

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 9/2017

### LOS SUJETOS TRIBUTARIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.

Problemas prácticos actuales que plantea la definición legal  
de las mismas. Especial referencia a la categoría del  
responsable

ESTER MACHANCOSES GARCÍA

Profesora Contratada Doctor

Departamento de Derecho Financiero

Universitat de València

([ester.garcia@uv.es](mailto:ester.garcia@uv.es))



### **Nota de la autora**

El presente trabajo aborda el estudio de las diferentes categorías subjetivas que intervienen en la relación jurídico-tributaria. A lo largo del mismo se ponen de relieve los diversos problemas dogmáticos y prácticos que acarrea la aplicación del Código Tributario Guatemalteco en materia de obligados tributarios. Sin duda, para este cometido han sido hartos enriquecedores los debates con los máximos especialistas en la materia: funcionarios de la SAT, académicos y profesionales dedicados a la asesoría fiscal. Debates que han tenido lugar principalmente en el seno del Doctorado internacional en Derecho Tributario y Derecho Mercantil organizado por la Universidad San Carlos de Guatemala, y celebrado en Quetzaltenango y Guatemala desde septiembre de 2012, en el que la autora imparte anualmente el módulo de sujetos tributarios. Así, la presente obra persigue recoger las conclusiones sobre la problemática de la subjetividad tributaria en el Código Tributario Guatemalteco en aras a avanzar en la resolución de los problemas que plantea la actual desconexión existente entre un Código tributario anclado en la concepción civilista del tributo como una única obligación tributaria y un sistema tributario que refleja la concepción compleja del tributo como relación jurídico tributaria.

## INDICE

- I. INTRODUCCIÓN. Problemática, estructura y metodología
  1. Objeto del trabajo y el problema del estudio de la subjetividad tributaria en el Derecho Tributario de Guatemala
    - 1.1. El estado de la cuestión: la regulación de la subjetividad tributaria en el CTG ajena a la noción actual de la relación jurídico tributaria.
    - 1.2. Contradicciones de la concepción legal de los “sujetos pasivos” con el régimen jurídico tributario de diferentes categorías subjetivas de la relación jurídico-tributaria.
  2. Estructura (relación jurídico-tributaria) y metodología de trabajo (método inductivo)
- II. CATEGORÍA GENÉRICA DE LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA: el “SUJETO PASIVO” del CTG
  1. El encaje de la categoría legal del “sujeto pasivo” en la relación jurídico tributaria confirma la naturaleza omnicompreensiva de esta categoría subjetiva y se aleja de la definición literal del artículo 18 del CTG.
  2. Consecuencias de la conformación del “sujeto pasivo” como categoría genérica de la relación jurídico tributaria.
- III. DEUDORES PRINCIPALES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE PAGO DEL TRIBUTO: El sujeto pasivo en sentido estricto
  1. Concepto y naturaleza del deudor de la obligación tributaria principal.
    - 1.1- Introducción
    - 1.2. Caracteres del deudor de la obligación tributaria principal
    - 1.3. Construcción conceptual de la categoría del sujeto pasivo de la obligación tributaria Principal y sus consecuencias
  2. Modalidades de Sujetos Pasivos de la obligación tributaria principal
    - 2.1. Contradicción del CTG con el régimen tributario de los tributos
    - 2.2. El “contribuyente” (realizador del hecho generador de la OTP)
      - a) El “contribuyente” del artículo 21 del CTG
      - b) El “agente de percepción del IVA” ¿”contribuyente” o “responsable”?
      - c) Los entes sin personalidad jurídica ¿”contribuyentes”?
      - d) Conclusiones en torno a la definición legal de “contribuyente” en el CTG
    - 2.3. Sujeto pasivo: “sustituto” (desplazamiento normativo del contribuyente)
      - a) El sustituto en el derecho tributario guatemalteco. Supuesto de la factura especial
      - b) Definición y caracteres del sustituto
      - c) Críticas a la inclusión del agente de retención en los supuestos de responsabilidad
    - 2.4. El “responsable” no es sujeto pasivo
- IV. LA SUCESIÓN EN EL TRIBUTO (MODIFICACIÓN SUBJETIVA DEL TRIBUTO)
  1. Concepto y caracteres de la sucesión tributaria
  2. Sucesión en el tributo de personas físicas
  3. Sucesión en el tributo de personas jurídicas y entidades

