipo de prestaciones que buscan apoyar la labor de recaudación, fiscalización y control, así como proteger a los particulares de posibles abusos del fisco.



Como se puede apreciar, desde el punto de vista teleológico, al examinar detenidamente las fuentes formales del Derecho Tributario, entiendo que este busca distinto fin al que persigue el Derecho Civil. El Derecho Impositivo no se limita únicamente a la satisfacción de un crédito monetario, busca también resguardar a los contribuyentes o responsables de posibles arbitrariedades, así como facilitar la recaudación y fiscalización.

La Relación Jurídica Tributaria es un vínculo obligatorio que nace como resultado del ejercicio legítimo del principio de imperio del Estado, con el objeto de mantener el orden público. Sin embargo, en las relaciones jurídicas privadas las partes voluntariamente acuerdan comprometerse al cumplimiento de determinados mandatos. En ese sentido, cuando se trata cualquier institución de Derecho Público esta debe ser estudiada de una forma distinta.

Tanto la legislación tributaria guatemalteca, como en el derecho positivo de la mayoría de los ordenamientos fiscales latinoamericanos, se le otorga preeminencia a la obligación impositiva sobre el resto de obligaciones civiles. Este reconocimiento, hacer notar la distinción que se le debe prestar a dicha figura jurídica, la cual –al anteponerla a resta de prestaciones- se le está reconociendo un carácter particular y único.

En cuanto al “parcelamiento” o “subdivisiones” que realiza Jarach del Derecho Tributario en: constitucional, material, formal, procesal penal e internacional, a mi parecer no reúnen los elementos suficientes como para ser consideradas ramas jurídicas y no considero prudente que el Derecho Tributario se deba estudiar por separado, su análisis debe comprender todos sus aspectos. Si la citada ciencia jurídica se ocupa del estudio de los tributos, no se puede excluir el análisis y la clasificación que cité, las cuales deben de considerarse únicamente como un antecedente de este, por cuanto el Derecho Tributario presenta sus propias peculiaridades.

El distinguido tributarista argentino Jarach, D. (1971) explica que considerar todos los aspectos reunidos y ver como un conjunto y una relación compleja la que se establece entre Estado y el ciudadano es un claro defecto de análisis, por cuanto

provocaría una supremacía del Estado sobre los particulares, por la razón de que en materia de derecho administrativo existe la posibilidad de que el Estado dicte verdaderas órdenes, no fundadas en Ley.



Por citar un ejemplo, se refiere a los requerimientos de información o a las inspecciones que realiza la Administración a los contribuyentes, obligaciones formales que no tiene su origen directo en la Ley, en razón que el ente recaudador es quien determina los documentos solicitados, o los aspectos a examinar, decisiones que podrían prestarse a cometer alguna arbitrariedad. Esta posición dogmática me parece cerrada e insuficiente para dar cabida a todas aquellas relaciones que se presentan con la Administración.

Al respecto, he de manifestarme en el sentido de rechazar tal opinión en razón que las supuestas órdenes que dicta el Estado se encuentran dirigidas a facilitar o cooperar con la recaudación, y es una atribución que se encuentra claramente reconocida en la legislación. Además, la facultad discrecional que cuenta el Gobierno para “dictar órdenes” se encuentra debidamente limitada, por cuanto de acuerdo con el artículo 239 de la Constitución Política de la República estas únicamente se debe circunscribir a legislar el cobro administrativo del tributo.

El aludido jurista insiste en estudiar la figura jurídica que nos ocupa desde una visión civil, por consiguiente, su comparación provocara este tipo de resultados. Es decir, se concibe al tributo como un derecho real del Estado respecto al patrimonio de sus ciudadanos, cuando esta es una obligación “ex lege” que se encuentra debidamente normada, convirtiéndose, desde mi punto de vista, en una relación de derecho.

Si bien es cierto, la mayoría de los autores exponen la semejanza que presentan las obligaciones tributarias sustantivas con las obligaciones de Derecho Privado y las del Derecho Administrativo, la Relación Jurídica Tributaria es una figura jurídica diferente y única, no se trata de un crédito a favor del Estado, es una obligación cívica que tenemos todos los ciudadanos, la cual se encuentra debidamente y particularmente

legislada, con el objeto de no afectar derechos esenciales de la persona humana, ni principios e instituciones jurídicas básicas, como la propiedad.



Considero que no es adecuado utilizar el tradicional esquema civil para el estudio de ella, el cual debe realizarse distinguiendo la naturaleza de ella, es decir, como una relación personal entre dos sujetos, y no una relación real o patrimonial, que se produce entre el ente público acreedor y un derecho crediticio. El marco civilista tiene por objeto, desde mi entender, identificar la relación de derecho o de igualdad entre los sujetos que intervienen en la Relación Jurídica Tributaria, pero no puede tergiversarse este enfoque en el sentido de entender esta figura como una simple relación crediticia.

No me gusta el enfoque “patrimonial” que esta teoría le otorga a la Relación Jurídica Tributaria, la cual se limita a examinar el cumplimiento de una simple prestación monetaria. Si bien es cierto esta figura jurídica busca la obtención de una prestación monetaria, quienes enseñan esta posición se limitan a examinar aspectos materiales de dicho vínculo, sin comprender que el fin del tributo es, como lo señala García, C. (1996), “constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer la defensa común, promover el bienestar general, y asegurar los beneficios de la libertad” (p. 149) lo cual permite comprender que se trata también de una relación administrativa o política, para la cual se deben exigir otro tipo de obligaciones, las cuales son -a mi parecer- son igual de importantes que la prestación monetaria, por cuanto que todas procuran la justa y debida obtención de los recursos del Estado, y uno únicamente la satisfacción de un crédito monetario.

En cuanto a la supuesta autonomía del Derecho Tributario respecto al Derecho Administrativo y la consecuente clasificación entre el Derecho Tributario Formal y el Material que desarrolló el citado autor, he de indicar que desde mi perspectiva no hay diferencia alguna entre ambas normas, en razón que ellas ordenan las facultades administrativas y aquellas que expresan los hechos imponibles. Se trata únicamente de un autómata estructural y dogmática, pero no así funcional. Es decir, las leyes fiscales desarrollan un vínculo de carácter político o administrativo, en el cual se pretende normar la correcta recaudación de ingresos para el estado. Visto así, su objeto tiene un

alcance distinto al que enseña Jarach, quien lo define como un “rol accesorio”. Las normas impositivas representan lineamientos a la administración para el correcto ejercicio de su mandato constitucional.



Un aspecto positivo, que me gustó de esta posición, es que permite precisar las diferencias entre las distintas obligaciones que surgen como consecuencia del ejercicio del poder tributario, tanto las que corresponden al sujeto activo y se relacionan con la prestación jurídica patrimonial, como las que incumben al sujeto pasivo, en cuanto al procedimiento para la determinación del impuesto. Me parece interesante también la forma en que esta corriente estudia a las obligaciones tributarias, de una forma más ordenada, diferenciando los momentos de creación y aplicación de la norma tributaria y toman en consideración los mecanismos que pueden servirle al Estado para pretender el cumplimiento de una prestación tributaria.

Otro aspecto, que merece comentar y exponer es que debido el marco civil que utiliza esta posición doctrinaria para estudiar el tema en discusión, manifiestan que el Derecho Tributario puede ser integrado por las normas de la aludida rama, siempre que no se refieran a las bases de recaudación o cualquier otro beneficio fiscal, es decir al Derecho Tributario Material o Sustantivo. Sin embargo, esta postura, que si bien parece razonable, nuestra legislación la prohíbe claramente en el artículo 4 del Código Tributaria de Guatemala, el cual establece:

La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

Artículo que le reconocen cierta autonomía dogmática o conceptual a la legislación impositiva guatemalteca. Sin embargo, como lo explicaré más adelante, considero que el Derecho Tributario, así como el Derecho Financiero, pertenecen al Derecho Administrativo. Además, no me parece adecuada la aludida forma de integración, por cuanto ello generaría cierta dependencia de las normas jurídicas tributarias respecto a las normas civiles.



Me parece prudente que el Derecho Impositivo sea integrado únicamente que normas fiscales, y con sus respectivos principios constitucionales. Si se adoptara esta postura no existiría Relación Jurídica Tributaria más que en cuanto existiera una obligación fiscal y un correlativo derecho de crédito. En tal virtud, se excluirían de la Relación Jurídica la potestad administrativa de imposición. La cual, a mi entender, es el objeto más importante de la figura en estudio.

Con la creación del Estado de Derecho se pretende proteger a los ciudadanos de posibles abusos de su gobernados, limitando su ejercicio a lo que orden la Ley. Con la evolución del Derecho, surge el Derecho Tributario, ramo que fue creado con el propósito de proteger a los particulares del abuso en la facultad impositiva del Estado. Los supuestos de hecho contenidos en sus normas, además de reconocer un crédito a favor de la Administración, también pretender reglar correctamente toda la actividad recaudadora. Visto así, su contenido es – en mi opinión- más amplio de lo que aparenta. Considero que el problema de esta teoría es que olvida la naturaleza administrativa de la Relación Jurídica Tributaria. Como lo expondré más adelante, la recaudación de tributos es tan solo una de las múltiples actividades del Estado, en razón de ello, el vínculo legal que se origine de dicha actividad, debe comprender una serie de prestaciones además del pago monetario en concepto de deuda fiscal.

#### **4.1.2. Tesis que califica a la Relación Jurídica Tributaria de carácter Complejo**

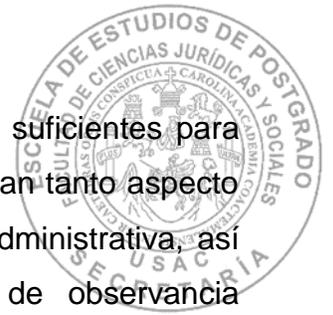
Básicamente, la única discordancia que me ocasionó la postura del maestro Achille Donato Giannini es el tema concerniente a la integración del Derecho Tributario. De acuerdo con el referido autor italiano las normas que rigen la Relación Jurídica Tributaria pueden ser integradas analógicamente con las normas de Derecho Civil, siempre y cuando estas no interfieran la determinación de las bases de recaudación. Puede darse el evento que para un caso concreto no exista una norma aplicable, sea por deficiencia de la legislación o por vacío normativo. Ante dicho escenario, se recurre a la integración.



La integración jurídica es, entonces, la creación de normatividad recurriendo a los medios que el derecho ofrece para llenar las lagunas jurídicas, cuando no existe precepto legal aplicable a algún caso concreto. Es decir, el recurrir a la integración presupone la no existencia de norma tributaria, lo cual implica la existencia de un vacío legal.

Si bien es cierto en el Derecho Tributario se presentan varios conceptos y disposiciones parecidas con el Derecho Privado o Civil, con algunos apartamientos y vacíos legales en aspectos que le son propios, de conformidad con el Código Tributario, en su artículos 4, la aplicación, interpretación e integración de las normas impositivas se realizara conformé a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en dicho cuerpo normativo, las leyes tributarias específicas y la Ley del Organismo Judicial. Visto así, las normas de Derecho Civil no podrían ser utilizadas en el campo Tributario. Además, a pesar de que existen vacíos en la Ley y artículos que no se consideran claros, el conjunto de cuerpos normativos tributarios son suficientes como para poder encontrar solución a las “lagunas” o “ambigüedades” producidas.

Desde mi perspectiva, como lo expondré posteriormente y de la misma forma que el mencionado autor italiano lo concibe, el Derecho Tributario pertenece al Derecho Administrativo. En ese sentido, es la referida disciplina jurídica la que en todo caso debería ser utilizada para la integración normativa. El Derecho Civil, en mi opinión, únicamente puede ser utilizada para fines didácticos, en el sentido de ser utilizado como antecedente para comprender ciertas instituciones del Derecho Impositivo. Resulta oportuno hacer mención que con base enl principio de legalidad, que impera tanto en el derecho sancionador como en el impositivo, es únicamente al legislador al que le corresponde regir las pautas que desarrollaran del Derecho Tributario. A mi parecer, para poder ser aceptada la integración del Derecho Civil, debe el mismo congresista expresarlo en las disposiciones jurídicas que emita. En caso contrario, es ilícito utilizarlas.

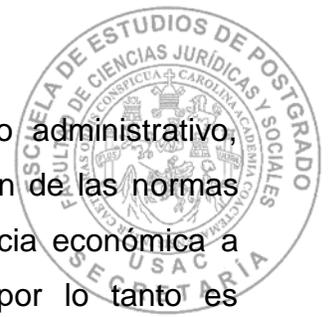


Los principios constitucionales tributarios, son -a mi entender-, suficientes para llenar los vacíos legales impositivos. Estas ideas fundamentales abarcan tanto aspecto que debe ceñir u observar el accionar legislativo, como de gestión administrativa, así como determina pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria. Lo cual es suficiente para determinar los presupuestos y consecuencias normativas que se presentan en la Relación Jurídica Tributaria. El sistema jurídico tributario es parte del Derecho Administrativo, el cual sí puede ser empleado por integración.

El tema de la interpretación e integración jurídica es muy amplio, desde la concepción misma, de si es ciencia o arte, la cual nos plantea aspectos filosóficos y cuya disposición podría ser abordada desde la óptica de la filosofía jurídica. Visto así, al estudiar el vínculo jurídico objeto de la presente investigación no debe perderse la naturaleza administrativa de ella. Considero que se trata de una relación de derecho exclusiva, ajena totalmente a los nexos que se producen en la vida común, o en las relaciones entre particulares. Si bien es cierto no existe una interpretación para cada rama del Derecho, ello no implica que en la exégesis de las normas fiscales se permita utilizar conceptos de otras disciplinas jurídicas ajenas al Derecho Público. En cada rama existen criterios o principios que priman sobre otros o tienen mayor importancia. Considero que el Derecho Tributario cuenta con su marco global de interpretación, el cual se encuentra integrado por la Constitución Política de la República y las leyes impositivas que la desarrollan, las cuales son enfáticas en determinar los métodos y criterios que deben utilizarse para su interpretación.

El derecho es una ciencia en permanente cambio, se va adaptando a las situaciones cambiantes de la vida; como tal, las interpretaciones cambian, una misma norma jurídica puede ser interpretada de una manera en un momento y de otra forma tiempo después. Circunstancia que sucede con el Derecho Tributario, en razón que si comparte ciertas figuras con el Derecho Civil. La similitud en su estructura se debe a que históricamente, la aludida disciplina jurídica fue la rama del Derecho que inició a desarrollar las instituciones jurídicas y los principios esenciales del ordenamiento legal. No obstante ello, el Derecho Impositivo logró su desarrollo y autonomía didáctica.

En ese sentido, no considero adecuado desviarse del plano administrativo, constitucional o financiero para la correcta interpretación o integración de las normas fiscales. Las normas tributarias generalmente tienen una consecuencia económica a favor o en contra del contribuyente (exención o imposición), y por lo tanto es indispensable que se les entienda en su justo término.



#### **4.2. Contenido de la Relación Jurídica en la legislación guatemalteca**

Luego de estudiar detenidamente nuestra legislación tributaria he podido determinar que la Relación Jurídica Tributaria se desarrolla en una esfera amplia de prestaciones, dentro de la cual se encuentran inmersas obligaciones sustantivas o formales entre el Estado y los contribuyentes o responsables.

Expongo algunos artículos: Las responsabilidades a cargo del sujeto activo, están creadas con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente y garantizar una adecuada fiscalización, dentro de ellas se encuentran en el artículo 101 "A" del Código Tributario está la obligación de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria de no revelar o comentar las informaciones que obtengan; en el artículo 109 del cito cuerpo legal está la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los casos en que el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria; la devolución de los excedentes pagados por el contribuyente (artículo 21 "A" inciso 8 del Código Tributario); la de no crear o modificar las bases de recaudación, (principio de reserva de ley, artículo 239), así como no excederse en sus facultades discrecionales violando los derechos civiles, cívicos y políticos del contribuyente.