4. Sucesión tributaria en el Código tributario guatemalteco
  - 4.1. Ausencia de regulación de la sucesión como categoría subjetiva diferenciada
  - 4.2. Sucesión del tributo de personas físicas “contribuyentes” (artículo 24 del CTG)
  - 4.3. Sucesión del tributo de personas jurídicas y entidades (¿responsables o sucesores?)
    - a) Sucesión por liquidación de la entidad
    - b) Sucesión por reestructuración empresarial: nueva entidad sucesora de las deudas tributarias pendientes
    - c) Disolución de entidades
    - d) Conclusiones sobre la regulación de la sucesión del tributo de sociedades y entidades en el CTG

#### V. EL TERCERO “RESPONSABLE” JUNTO AL DEUDOR PRINCIPAL

1. Concepto y caracteres de la “responsabilidad” tributaria
2. Concepto legal de “responsable” y propuesta de lege ferenda
3. Categorías subjetivas a excluir de la categoría del “responsable”
  - 3.1. El representante (artículo 26 del CTG)
  - 3.2. El sucesor de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (artículo 27 del CTG)
  - 3.3. El agente de retención y el agente de percepción del IVA (28 CTG)
  - 3.4. El obligado a suministrar información (30 A CTG).
4. Los terceros “responsables” junto al deudor principal en el CTG
  - 4.1. El responsable por representación (artículo 26 del CTG)
  - 4.2. El adquirente de transmisión a título particular (artículo 27 CTG)
  - 4.3. Algunas conclusiones críticas sobre los supuestos legales de auténtica responsabilidad.

#### VI. CONCLUSIÓN: PROPUESTA DE MODIFICACIÓN NORMATIVA

#### VII BIBLIOGRAFÍA Y NORMATIVA

### ABREVIATURAS

|     |  |
|-----|--|
| AT  | Administración tributaria  |
| CTG | Código Tributario Guatemalteco   |
| HI  | Hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria principal  |
| IAL | Impuesto sobre actividades lucrativas (Decreto 10-2012)  |
| IRT | Impuesto sobre la renta del trabajo en relación de dependencia (Decreto 10-2012)   |
| IVA | Impuesto al Valor Agregado   |
| LGT | Ley General Tributaria española  |
| OPC | Obligación de pago a cuenta de la obligación tributaria principal  |
| OTP | Obligación tributaria principal (que nace con la realización del hecho generador)  |
| SAN | Sentencia de la Audiencia Nacional (España)  |
| SP  | Sujeto pasivo<br>Dos modalidades:<br>"SP en general": todo obligado de la relación jurídico-tributaria<br>"SP en sentido estricto": deudor de la OTP |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo (España)  |

## I. INTRODUCCIÓN. Problemática, estructura y metodología

### 1. Objeto del trabajo y el problema del estudio de la subjetividad tributaria en el Derecho Tributario de Guatemala

El presente trabajo tiene por objeto el **análisis de los sujetos tributarios en el Derecho Tributario Guatemalteco**. En particular, la construcción conceptual de las diferentes categorías subjetivas que resultan obligadas al cumplimiento de una obligación tributaria, y los problemas que ocasiona su aplicación práctica a la luz de algunas contradicciones del Código Tributario de Guatemala con el régimen jurídico de los tributos.

#### 1.1 El estado de la cuestión: la regulación de la subjetividad tributaria en el CTG ajena a la noción actual de la relación jurídico tributaria.

El estudio de los obligados tributarios que intervienen en la aplicación del tributo precisa lógicamente de una **premisa ineludible**: el conocimiento de las diferentes obligaciones tributarias que despliega el tributo. Sólo así, es posible concretar qué sujetos están obligados por Ley al cumplimiento de cada una de ellas. En suma, el estudio de la subjetividad tributaria debe partir de la **noción actual del tributo y de la relación jurídica tributaria que el mismo despliega**, en aras a concretar qué tipos de obligados tributarios aparecen en la escena tributaria y el régimen jurídico que les es de aplicación.

El tributo puede definirse como una prestación pecuniaria exigida por el Estado, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines<sup>1</sup>. En las *primeras décadas del siglo XX*, la aplicación del tributo respondía a una *única obligación: la del pago del tributo por el realizador del hecho generador de la obligación* (titular de la manifestación de la capacidad económica). En la misma intervenía el ente público acreedor (sujeto activo) y el obligado deudor del tributo (sujeto pasivo). Una vez realizado el hecho generador de la obligación, nace la obligación de pago del tributo para el Contribuyente frente al fisco.

Sin embargo, *a mitad del siglo XX* se introducen con carácter general en la mayoría de los sistemas tributarios diferentes mecanismos de aplicación de los tributos, con el propósito de simplificar la gestión y hacer más efectiva la recaudación de los tributos: los *mecanismos de anticipación del tributo* (ej. retenciones); los *mecanismos de traslación de la cuota tributaria* (como ocurre en aquellos impuestos indirectos, como el IVA, que permiten al sujeto pasivo trasladar la cuota del tributo a otro obligado ajeno a la relación con el fisco); los *mecanismos de suministro de información* al fisco (más allá de las obligaciones formales inherentes a la obligación tributaria principal de pago del tributo); así como los *mecanismos de garantías*

---

<sup>1</sup> En términos similares el artículo 9 del Código Tributario Guatemalteco (aprobado por Decreto 6-91, en adelante CTG) establece “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

*personales del crédito tributario* (como es la aparición de la figura del responsable tributario que responde frente al fisco junto al deudor principal por la deuda de éste).

En este contexto, la aplicación del tributo ya no despliega una única obligación tributaria, consistente en el pago del tributo por el sujeto que realiza el hecho imponible (o hecho generador). Con este *nuevo modelo de exigencia del crédito tributario*, no cabe reconducir la noción del tributo a una única obligación en la que interviene Hacienda y el realizador del Hecho imponible. El tributo se erige en un instituto jurídico cuya aplicación abraza un *conjunto de obligaciones materiales y formales, con posiciones subjetivas diversas y con regímenes jurídicos diferenciados*<sup>2</sup>:

- Por un lado, la aplicación del tributo no origina simplemente una obligación de pago del tributo consecuencia de la realización del hecho imponible. En función del tributo en concreto, el legislador también regula otras obligaciones materiales como, por ejemplo, la obligación de anticipar el tributo por el agente de retención. Esta obligación nace por un presupuesto de hecho distinto al hecho generador de la obligación tributaria principal y, en consecuencia, el deudor frente al fisco (el retenedor) es el deudor principal de una obligación tributaria, que no es la obligación tributaria principal cuyo titular es el realizador del hecho imponible. Además, la retención se produce en el contexto de una obligación entre particulares de naturaleza tributaria en la que intervienen el obligado a retener y el obligado a soportar la retención. Así, con ocasión del mecanismo de la anticipación por la vía de la retención el tributo despliega como mínimo tres tipos de obligaciones con sujetos y regímenes distintos: la obligación tributaria principal consistente en el pago del tributo por el sujeto realizador del hecho imponible a Hacienda, la obligación de pago a cuenta consistente en la declaración e ingreso ante el fisco de las retenciones efectuadas por el retenedor y, por último la obligación de retención del tributo entre particulares en la que interviene el retenedor y el retenido.
- Por otro lado, *en la obligación de pago del tributo, el sujeto que realiza el hecho imponible no siempre va a coincidir con el sujeto que, efectivamente, soporta el gravamen del tributo*. Así ocurre por ejemplo en el IVA: el empresario que realiza el hecho generador de la obligación (ejemplo: vende un producto) es el único deudor frente al fisco. Sin embargo, la ley le otorga el derecho de trasladar la cuota tributaria a otro sujeto (ej. comprador) que soporta efectivamente el gravamen. El mecanismo de traslación de la cuota del IVA del vendedor al comprador se produce en el marco de una obligación entre particulares de naturaleza tributaria, en la que la Administración Tributaria no interviene. Así, el obligado a soportar

---

<sup>2</sup> Como afirman los autores, aunque la definición legal del tributo venga referida a una prestación pecuniaria, "...en cada caso que se aplica el tributo no surge una única relación jurídica entre Administración y particular cuyo contenido sea dicha prestación pecuniaria. Junto a ella surgen vínculos o relaciones, con su propio objeto, que en unos casos tendrán contenido pecuniario y en otros consistirán en conductas que deben realizar la Administración o el obligado tributario. Además, no en todos los casos surgen las mismas obligaciones ni relaciones, y por eso ha sido difícil construir jurídicamente el tributo sobre la base o el eje de una única relación jurídica definidora" (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2011, pág. 222)

efectivamente el tributo (comprador) no responde ante Hacienda por el incumplimiento sino frente al sujeto con derecho a repercutir el impuesto. Con el *mecanismo de traslación del tributo* es fácil observar que en la *obligación tributaria principal* de pago del tributo al fisco el *sujeto obligado* que realiza el hecho imponible *no coincide con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen*. Por ello, junto a la obligación tributaria principal entre el fisco y el realizador del hecho imponible aparece la *obligación entre particulares de naturaleza tributaria* en la que se produce la *traslación del impuesto del obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión*.