En el artículo 119 del Código Tributario se establece la obligación de los contribuyente o responsables de informar por escrito a la administración tributaria del cambio de su domicilio fiscal; por su parte, el artículo 112 de la referida Ley establece una serie de obligaciones a los contribuyentes o responsables, las cuales se encuentran orientadas a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización

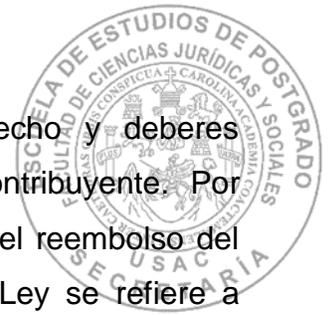
e investigación que realice la Administración Tributaria, dentro de las cuales se encuentran: llevar libros y registros contables, inscribirse como contribuyente o responsable en la Administración Tributaria, facilitar las inspecciones o verificaciones, comunicar cualquier cambio de su situación tributaria, entre otras.



Las normas descritas se puede observas que ambas partes tienen obligaciones que cumplir y como consecuencia de ello también derechos. Así tenemos que los contribuyentes tienen como obligaciones de dar o de hacer, cancelar oportunamente el importe del impuesto, así como las sanciones impuestas por su incumplimiento, presentar declaraciones, rendir informes, entre otros, y como ejemplo de prestaciones de no hacer o de soportar o tolerar, tienen la obligación de no entorpecer las investigaciones tributarias, permitir las inspecciones oculares a sus oficinas o libros de contabilidad, entre otras.

El fisco tiene como obligación de dar o de hacer, devolver los excedente pagados o retenciones excesivas o el pago indebido, liquidar el impuesto, investigar y comprobar la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imponible, atender las peticiones de los contribuyentes, recaudar el importe de los tributos y como obligación de no hacer, no violar los derechos constitucionales del contribuyente con ocasión de las fiscalizaciones o el cumplimiento de sus deberes, ni la reserva de las declaraciones. De los citados artículos y las descritas prestaciones, se puede observar que la Relación Jurídica Tributaria contempla todas aquellas obligaciones nacidas como consecuencia de la delegación de poderes a los organismos especiales que intervienen en el proceso de recaudación del tributo.

Si bien es cierto el Código Tributario guatemalteco en su artículo 14 establece que la Relación Jurídica Tributaria tiene por objeto la “prestación de un tributo”, esta no es la única prestación que exige, por cuanto nuestro derecho positivo reconoce contenidos distintos. A mi entender, el precepto legal citado, únicamente destaca esta prestación como principal pero no como unitaria.



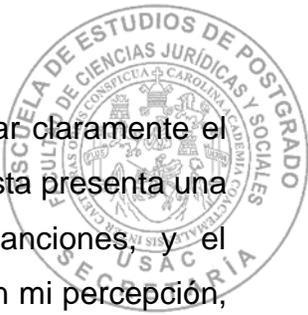
De la misma forma, aparecen normas que instituyen derecho y deberes recíprocos, y no comprometen únicamente al sujeto pasivo o contribuyente. Por ejemplo, el deber del Estado de devolver los ingresos indebidos, o el reembolso del costo de las garantías que se prestan en el campo aduanero. La Ley se refiere a obligaciones “materiales” y “formales”.

Entre las primeras se incluyen aquellas cuyo contenido es pecuniario, consistiendo en la entrega de sumas de dinero. Las segundas, se engloban las conductas a que viene obligado el particular que no tienen contenido pecuniario, que por eso pueden calificarse más bien de deberes jurídicos-públicos, como los deberes de declarar y comunicar datos, los registrables y contables, facturación y comprobaciones tributarias.

Puedo señalar, a título de ejemplo, de la aludida clase de obligaciones accesorias, la prestación que surge cuando el obligado al pago del tributo incurre en mora haciéndose susceptible de recargos y multas de carácter administrativo. Así también, el derecho que tiene los contribuyentes del reembolso de aquellos pagos de tributos indebidos. Los supuestos que dan origen a ambas obligaciones (pagar intereses y devolver lo que se ha recibido indebidamente) pueden subsistir en forma independiente y son distintos a los que dan origen a la obligación de pagar el tributo (Relación Jurídica Tributaria Sustancial) la cual es resultado de la hipótesis descrita en la Ley y que conocemos como hecho imponible.

La norma que más me llamó la atención y considero que resuelve en definitiva la discusión doctrinaria en investigación, es el artículo 23 de la citada Ley, la cual establece:

**Artículo 23. Obligaciones de los Sujetos Pasivos.** Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

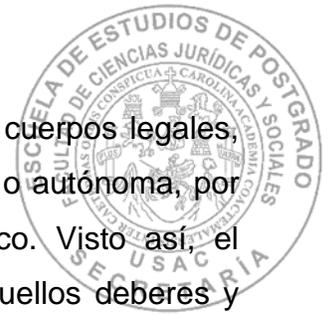


Al analizar detenidamente la norma transcrita, se puede observar claramente el contenido de la Relación Jurídica Tributaria. En ella se especifica que esta presenta una pluralidad de obligaciones: el pago de impuestos, intereses y sanciones, y el cumplimiento de ciertos deberes formales. Ello se debe, de acuerdo con mi percepción, a la naturaleza administrativa de dicha institución (tributo) y de la rama del Derecho que la desarrolla (Derecho Tributario). El poder impositivo es una facultad de la Administración Pública.

En ese sentido, todos los aspectos relacionados con la organización, funcionamiento, poderes y deberes del Gobierno corresponden al Derecho Administrativo. Sus normas tienen por objeto procurar la eficacia de las administraciones y garantizar los derechos de los particulares en sus relaciones con ella. En ese sentido, el Derecho Fiscal también procura legislar el correcto ejercicio del poder impositivo. Por ello es que exige, además de la entrega de cierta cantidad monetaria, el cumplimiento de otras prestaciones que permitan una adecuada y transparente recaudación.

Resulta prudente recordar que el sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria es el Estado, que tiene como característica el poseer poderes superiores a los que tiene el sujeto pasivo, es decir, los particulares. Este poder de imponer responde a intereses de servir al pueblo. Con base en ello, es que la obligación tributaria fue creada también para el correcto ejercicio del poder impositivo del Estado y al desarrollar su contenido instauró determinadas prestaciones, deberes y derechos con el objeto de garantizar la correcta aplicación de la aludida facultad estatal.

Las llamadas “Obligaciones Accesorias” u “Obligaciones Formales”, a mi parecer, son igual de importantes que la llamada “Obligación Principal” (pago del tributo), debido a que estas permiten una adecuada y armonizada relación entre los particulares y la Administración Pública. En conclusión, debido a que la imposición y recaudación de impuestos es una facultad del Estado, su ejercicio está sujeto al Derecho Administrativo.



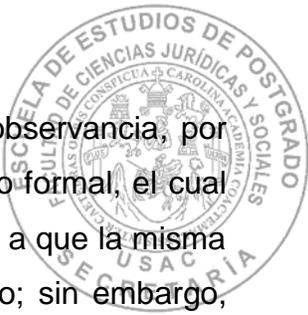
Si bien es cierto, la actividad tributaria cuenta con sus propios cuerpos legales, instituciones y principios, esta circunstancia no la hace independiente o autónoma, por cuanto su objeto corresponde al correcto ejercicio del poder público. Visto así, el contenido de la Relación Jurídica Tributaria debe presentar todos aquellos deberes y derechos encaminados a dicho fin.

Visto así, nuestro sistema fiscal está conformado, no solo por un conjunto de tributos, sino también por una serie de deberes y facultades de los contribuyentes, que consisten en prestaciones de hacer y de no hacer. Asimismo, por un conjunto de sanciones, tendientes a asegurar su cumplimiento. Todos estos preceptos tienen como finalidad el correcto ejercicio del deber y poder tributario. En razón de ello, las llamadas obligaciones tributarias materiales, deberes tributarios y sanciones tributarias, vienen a conformar un sistema de normas coherentes que, en su conjunto, componen –a mi entender- la Relación Jurídica Tributaria. Vínculo legal que presente un contenido complejo, con varias obligaciones.

#### **4.3. Análisis de caso práctico**

Es importante destacar la labor de los tribunales en las democracias modernas. El constituyente, el legislador e incluso la administración con su potestad reglamentaria y de ejecución generan los cuerpos normativos que nos rigen. Pero son los tribunales los que juzgan y hacen ejecutar lo juzgado, es decir, en los conflictos de interés jurídico, son los llamados a decidir. Esto significa que tienen un rol preponderante en la aplicación de la ley y su consecuente vinculación con la realidad práctica.

Donde realmente tendrá relevancia la elaboración dogmática desde la abstracción de la figura jurídica en estudio será en su aplicación a la parte especial, convirtiéndose esta en el verdadero campo de prueba de aquélla. Por consiguiente, me parece oportuno traer a colación un caso práctico acontecido en Guatemala. El cual permitirá observar la comprensión que ellos tienen del Derecho y en particular del tema investigado.



El caso que expondré versa respecto a un incumplimiento o inobservancia, por parte del sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria, de un aspecto formal, el cual incidió de forma indirecta en la extinción de la obligación tributaria, pese a que la misma fue cancelada. Es decir, el contribuyente efectuó el pago del impuesto; sin embargo, este no fue aceptado debido a que no siguió el procedimiento establecido en la Ley. El aspecto que merece atención es el hecho de la relevancia que tienen las normas formales o administrativas en cuanto al correcto o eficaz cumplimiento de la obligación tributaria.

De conformidad con el artículo 11 del Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad, los contribuyentes podrían acreditar entre sí el Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta. Para ello existían dos formas: a) la primera consistía en acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta; y, b) la segunda a la inversa, es decir, el Impuesto Sobre la Renta al Impuesto de Solidaridad. Sin embargo, el citado precepto legal exige como condición el hecho de avisar a la Administración la forma a utilizar, y en el evento de querer cambiarla exigía también una previa autorización de la referida entidad fiscal.

En el caso que nos concierne la entidad contribuyente se encontraba afiliada a la forma de acreditamiento que establece la opción b) del artículo referido. Es decir, acreditar los pagos del Impuesto Sobre la Renta a los pagos del Impuesto de Solidaridad. Sin embargo, la contribuyente no hizo efectivo el pago del Impuesto Sobre la Renta, derivado que acreditó el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta, sin haberse acogido a esta forma de acreditación, motivo por el cual se consideró improcedente.

Es decir, utilizó la forma de acreditación que establece la literal a) del artículo 11 de la Ley del Impuesto de Solidaridad (acreditar ISO al ISR) sin la respectiva autorización de la Administración Tributaria para cambiarse. Por consiguiente, la Administración Tributaria le formuló ajustes al Impuesto Sobre la Renta por acreditamiento improcedente. Nótese como en este caso el pago del referido tributo no

fue suficiente para eximir la obligación tributaria, por no cumplir con otra obligación formal.

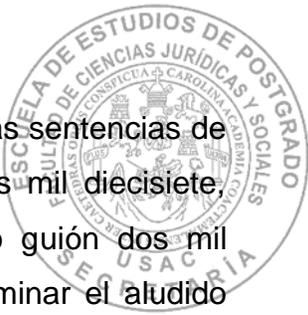


En razón de ello, la entidad contribuyente inició proceso contencioso administrativo. Los juzgadores revocaron el reparo fiscal efectuado por la entidad recaudadora. Para tal efecto determinaron:

Este Tribunal advierte que no obstante no existe omisión en el pago de los tributos, sí se determina un incorrecto procedimiento para la acreditación tanto del Impuesto Sobre la Renta como del Impuesto de Solidaridad, porque la parte actora al no dar el aviso correspondiente a la Administración Tributaria sobre el cambio de la forma de acreditar dichos impuestos existió una infracción a los deberes formales tal y como lo establece el artículo 94 inciso 1) del Código Tributario (...) En razón de lo anterior, este Tribunal estima que al haber existido un procedimiento incorrecto para la acreditación de los impuestos la parte actora debe imponérsele de una multa por infracción a los deberes formales. (Sala Tercera del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, sentencia de fecha veintitrés de mayo de dos mil dieciséis, expediente 01013-2014-00025).

Sin embargo, la Administración Tributaria interpuso recurso extraordinario de casación ante la Corte Suprema de Justicia. Medio de impugnación que fue declarado procedente, anulando el citado fallo y confirmando el acto administrativo que formuló el ajuste. Para tal efecto consideraron:

La entidad contribuyente al cambiar su forma de acreditamiento, lo hizo sin contar con la autorización de la Administración Tributaria, por lo que incumplió con el requisito contenido en dicha norma. Por consiguiente, se establece que la SAT al formular y confirmar el ajuste en discusión, lo efectuó acorde a la legislación aplicable. (Corte Suprema de Justicia Cámara Civil, sentencia de fecha treinta de agosto de dos mil diecisiete, expediente número 01002-2016-00586).



Dicho criterio fue utilizado también en los fallos de casación de las sentencias de fecha veinte de junio de dos mil diecisiete y seis de octubre de dos mil diecisiete, dictadas dentro de los expedientes números seiscientos veinticuatro guión dos mil dieciséis y quinientos cuarenta y uno guión dos mil dieciséis. Al examinar el aludido caso, es interesante apreciar como la inobservancia, de lo que denominan algunos tratadistas como de una simple “obligación accesoria” (autorización de cambio de acreditamiento) impidió extinguir la obligación tributaria.

Ello se debe -a mi entender- al carácter administrativo o político de la figura jurídica en estudio, la cual comprende una serie de compromisos que permitan no solo la obtención de determinado ingreso pecuniario, sino también una correcta recaudación. Asimismo, esta recaudación implica contar con mecanismos efectivos de control y fiscalización; motivo por el cual, los contribuyentes deben también cumplir con otro tipo de obligaciones ajenas al pago. Es importante observar como el incumplimiento de estas obligaciones formales termina por anular la prestación de “dar” o pagar, y producen el incumplimiento de la obligación tributaria. Personalmente, comparto totalmente la decisión asumida por la Corte Suprema de Justicia, que también han entendido la pluralidad de obligaciones que se producen en la Relación Jurídica Tributaria y no le ha reconocido la plena libertad e independencia que le han reconocido algunos jurisconsultos.

Este caso evidencia el pleno sometimiento del pago al resto de obligaciones administrativas tributarias, así como permite también demostrar el evidente peligro del reconocimiento singular del contenido de la Relación Jurídica Tributaria, enfoque que no permitiría realizar una adecuada recaudación y fiscalización. La referida elaboración doctrinal (Relación Jurídica de Carácter Simple), en el evento referido, supondría reconocer autonomía al resto de las prestaciones que presenta la Relación Jurídica Tributaria, y convertiría al tributo como una simple relación crediticia, permitiéndole únicamente al Derecho Administrativo sancionar las inobservancias formales. Sin embargo, como bien advirtieron los órganos judiciales citados no es posible tener por cumplida la obligación tributaria cuando no se han respetado todas las condiciones u “Obligaciones Accesorias” que impone la Ley.

Por consiguiente, el dogma de la Relación Jurídica Tributaria Simple no permite explicar todo el conjunto de poderes, deberes, obligaciones y situaciones de sujeción que se producen como consecuencia del ejercicio del poder de imposición.