- Además, también la norma puede instrumentar los supuestos de responsabilidad en virtud de los cuales un tercero ajena a la obligación tributaria ha de hacer frente al pago frente al fisco. En todo caso, la introducción por el legislador de mecanismos que, en aras a una mayor efectividad en la aplicación del tributo, provocan la distinción entre el sujeto obligado al cumplimiento de la obligación tributaria frente al fisco y el sujeto titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el gravamen no puede resultar indiferente al legislador que ha de asegurar una justa distribución de la carga fiscal estableciendo garantías para aquellos terceros a los que les impone el pago de la deuda tributaria de otros sujetos.
- Así, acuña el profesor CALVO ORTEGA el principio de no indiferencia: “la gran peculiaridad de la obligación tributaria en relación con los sujetos pasivos es el principio de no indiferencia en relación con el sujeto que al final de un procedimiento (en ocasiones complejo) ha cumplido la obligación”<sup>3</sup>.

En suma, dado que el modelo tributario actual responde a la noción compleja de relación jurídica tributaria, el **estudio de la subjetividad tributaria** debe tener en cuenta, las *diferentes modalidades de obligaciones tributarias* para comprender las diversas posiciones pasivas que pueden ocupar los obligados a su cumplimiento. No es lo mismo el régimen jurídico de la obligación que nace del hecho imponible, que el régimen jurídico de la obligación de anticipar tributo o el de la obligación del responsable a pagar la deuda de otro sujeto. Asimismo, es necesario concretar las *diversas categorías subjetivas del deudor del tributo para delimitar su régimen jurídico* ya que los derechos y obligaciones de los obligados tributarios varían en función de la categoría subjetiva que ocupan. Así, no será lo mismo ser deudor en calidad de “contribuyente”, de “sustituto del contribuyente”, de “agente de retención”, de “sucesor” o de

---

<sup>3</sup> En este sentido, el autor (vid. CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 14ta edición, 2010, pág. 168 in fine y 169) explica como, a diferencia del ámbito privado en el que se contempla más la figura del acreedor sin perjuicio de los mecanismos de reequilibrio patrimonial, en el campo tributario, la Constitución española quiere que el cumplimiento de la obligación sea hecho por el sujeto que ha manifestado capacidad económica concreta y no por otro. “Debe pagar el contribuyente (y no el sustituto o el responsable que pueda resultar, en ocasiones, definitivamente incididos) y debe establecerse que el contribuyente realice la traslación jurídica de la obligación tributaria cuando la ley lo exija por darse en el sujeto repercutido, también, una manifestación de capacidad económica determinada”.



“responsable”, entre otras posiciones pasivas susceptibles de intervenir en las diferentes obligaciones tributarias<sup>4</sup>.

Además, como ya planteaba la doctrina española al final de la década de los 80, es un error ordenar jurídicamente a los sujetos pasivos partiendo de una concepción del tributo rígida, estática, a través de su proyección en el hecho imponible del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria. En este contexto, como ya afirmaba ESEVERRI MARTÍNEZ, “...los sujetos pasivos que se regulan se alinean en torno al hecho imponible con lo que el cuadro de sujetos tributarios queda reducido sobremanera y se pierde la visión conceptual de aquellas otras posiciones ocupadas por sujetos que no están, directa o indirectamente, relacionados con un hecho imponible, pero que son igualmente esenciales para aplicar el tributo y tremendamente enriquecedoras para el estudio y la esencia del fenómeno tributario en su estricta dimensión”<sup>5</sup>. En la Ley General Tributaria española de 28 de diciembre de 1963, como afirma este autor, los redactores partieron para la construcción jurídica del tributo de las concepciones glorificadoras del hecho imponible como presupuesto generador de todo el fenómeno tributario imperante en la época. “Toda proyección jurídica del tributo tenía su origen en ese presupuesto de hecho manifestativo de capacidad económica y sus diferentes institutos jurídicos se explicaban también en función del hecho imponible; al ser así, cualquier elemento que íntimamente conectase con el presupuesto de hecho tributario era calificado como *aspecto sustantivo* del mismo para diferenciarlo, además, de aquellos otros *aspectos formales* que ordenaban, en cambio, su gestión y eficaz aplicación...no obstante, el paso del tiempo...nos ha venido a demostrar que, en su sustancialidad, los aspectos materiales del tributo no son tan esenciales para su conformación como se nos ha hecho creer y que, de igual modo, los llamados aspectos adjetivos o procedimentales son de tal manera esenciales en el desenvolvimiento del fenómeno tributario que de nada serviría construir el más perfecto y justo de los impuestos, por ejemplo, si después no se arbitra un adecuado procedimiento para su gestión en el que quede preservada la seguridad jurídica del administrado, limando acciones discrecionales de los órganos

---

<sup>4</sup> La complejidad del tributo ha llevado aparejada la dificultad de definir y clasificar los supuestos de sujeción subjetiva. Además, la confusión terminológica del dato normativo para referirse a situaciones distintas provoca mayor incertidumbre. Prueba de la preocupación que esta situación provocaba, y que aún seguía latente en los años 90, tuvieron lugar en 1995 las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario sobre “la sujeción pasiva y los responsables tributarios”. Los problemas a resolver no son muy distintos de los que ahora se analizan en este trabajo. En primer lugar (“sujetos pasivos de la obligación tributaria material”), el análisis de los obligados al pago de la obligación tributaria que, como “supuestos atípicos”, no coinciden con el titular de la capacidad contributiva recogida en el elemento subjetivo y objetivo del hecho imponible y precisan de mecanismos de repercusión o acción de regreso. En segundo lugar (“sujetos pasivos de deberes tributarios”), la necesidad de distinguir entre obligados al pago de la deuda y obligado al cumplimiento de deberes formales tributarios. En tercer lugar (“responsables tributarios”), concretar la naturaleza jurídica del instituto del responsable en los diferentes ordenamientos ante el caos existente (vid. Prólogo de Eusebio González en *VVAA Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997).

<sup>5</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación de los tributos” en *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana* / coord. Por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer, Tirant lo Blanch, Volumen 2, 1987, página 843

administrativos”. En suma, la proyección sustantiva del hecho imponible debe enriquecerse con los matices que derivan de los procedimientos que posibilitan su gestión<sup>6</sup>.

Es esta estructura de estudio la que choca frontalmente con el **Código Tributario Guatemalteco** (en adelante CTG) que, anclado en una **concepción clásica del tributo** como una sola obligación tributaria, prescinde de la descripción de las diferentes obligaciones tributarias y de una clasificación y regulación separada de los distintos obligados tributarios. De esta forma, la buena voluntad del legislador guatemalteco ha seguido la senda del dato normativo de la mayoría de los Estados como es el ejemplo español, que hasta la vigente Ley General Tributaria 58/2003 también se regía por el modelo clásico<sup>7</sup>. Así, la relación jurídico-tributaria viene regulada sobre dos pilares básicos: *una obligación tributaria* -la principal consistente en el pago de la cuota tributaria- y *un sujeto pasivo* que ocupa la posición deudora frente al fisco y que puede responder *en calidad de contribuyente o de responsable en función de si coincide o no con el titular de la capacidad económica* que ha de soportar efectivamente el gravamen:

1. El **título II** regula la **“obligación tributaria”**, que podríamos calificar de “principal”, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley del tributo. El legislador **no distingue ni establece una clasificación de las diferentes obligaciones materiales y formales** que puede acarrear la aplicación del tributo. Esto es, **no** admite que, en la aplicación del tributo, estemos ante una “relación jurídico-tributaria”, que abraza un conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades. Mantiene el modelo clásico de una única obligación tributaria en aplicación del tributo: la que se origina por la realización del hecho generador. En este sentido, de acuerdo al régimen jurídico de los diferentes tributos, este trabajo abordará la delimitación de otras obligaciones materiales (obligación de pago a cuenta, obligación del responsable, etc) y formales (obligación de suministro de información al fisco, con carácter general o individualizado, respecto de la situación tributaria del propio obligado o de terceros) que, aunque conectadas a la obligación tributaria principal, son autónomas: con presupuestos de hecho diferentes al hecho imponible y con ámbitos subjetivos y objetivos diferenciados de la obligación tributaria principal.
2. En el **capítulo II del Título II** (“obligación tributaria”), regula a los **“sujetos de la obligación jurídico-tributaria”**). El CTG no distingue las categorías subjetivas en función de la obligación en la que intervienen y de las posibles modalidades de posiciones pasivas de los obligados a su cumplimiento. La norma **carece de una regulación separada de categorías subjetivas** tan diversas como: los deudores frente al fisco de la obligación tributaria principal, los obligados a la anticipación del tributo, los sucesores de personas físicas, jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, los representantes, los obligados al cumplimiento de obligaciones formales, o los verdaderos responsables, que se distinguen de todos los anteriores. Todos ellos, son obligados tributarios pero con un régimen

<sup>6</sup> ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto “Las posiciones subjetivas...” páginas 845 y 846