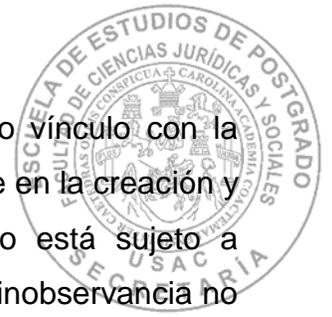


Si bien es cierto, el pago del tributo es una obligación importante, este evento no debe condicionar el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, la norma presenta otro tipo de prestaciones que también deben ser observadas y resultan igual de importantes para satisfacer adecuadamente el vínculo legal que nos ocupa, y conforman, bajo mi percepción, el complejo instituto del tributo.

#### **4.4 Análisis de datos**

Luego de examinar detenidamente cada una de las posiciones doctrinarias en conflicto, considero que la posición más adecuada es aquella que se decide por calificar el contenido complejo de la Relación Jurídica Tributaria, debido a los siguientes motivos: Desde mi punto de vista, hay tantas relaciones jurídicas tributarias como objetos se persigan a través de las diferentes prestaciones debidas. Por ejemplo, al objeto “cobro de determinado tributo”, a pesar de estar conceptualizada como “principal”, se la sumará la de obtener determinada declaración del contribuyente.

Asimismo, para cada una de esas relaciones jurídicas, habrá un diferente supuesto de hecho, una diferente prestación debida y una diferente sanción para los casos en que el sujeto obligado no cumpla con las prestaciones a que está obligado. Esta pluralidad de prestaciones entre el Fisco y los sujetos pasivos del tributo comprenden el concepto de “Relación Jurídica Tributaria” caracterizado porque el objeto de la prestación debida consiste en el deber de pagar un tributo o en un deber tendiente a posibilitar o facilitar dicho pago que hace al cometido tributario asignado al sujeto pretensor. Considero que todos los elementos que integran la Relación Jurídica Tributaria son importantes, por cuanto que cada uno cumple una función vinculante y sin ellos no es posible tener el concepto claro de cada actividad y los efectos que se producen.

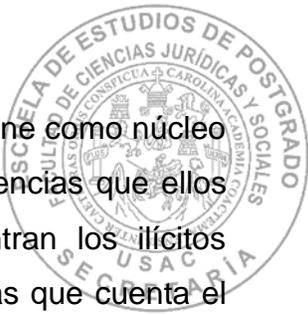


Los procedimientos de imposición del tributo guardan estrecho vínculo con la obligación de “dar” pues cada uno de ellos cumple una parte importante en la creación y la determinación de los impuestos. Hay tributos cuyo cumplimiento está sujeto a determinados requisitos o deberes administrativos, los cuales, ante su inobservancia no logran extinguir la obligación tributaria.

Si bien es cierto, el objeto principal de la Relación Jurídica Tributaria es el tributo, desde mi punto de vista, para que la exacta y conveniente prestación pecuniaria sea efectuada, se necesitan medidas legales y administrativas dirigidas a asegurar o a controlar el cumplimiento de la prestación. No basta únicamente con ingresar a las cuentas nacionales determinada cantidad de dinero. Es por ello que de la misma Ley surgen, en ciertas circunstancias, otras obligaciones además de la prestación pecuniaria que constituye el tributo, las cuales a mi parecen no pueden ser consideradas ajenas o irrelevantes dentro del contenido de la “Relación Jurídica Tributaria”.

La obligación pecuniaria y su estricto cumplimiento es muy importante para el correcto y debido funcionamiento del Estado, cuya tutela es confiada a la Administración Pública. Es por ello que los legisladores, para que dicha institución pueda ejercer efectivamente la referida función, crea además otro tipo de prestaciones a los sujetos pasivos de la aludida relación jurídica, las cuales permiten controlar debidamente el cumplimiento del tributo, las cuales tienen también como intención colaborar o asegurar el cumplimiento debido de la obligación tributaria.

A mi entender, no hay una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas son importantes y de contenido variado y no es prudente reducirlas a la sola obligación de pagar. Insisto en observar el carácter político de la Relación Jurídico Tributario, la cual surge del ejercicio del poder tributario, y crea distintas obligaciones, las que tienen como nexo común permitir al Estado la captación de ingresos para cumplir sus fines y proteger a los individuos que se encuentran sometidos al poder de imposición, dando como resultado una prestación jurídica patrimonial o deuda tributaria y a ciertos procedimientos para la fijación del impuesto.

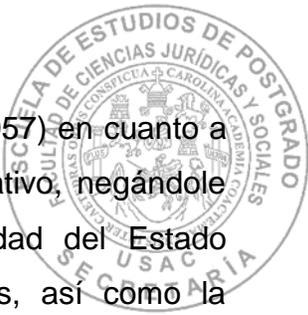


Desde mi punto de vista, la Relación Jurídica Tributaria si bien tiene como núcleo central el tributo, también incluye los distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan. Dentro de las “secuelas” que estos producen se encuentran los ilícitos impositivos, y dentro de sus “aspectos” aparecen las potestades con las que cuenta el Estado para verificar y fiscalizar respecto de contribuyentes o responsables. Asimismo, incluye todas aquellas normas que limitan el ejercicio de la actividad financiera del Estado y protegen a los ciudadanos de posibles abusos del fisco, así como dota a los particulares de diversos mecanismos de defensa.

Se trata pues de una figura jurídica exclusiva y producto de la evolución del Derecho, es por ello que no es prudente analizarlas desde un punto de vista civil o privado. Las relaciones jurídicas que se derivan de los tributos tienen un origen distinto, toda vez que el derecho común encuentra su fuente en la voluntad de las partes y en la Ley, mientras que el Derecho Tributario únicamente en la Ley por el Principio de Legalidad.

Asimismo, las obligaciones tributarias que vinculan a los ciudadanos con el Estado son de Derecho Público y no se encuentran en el fuero de las relaciones privadas, ni deben ser sometidas a un análisis civilista. El tributo también es una relación jurídica política, no se trata de una simple relación entre dos sujetos de derecho, si bien es cierto su objeto es el tributo, su contenido debe comprender más aspecto que permitan el correcto ejercicio del poder impositivo, y que proporcionen un adecuado control y fiscalización de los contribuyentes, y que también permitan la correcta y adecuada determinación del impuesto.

Con base en ello, es que considera que la “prestación tributaria” tiene un objeto más amplio y comprende distintos deberes: de dar, hacer o no hacer. El deber de dar se manifiesta en el pago del tributo que se realiza a favor del Estado. El deber de hacer en cambio se concreta en las obligaciones tributarias formales de emitir u otorgar comprobantes de pago y en llevar los libros y/o registros contables exigidos por la ley, entre otros. Y, el deber de no hacer alcanza todas aquellas prohibiciones.

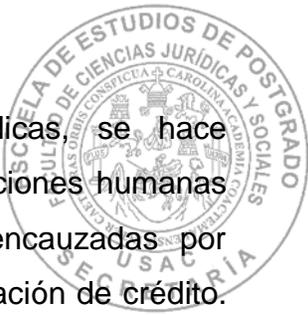


Por consiguiente, también comparto la visión de Giannini, A. (1957) en cuanto a reconocer que el Derecho Tributario pertenece al Derecho Administrativo, negándole también autonomía al Derecho Financiero, debido a que la actividad del Estado tendiente a obtener los medios económicos para cumplir sus fines, así como la administración y empleo de ellos, es una función administrativa típica que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas del Estado regidas por el Derecho Administrativo. (p. 7).

Me parece atinada también la opinión de Luqui, J. (1989) quien considera que no hay tal autonomía del Derecho Tributario ni tampoco existe una sumisión esclavizante de esta disciplina con el Derecho común, considerando que en el Derecho Tributario están permanentemente presente los principios del Derecho Administrativo. Desde mi percepción el Derecho Tributario únicamente cuenta con cierta autonomía dogmática y didáctica.

En cuanto a la primera, en razón que presenta sus propios conceptos y métodos de interpretación e integración. Además, no permite ser integrada por otras disciplinas jurídicas ajenas al Derecho Administrativo o Constitucional. Con relación a la segunda, debido a que –ante su volumen- se acepta que esta sea estudiada independientemente del Derecho Administrativo.