<sup>7</sup> Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre (BOE número 302, de 18 diciembre -RCL 2003, 2945-)

jurídico bien diferenciado. El CTG, por el contrario, establece **únicamente dos modalidades de obligados tributarios**, que responden de la **obligación tributaria principal**. En particular, todo obligado al cumplimiento de la obligación tributaria es **“sujeto pasivo”** y, en concreto, ocupa la posición pasiva deudora frente al fisco en calidad de **“Contribuyente. Obligado por deuda propia”**, cuando realiza el hecho imponible, o en calidad de **“Responsable. Obligado por deuda ajena”**, cuando sin realizar el hecho imponible debe cumplir por ley con las obligaciones del contribuyente, entre los que se encuentran el *representante*, el *agente de retención*, el *agente de percepción*, el *obligado a suministrar información sobre terceros*, el *responsable de la deuda del anterior titular del bien adquirido*, etc.<sup>8</sup>. La lectura sistemática de los artículos 18 y 21 a 30.A del CTG permite concluir que, acorde a la noción clásica del tributo, la **distinción de las dos modalidades de la posición pasiva del tributo** (obligados por deuda propia – contribuyentes- y obligados por deuda ajena –responsables-) se realiza en función de si el sujeto pasivo -deudor del tributo frente al fisco- es el verdadero **titular de la capacidad económica**, esto es, *si se trata del sujeto que efectivamente soporta el tributo*. Así, los obligados por deuda propia son deudores en calidad de contribuyentes porque realizan el hecho imponible y soportan efectivamente el gravamen. Por el contrario, los obligados por deuda ajena son deudores frente al fisco en calidad de responsables (ej. representante, el adquirente de explotación empresarial, el retenedor, el agente de percepción) ya que es otro sujeto el que efectivamente soporta el gravamen (el representado, el deudor principal de los tributos del negocio empresarial, el retenido, el que soporta el IVA).

## 1.2 Contradicciones de la concepción legal de los “sujetos pasivos” con el régimen jurídico tributario de diferentes categorías subjetivas de la relación jurídico-tributaria.

A la vista del estado de la cuestión en torno a la regulación legal que ofrece el CTG es conveniente mostrar **algunos de los problemas que plantea el concepto del contribuyente y del responsable** como deudores de la obligación tributaria para entender la necesidad de estructurar el trabajo desde las diferentes posiciones deudoras que presenta la aplicación del sistema tributario y no desde la estructura legal basada en el modelo clásico del tributo que ofrece el CTG:

1. En primer lugar, la definición del sujeto pasivo **“contribuyente”** queda restringida a un único supuesto –el realizador del hecho imponible que además es el titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el tributo-, de forma que ***no contempla todos los supuestos de los sujetos que por ley vienen obligados al cumplimiento de la obligación tributaria principal*** (pago del tributo). Además, el término ***“deuda propia” no resulta coherente con la aplicación de los tributos***. En efecto, el legislador, establece que el **“contribuyente”** son los ***obligados por deuda propia***. En

---

<sup>8</sup> Vid. artículos 18 y 20 a 30 A del CTG.

particular, las *personas individuales y las personas jurídicas* que realicen el hecho imponible. Tres consideraciones al respecto:

- a) El “**contribuyente**” es el *obligado tributario como consecuencia de realizar el hecho generador de la obligación tributaria*. La obligación tributaria, definida en el artículo 14 CTG, es aquella en la que interviene la Administración tributaria y los sujetos pasivos que tiene por objeto la prestación de un tributo y que surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la Ley. Por tanto, de acuerdo a la interpretación de los artículos 14 y 21 CTG, el contribuyente **es el deudor frente al fisco de la obligación tributaria principal consistente en el pago del tributo**. Sin embargo, esta noción **excluye otros dos supuestos de auténticos deudores principales de la obligación de pago del tributo** (al deudor principal que tiene derecho a trasladar la cuota del tributo y a los sustitutos):
- La noción de “Contribuyente” *incluye* sin lugar a dudas *al sujeto que realiza el hecho imponible y que coincide con el sujeto que efectivamente soporta el gravamen*. Por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta el Contribuyente realiza el hecho imponible y soporta efectivamente el gravamen.
  - Sin embargo **no incluye** a los *deudores que por Ley tienen derecho a repercutir o trasladar la cuota tributaria*. Esto es, a los *obligados que realizan el hecho imponible y que pagan el tributo al fisco, pero no soportan efectivamente el gravamen* como ocurre en el caso del IVA. El empresario que vende realiza el hecho imponible y está obligado a ingresar al fisco la cuota correspondiente. Pero además, tiene derecho a repercutir dicha cuota al comprador, que soporta efectivamente el gravamen pero que no responde frente al fisco. Pues bien, el **CTG no considera que el agente de percepción del IVA sea un “contribuyente”**, a pesar de realizar el hecho imponible y ser el obligado al cumplimiento del pago del tributo frente al fisco. De hecho, los agentes de percepción son considerados “responsables. Deudores por deuda ajena” en el artículo 28 del CTG. Entonces ¿quién es el deudor del IVA? ¿un sujeto considerado “responsable”? si es responsable de la deuda de otro sujeto el fisco siempre podría ir contra este sujeto ¿puede el fisco ir contra el comprador para exigirle el ingreso del IVA que no ha efectuado el agente de percepción? No, y por esta razón el deudor principal que por Ley está obligado a ingresar el IVA al fisco en calidad del contribuyente es el que ha realizado el hecho imponible, aunque no soporte efectivamente el gravamen. Así, es fácil observar la *contradicción de la definición de “contribuyente” en el CTG con la aplicación del sistema tributario que erige como deudores de la obligación tributaria principal a todo “contribuyente” realizador del hecho generador, con independencia de si soporta o no soporta efectivamente el gravamen*.
  - **Tampoco incluye** a los sujetos que por ley desplazan al contribuyente del cumplimiento de la obligación tributaria principal, y que se erigen en los únicos