Es importante tener presente que el Derecho Tributario regula una de las actividades del Estado: la recaudación de tributos. En tal virtud, el vínculo jurídico que se crea con los particulares tiene una naturaleza más compleja, y no se trata simplemente de una deuda monetaria; por consiguiente, su regulación debe comprender más aspectos. Es por ello que este tipo de relación jurídica contiene pluralidad de prestaciones, y no sólo se refiere a la obligación de pago público, sino también a otra variada gama de facultades, deberes y obligaciones que exigen comportamientos diferentes, tanto en lo que hace el sujeto activo como a los supuestos deudores y otros terceros.



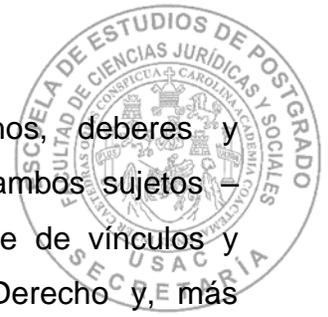
Desde el momento que entran en juego relaciones jurídicas, se hace indispensable la existencia de normas legales que la regulen. Las acciones humanas que desarrollen actividad tributaria no pueden sustraerse a ser encauzadas por preceptos que regulan relación entre particulares, como una simple relación de crédito. Al reconocer como única prestación la de entregar una determinada cantidad de dinero al Estado, tácitamente se le está otorgando una independencia absoluta al Derecho Tributario, en el sentido de liberarse de otro tipo de obligaciones que resultan igual de importantes para el correcto cumplimiento de la recaudación estatal.

La Relación Jurídica Tributaria es una relación eminentemente administrativa. Si bien las regulaciones jurídicas administrativas cada vez han sido más numerosas y se han agrupado en ramas especializadas, esta fragmentación no genera independencia total del Derecho Administrativo y sus respectivas obligaciones.

El Estado para alcanzar los fines perseguidos realiza su actividad recaudadora. Para desarrollar estas pautas el legislador dicta normas que rigen los atributos, derechos, garantías y obligaciones del ente fiscal o el Estado en general y los contribuyentes, todo ello constituye –desde mi entender- el verdadero contenido del Derecho Tributario moderno. Insisto, la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos, entre ellos los tributos, es una función administrativa típica que no difiere de las demás actividades públicas del Estado, regidas por el Derecho Administrativo, es por ello que su estudio no puede ser examinado como una simple relación patrimonial entre dos sujetos de derecho, o como una escueta deuda social, se trata de una obligación administrativa, cívica o política.

De las facultades del Estado se encuentra el poder financiero, el cual es una realidad compleja y diversa, que se manifiesta a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, 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 derecho 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 Tributaria y contribuyentes- se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinado por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario.



Si con el término “obligación” se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento, la “obligación tributaria” de dar o entregar determinada cantidad de dinero puede ser considerada el vínculo jurídico fundamental, aunque no es la única. A pesar que la referida obligación de dar es la prestación básica de la institución jurídica en estudio, ello no debe condicionar su estudio.

Como lo he descrito en el apartado anterior, el ente público y los ciudadanos se relacionan por medio de una multitud de vínculos que me permiten declarar el contenido complejo de la relación jurídica- tributaria.

En el contorno de la Relación Jurídico Tributaria se puede diferenciar un núcleo constituido por la obligación tributaria de dar y los demás efectos jurídicos, previstos asimismo por normas tributarias, las cuales conforman el complejo instituto del tributo y que pueden ir desde deberes meramente formales, hasta sanciones impuestas por su incumplimiento. La perspectiva compleja de la Relación Jurídica Tributaria permite ampliar el campo de acción de los sujetos que se relacionan con el Estado, analizando así todas las situaciones en que se encuentran los sujetos a lo largo de diversos momentos, en las diversas fases, por las que puede pasar la dinámica impositiva. La concepción del tributo basado en los rígidos moldes de la obligación crediticia generada por la realización del hecho imponible, implica negar el carácter administrativo o político de la Relación Jurídica Tributaria.



La tributación es una actividad del Estado, es por ello que, a mi parecer, se trata de una relación pública, que forma parte del Derecho Administrativo. Por consiguiente, pretender separa el estudio jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones, del Derecho Público me parece incorrecto. No se trata de una nueva relación jurídica, estamos ante uno de los tantos ejercicios del Poder Imperio del Estado, que cuenta ya con sus principios y normas de aplicación general. El evento que esta disciplina jurídica posea objeto e institutos exclusivos -es decir no regulados por otra rama del Derecho Administrativo y Financiero- dicha circunstancia no es suficiente para dotar de autonomía al Derecho Impositivo, y en consecuencia para calificar el contenido de su Relación Jurídica como una simple prestación de “dar”.

Si bien es cierto el Tributo es una institución singular, esta circunstancia no la hace autónoma e independiente, en razón que constituye una típica función administrativa del Gobierno. Los tributos responden a necesidades políticas, financieras, y en su creación y previo a volverse normas jurídicas, exige su adecuación a regulaciones técnicas y de capacidad contributiva.

Las instituciones tributarias, no pueden ser suficientemente explicadas ni comprendidas de forma aislada. Estas deben ser interpretadas a la luz de la perspectiva constitucional, la cual las iluminara y condicionara. Por ello, el tributo es una figura política, pues está orientada a la consecución de los objetos constitucionales. Su contenido no se limita únicamente a exigir determinada prestación monetaria.

Todo lo relacionado a la tributación es cuestión de intereses del Estado, en su exigencia de recursos y en su función recaudadora. La carga que soportan los contribuyentes puede presentar una serie de conflictos. Por ello, el contenido de la Relación Jurídica Tributaria presenta un conjunto de derechos, obligaciones y facultades del fisco y de los contribuyentes, con el objeto de armonizar y cumplir eficazmente la aludida función administrativa.



En ese sentido, el fenómeno tributario se integra por un conjunto de prestaciones de variada naturaleza. Al lado de la deuda impositiva (pago), que es la más importante y principal, se encuentran también un conjunto de deberes que se encuentran vinculados a esta. Se aprecia pues que el contenido de la Relación Jurídica Tributaria presenta obligaciones de distinta naturaleza, todas con el fin de facilitar o cooperar con las tareas de la Administración Pública. Así como derechos de las personas sometidas a su potestad.

Reitero, la institución en estudio es eminentemente administrativa, por cuanto se refiere al ejercicio de una actividad pública, como lo es la recaudación. Por ello, su contenido no puede limitarse a una simple prestación. Con esta visión, desde mi parecer, se está confundiendo la naturaleza de la Relación Jurídica, y únicamente se está observando como una simple relación crediticia, a la cual se le está otorgando una autonomía e independencia del Derecho Administrativo que no posee. El Estado u otra entidad pública (sujeto activo) y los contribuyentes o responsable (sujeto pasivo) se encuentran en una plano de igualdad, pero ello no quiere decir que se trate de una simple relación entre particulares, que pueda ser analizada mediante un marco civil, limitando a su alcance al cumplimiento de la prestación principal.

Estamos frente a un vínculo político o administrativo en el que el Fisco es el acreedor, que como tal, dirige sus esfuerzos hacia la satisfacción de su crédito, sin que le esté dado pretender, por ser poder público, más derecho que el que se deriva de la Ley. La Ley tributaria no contiene un solo precepto dirigido al sujeto que se encuentra en las condiciones previstas en la misma norma, sino contiene otros muchos preceptos de variado contenido, y que no están todos dirigidos al sujeto de la obligación principal de pago pero sí ordenandos a hacer eficaz esta obligación principal. Estas obligaciones accesorias son inherentes a la principal y forman con ella un todo que es la obligación jurídico-tributaria.