deudores principales del pago del tributo frente al fisco sin perjuicio del derecho de reembolso de estos sujetos frente al contribuyente. Son supuestos que contemplan los tributos concretos y que no se contemplan en el CTG. Por ejemplo, en los casos de la *factura especial* el obligado al pago del tributo no es el contribuyente que realiza el hecho imponible (el sujeto que obtiene renta de actividades lucrativas) sino el pagador que realiza una retención definitiva y es el único deudor frente al fisco. Este deudor de la obligación tributaria es un “*sustituto*” por Ley del contribuyente cuya definición no se contempla en el CTG a pesar de su existencia en la aplicación de determinados tributos.

- En consecuencia, el presente trabajo debe abordar el análisis de los sujetos *obligados al pago de la obligación tributaria principal de acuerdo al sistema tributario guatemalteco*, dado que la definición legal en el CTG no es suficiente, y así *construir un concepto de “sujeto pasivo” como deudor de la obligación tributaria principal* consistente en el pago del tributo, que verdaderamente tenga *acomodo con la realidad tributaria* contemplando *todos los supuestos y el régimen jurídico de aplicación*.
- b) También resulta *contradictoria la definición legal de Contribuyente con el régimen jurídico establecido por las leyes de los tributos* en lo que respecta a la consideración de los **entes sin personalidad jurídica** como “contribuyentes” de los tributos. De la lectura del artículo 21 y 22 del CTG se infiere que el legislador no contempla la posibilidad de que los entes sin personalidad jurídica sean susceptibles de imposición separada de sus miembros como si de una sociedad con personalidad jurídica se tratara. Establece la posibilidad de que el hecho generador se verifique sobre dichos entes pero atribuye el cumplimiento de las obligaciones a los sujetos que se indica. De acuerdo a esta premisa, no es posible que un fideicomiso, una sucesión indivisa o una copropiedad se erijan en “contribuyentes” o únicos deudores del tributo sin que lo sean el fiduciario, los herederos o los copropietarios. Sin embargo, si se acude al régimen jurídico particular de los tributos esta no es la solución legal. Por ejemplo, el Impuesto sobre la renta de actividades lucrativas<sup>9</sup> en el artículo 12 establece expresamente que se consideran contribuyentes “los entes o patrimonios” y además aclara “*se considerarán contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos,...copropiedades, comunidades de bienes,...patrimonios hereditarios indivisos,...y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas*”. Por tanto, los entes sin personalidad jurídica son contribuyentes del impuesto sobre actividades lucrativas y, en consecuencia, el fisco no puede dirigirse contra sus miembros o partícipes por las deudas contraídas por dichos entes, salvo que se regule un supuesto de responsabilidad específico en la sección del “responsable”. Y este supuesto no se contempla.