Tratándose de una relación administrativa, no considero conveniente calificar a las denominadas prestaciones u obligaciones accesorias como ajenas a la Relación Jurídica Tributaria, debido a que estas salvaguardan los intereses del Estado y permiten efectuar el cobro del impuesto. Rechazar a este tipo de obligaciones (accesorias) del contenido de la Relación Jurídica Tributaria implicaría concebir a la figura jurídica en estudio como una simple relación real o patrimonial, en la que el sujeto acreedor (el Estado) a consensuado con el sujeto activo (población) la prestación de determinados servicios públicos, a cambio de una prestación pecuniaria.

El tributo representa tan solo una de las muchas actividades del Estado, por ello el vínculo legal que se origina, despliega diversos presupuestos u obligaciones para ambos sujetos, que permitan controlar la facultad impositiva del gobierno y adecuada recaudación y fiscalización. Vista así, no es correcto comparar o examinar a la Relación Jurídica Tributaria como una Obligación del Derecho Privado, o como la describí anteriormente: “con un enfoque civilista”.

Este enfoque olvida que el sujeto activo es el Estado, a quien se le debe de exigir una serie de obligaciones que tiendan a proteger a los ciudadanos del ejercicio de su poder, así como derechos a los contribuyentes dirigidos a la protección de su dignidad como personas, como por ejemplo una correcta auditoria o fiscalización, así como el derecho a solicitar la devolución de los pagos indebidos.

Por otra parte, también el Estado debe de exigir a sus contribuyentes el cumplimiento de determinadas pautas que le permitan una correcta y eficaz recaudación. Si bien es cierto existe dentro de nuestra dogmática jurídica la figura de la “Obligación Jurídica”, constituida con base en el Derecho Civil, el ordenamiento legal en materia tributaria únicamente aplica los aspectos que se refieren a su estructura, pero ello no quiere decir que la misma debe de ser estudiada desde esa perspectiva. Considero que la Relación Jurídica Tributaria está formado por varios elementos y prestaciones, indispensables cada uno de ellos para su existencia. A mi entender, todos los elementos que conforman el vínculo impositivo tienen un igual valor, porque con la falta de alguno de ellos, no podría darse dicha relación.



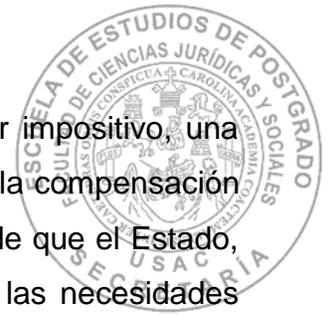
La obligación tributaria es de naturaleza administrativa, ello quiere decir que su objeto alcanza otro tipo de aspecto dirigidos a la correcta recaudación y protección de los contribuyentes frente al Gobierno. Restringir su contenido a una simple prestación significa tergiversar su esencia y confundir su objeto. La relación jurídica tributaria presenta la obligación de dar (pagar el tributo), de hacer (cumplir con los deberes formales, declaración jurada), de soportar (aceptar inspecciones, fiscalizaciones de los funcionarios competentes) y, por último es una prestación accesoria (pagar las multas, intereses, entre otras).

La actividad financiera del Estado de obtener ingresos públicos constituye una función administrativa, como todas las actividades estatales, la cual se encuentra regulada por el Derecho Administrativo, y es esta rama del Derecho la que impone una serie de obligaciones ajenas al pago del impuesto, las cuales están orientadas a una eficiente y justa recaudación .

Como en todas las ramas del Derecho Público, el Derecho Tributario busca el correcto ejercicio del poder. Es una rama jurídica de índole social que busca satisfacer los intereses de toda la población. En ese orden de ideas, de acuerdo con mi entender, el Derecho Tributario es tan solo una particularidad del Derecho Administrativo, por cuanto comparte el mismo objetivo social.

Al estudiar detenidamente las normas e instituciones que conforman el Derecho Tributario, se puede apreciar que ellas están orientadas a la satisfacción de un interés colectivo: dotar de recursos para la prestación de servicios públicos. Partiendo de ello, es evidente su naturaleza pública.

No presenta un objetivo propio que lo haga autónomo. En ese sentido, no considero adecuado aceptar la teoría singular del contenido de la Relación Jurídica Tributaria, en razón que ella significaría concebir a la obligación tributaria como un simple derecho crediticio a favor del Estado creado por la Ley. La Relación Jurídica Tributaria es un vínculo completo, en cuya creación fueron considerados diversas circunstancias, las cuales pretende normar.



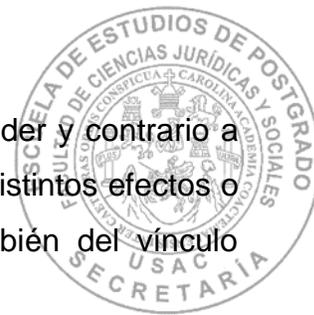
Dentro de ellas se encuentran un adecuado ejercicio del poder impositivo, una correcta fiscalización o inspección, el derecho de los contribuyentes a la compensación de sus pagos en exceso y otra serie de beneficios fiscales, con el fin de que el Estado, por medio del fisco, obtenga los ingresos necesarios para satisfacer las necesidades básicas de una sociedad.

En el ámbito del Derecho Público, dentro del Derecho Tributario, no es posible agotar el estudio de la prestación tributaria a través de un análisis circunscrito al examen de la obligación tributaria y del derecho de crédito correspondiente. Si se desea realizar un correcto estudio de la Relación Jurídica Tributaria, es necesario considerar todas las posiciones activas y pasivas que la Ley le reconoce a cada uno de los sujetos que intervienen. En cuanto al Estado, no solamente en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición. Y, con respecto a los contribuyentes, no limitándose a la obligación tributaria, sino extendiendo el análisis al conjunto de actos debidos previstos por la norma.

Concebir la Relación Jurídica Tributaria como un conjunto de normas configuradoras de hechos imponibles, de cuya realización surgirá una relación crédito-deuda, representa una noción incompleta del referido instituto impositivo.

Como lo expuse anteriormente, de los presupuestos normativos o hechos imponibles, que desarrolla la normativa fiscal, también nacen distintos deberes a cargo del contribuyente, frente al no que existe un derecho de crédito por parte del ente impositor, sino un poder abstracto, que está destinado a asumir un contenido concreto en función de acontecimientos posteriores, tales como el cumplimiento o incumplimiento del deber nacido del presupuesto.

Así pues, en mi opinión, resulta insuficiente el concepto que define como singular el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, porque no reconoce todas las consideraciones específicas de los distintos presupuestos (materiales e instrumentales) y el examen de sus efectos jurídicos, es decir, las distintas situaciones jurídicas subjetivas que su realización genera.



El presupuesto del tributo o “Hecho Imponible”, según mi entender y contrario a los que comparten la teoría de la Relación Jurídica Simple, presenta distintos efectos o consecuencias jurídicas, los cuales pienso deben formar parte también del vínculo fiscal.

A mi juicio, y sin desvalorar la mencionada teoría, el “Hecho Imponible” es únicamente una hipótesis normativa, tan solo un elemento legal dentro de muchos otros que determinan el nacimiento de la Obligación Tributaria, en la cual concurren muchas otras normas de diverso contenido. En el moderno Estado de Derecho, los ciudadanos nos relacionamos con nuestros gobernantes por medio de las normas jurídicas. En ese sentido, el sistema tributario determina distintas posiciones jurídicas, así como posibilidades y condiciones de actuación tanto de los contribuyentes como de los órganos del Estado, el cual se encuentra compuesto por reglas, principios jurídicos y valores, derechos y deberes, facultades y potestades, funciones y responsabilidades, así como procedimientos e instituciones.

De este modo, las personas -en el ámbito del Derecho Tributario- se encuentran sujetas a un régimen de Derecho Público con independencia de que deba o no pagar un impuesto específico. Por citar un ejemplo, aparecen los deberes del contribuyente de informar de cualquier cambio de sus datos de inscripción, o de las potestades de la Administración para revisar las declaraciones de los contribuyentes.

Desde esta perspectiva, la Relación Jurídica Tributaria comprende todos los aspectos relacionados a la potestad tributaria o poder impositivo que tienen los órganos democráticos de configurar el sistema jurídico con apego a la Constitución, que concreta el deber constitucional de contribuir con plena consideración de todos los derechos y las garantías del obligado tributario. Visto así, ambos sujetos son activos y pasivos de diferentes obligaciones y deberes, derechos y potestades.

A mi entender, la potestad tributaria no tiene como función directa o principal crear el crédito tributario. Si bien es cierto, en virtud de la aplicación del sistema tributario surge la obligación de pago, ella no es el objeto central.



La creación del sistema tributario responde a la existencia de la potestad tributaria. De ese modo, el derecho fiscal regula todos aquellos actos jurídicos dirigidos al correcto ejercicio de la referida función recaudadora del Estado. Dogmáticamente, el tributo consiste en un vínculo jurídico obligacional, que en su naturaleza o esencia es conceptualmente idéntico al de cualquier otra obligación, ello no quiere decir que ambos tipos de obligaciones (la privada y la tributaria), sean idénticas en todas sus características, ni mucho menos que ambas partes de la relación –acreedor y deudor– se sitúen en el mismo nivel.

En síntesis, es incuestionable que la Administración está sujeta totalmente a la Ley, del mismo modo que el particular, sin embargo, la función pública atribuida a la Administración explica su posición de “imperium”, distinta a la de un simple acreedor privado. En ese sentido, hay que entender que se trata de una relación pública, las cuales tienen por principal objetivo el regular el correcto ejercicio del poder. Es por ello que al concretarse el vínculo jurídico en estudio surgirán distintas consecuencias. La Relación Jurídica Tributaria es determinante de las obligaciones del individuo, quien está sometido al poder de imposición, que da lugar, por una parte, a una prestación jurídica patrimonial y, por otra, a un determinado procedimiento para la fijación del impuesto.

## Conclusiones



1. El Estado, para poder alcanzar los fines perseguidos, realiza su actividad recaudadora. El Derecho Tributario regula esta función. El legislador dicta normas que rigen los atributos, derechos, garantías y obligaciones del ente fiscal o el Estado en general y los contribuyentes. En tal virtud, el vínculo jurídico que se crea con los particulares tiene una naturaleza administrativa, y por ende de contenido complejo.
2. No obstante que el presupuesto normativo impositivo tiene como consecuencia central la de pagar una determinada cantidad de dinero, este precepto también incluye deberes formales para los contribuyentes, de igual forma confiere facultades al Estado para verificar y fiscalizar el correcto cumplimiento de la aludida obligación cívica. Asimismo, origina todas aquellas normas que limitan el ejercicio de la actividad financiera del Estado y protegen a los ciudadanos de posibles abusos del fisco.
3. Resulta insuficiente el concepto que define como singular el contenido de la Relación Jurídica Tributaria, porque no reconoce todas las consideraciones específicas de los distintos presupuestos (materiales e instrumentales) y el examen de sus efectos jurídicos, es decir, las distintas situaciones jurídicas subjetivas que su realización genera. El presupuesto del tributo o “Hecho Imponible”, según mi entender y contrario a los que comparten esta posición doctrinaria, presenta distintos efectos o consecuencias jurídicas, los cuales deben formar parte también del vínculo fiscal en estudio.
4. La hipótesis planteada en la presente investigación fue comprobada.

## Referencias



### Bibliográficas

1. Acedo, A. (2010). *Teoría General de las Obligaciones*, Editorial Dykinson, España.
2. Alessandri, A., Somarriva, M. y Vodanovic, H. (1998). *Tratado de Derecho Civil*, Editorial Jurídica de Chile, Chile.
3. Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas, Madrid, España.
4. Aparisi, A. (1994). *La Relación Jurídica*, Editorial Tirant lo Blanch, España.
5. Azuela, M. (1995). *Derecho, Sociedad y Estado*, Universidad Iberoamericana, México.
6. Bravo, A. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Ediciones Rosaristas, Colombia.
7. Casal, J. y Olaso, L. (2007). *Introducción a la Teoría General del Derecho*, Universidad Católica Andrés Bello, Venezuela.
8. Castillo, M. y Osterling, F. (2005). *Tratado de las obligaciones*, Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
9. Cubides, Jorge (2005). *Obligaciones*, Fundación Cultural Javeriana de Artes Gráficas JAVEGRAF, Colombia.
10. De la Garza, S. (1978). *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., México.
11. Durán, P. (1997). *Notas de Teoría del Derecho*, Editorial Universitat Jaume-I, España.
12. Dworkin, R. (2009). *Los Derechos En Serio*, Editorial Ariel, S.A., España.
13. García, C. (1996). *Derecho Tributario*, Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina.
14. Giannini, A. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España.
15. Giuliani, C. (2001). *Derecho Financiero*, Volumen I, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.



16. Godoy, N. (1992). *Teoría General del Derecho Tributario*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
17. Gonzáles, S. (2010). *Eficacia de los Tributos*, Universidad de El Salvador.
18. Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
19. Jarach, D. (1971). *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
20. Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina.
21. López, L. (2001). *Derechos de los Contribuyentes*, Universidad Nacional Autónoma de México, México.
22. Lozano, C. Queralt, J. y Poveda, F. (2008). *Derecho Tributario*, Editorial Aranzadi, España.
23. Luqui, J. (1989). *La Obligación Tributaria*, Editorial Depalma, Buenos Aires, Argentina.
24. Mabarak, D. (1996). *Derecho Financiero Público*, McGraw-Hill Interamericana de México, S.A., México.
25. Méndez, A. (2010). *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Lex Nova, España.
26. Montoro, A. (1993). *El Deber Jurídico*, Universidad de Murcia, España.
27. Moreno, L. y Velásquez P. (2006). *Responsable solidario en calidad de adquirente y sucesor de la obligación tributaria*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Perú.
28. Pattaro, E. (1991). *Elementos para una teoría del Derecho*, Editorial DEBATE, España.
29. Pérez, F. (2012). *Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Aranzadi, España.
30. Ramírez, A. (1990). *Derecho Tributario: sustancial y procedimental*, Editorial Temis, Colombia.
31. Rodríguez, R. (1986). *Derecho Fiscal*, Editorial Melo, S.A., México.
32. Saccone, M. (2002). *Manual de Derecho Tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina.
33. Sáinz de Bujanda, F. (1963). *Hacienda y Derecho*, Instituto de Estudio Políticos, España.



34. Sainz de Bujanda, F. (1975). *Notas de Derecho Financiero*, Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio, España.
35. Saldaña, A. (2005). *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario*, Ediciones Fiscales ISEF, México.
36. Sol, H. (2012). *Derecho Fiscal*, Editorial Red Tercer Milenio, México.
37. Soria, V. (2004). *Relaciones Humanas*, Editorial Limusa, México.
38. Soto, C. (2005). *Prontuario de Introducción al Estudio del Derecho y Nociones de Derecho Civil*, Editorial Limusa, S.A., México.
39. Valdés, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario*, Editoriales Depalma, Temis y Marcial Pons, Buenos Aires, Colombia y Madrid.
40. Vallejo, R. (2008). *Los Tributos de la Tierra*, Universidad de Valencia, España.
41. Villegas, R. (2004). *Temas de Introducción al Estudio del Derecho y de Teoría General del Derecho*, Editorial Universitaria, Guatemala.
42. Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Depalama. Argentina.
43. Zavala, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Conosur. Chile.

#### **Legislación:**

1. Constitución Política de la República de Guatemala, (1986), Asamblea Nacional Constituyente.
2. Ley del Organismo Judicial, (1989), Decreto Número 2-89 del Congreso de la República.
3. Código Tributario, (1991), Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.
4. Ley de lo Contencioso Administrativo, (1996), Decreto Número 119-96 del Congreso de la República.
5. Corte Suprema de Justicia. (Sentencia del 30 de agosto de dos mil diecisiete). Expediente 01002-2016-00586.