---

<sup>9</sup> Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

- c) Por último, la expresión “*obligados por deuda propia*” para definir al contribuyente frente al responsable que es un obligado por deuda ajena *tampoco tiene mucho sentido desde la posición pasiva de los obligados al pago de las obligaciones tributarias frente al fisco*. Por tanto, *aunque no sea en calidad de “contribuyente” existen otros sujetos tributarios obligados a una deuda propia frente al fisco*. Este es el caso *por ejemplo* de los *agentes de retención*. La ley establece que son los *únicos deudores de las cantidades retenidas frente al fisco*. En caso de incumplimiento, sólo a ellos les serán imputables los intereses o las sanciones por retraso o incumplimiento. Por tanto, son obligados por deuda propia aunque sea a cuenta de un tributo ajeno al retenedor. El CTG, sin embargo, incluye a estos sujetos entre los “responsables” “obligados por deuda ajena”. Es evidente que los agentes de retención no realizan el hecho generador y, por tanto, no son “contribuyentes”. Sin embargo, tampoco son “responsables” de la deuda de otro sujeto. Tienen una deuda propia que corresponde al tributo del retenido, que es cuestión distinta. En suma, parece que el legislador, más que a la distinción de obligados por *deuda propia o ajena*, parece referirse a obligados respecto de *tributos propios o ajenos*. Dicción que sería más acorde, a mi modo de ver, desde la óptica de los deudores que por Ley han de responder frente al fisco. *La posición pasiva frente al fisco puede tener por objeto un tributo ajeno y puede ser que traslade la cuota del tributo a otro sujeto, pero en ningún caso deja de ser el único obligado por ley al cumplimiento de la obligación tributaria (el único deudor)*, que es la cuestión que ha de concretar el análisis de la subjetividad tributaria.
2. En segundo lugar, el sujeto pasivo deudor de la obligación en calidad de “responsable” contempla a todos los deudores que no son contribuyentes – *no realizan el hecho imponible y/o no soportan efectivamente el gravamen*- pero que vienen obligados al cumplimiento de las obligaciones del mismo frente al fisco, sin perjuicio del derecho del reembolso cuando pagaren la obligación tributaria con dinero propio. Esta concepción del “responsable” recogida en el artículo 25 del CTG integra una *diversidad de posiciones subjetivas con regímenes totalmente diferenciados que hacen imposible reconducirlos a una única categoría subjetiva* – la del responsable – y que, en consecuencia precisa del deslinde conceptual de los supuestos verdaderos de responsables tributarios de los que no lo son. Solo así es posible concretar el régimen jurídico de cada una de las posiciones subjetivas que ocupan los deudores frente al fisco. En efecto:
- a) **Definición legal del “responsable” y su significado.** El “responsable” en el artículo 25 del CTG viene definido como el obligado por deuda ajena que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Además, considera responsable a toda persona sujeta por ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. Todo ello sin perjuicio del derecho de reembolso cuando el responsable pague el tributo con dinero propio.



De acuerdo a la noción legal de responsable es fácil apuntar los *caracteres* que delimitan esta categoría:

- 1) se trata de “**obligados por deuda ajena**”. Aunque la expresión sea un poco desafortunada por la confusión que plantea, el legislador se refiere a los *deudores frente al fisco* que responden de un tributo ajeno o propio, *pero que no son los sujetos que efectivamente soportan el tributo* sino que es otro obligado el verdadero titular de la capacidad económica que lo soporta efectivamente.
- 2) **No son contribuyentes**, por tanto no realizan el hecho imponible o realizándolo no soportan efectivamente el gravamen, como es el caso del agente de percepción.
- 3) Los responsables tendrán **derecho de reembolso** cuando paguen el tributo con su propio patrimonio.

Así, incluye en la categoría de responsables (vid. artículos 26 a 30.A del CTG): los *responsables por representación, responsables por adquisición de bienes y derechos, agentes de retención y percepción*. Todos ellos tienen en común sin duda que, efectivamente, no son los que efectivamente han de soportar el crédito tributario. También incluye a los *obligados a suministrar información sobre terceros*, a pesar de que no resultan ser deudores por ninguna deuda ajena porque el contenido de la obligación no es pecuniaria. En mi opinión, esto no es más que otra de las consecuencias de tener que incluir en dos modalidades subjetivas a todos los obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

- b) **Problemas desde la perspectiva de la obligación jurídico-tributaria**. Esta construcción conceptual del responsable, junto a los supuestos legales que integra, adolece de varios problemas en la aplicación del derecho:
  - En el *ámbito objetivo* que delimita el alcance de la responsabilidad, dado que se refiere a las *obligaciones del contribuyente*, una interpretación literal conduce a limitar la responsabilidad a la obligación tributaria principal *que surgen de la realización del hecho imponible*. El resto de obligaciones como la de pagos a cuenta no quedaría incluida en el ámbito de aplicación. En efecto, la obligación del retenedor no surge por la realización del hecho imponible sino por el presupuesto de hecho concreto de la retención, como es abonar una renta sujeta a retención.
  - En cuanto al ámbito subjetivo del “responsable”, el CTG está integrando seis categorías subjetivas que dan lugar a relaciones y regímenes jurídicos totalmente distintos que es preciso deslindar: 1) Los meros representantes que responden en nombre del deudor principal y con el patrimonio de éste (art. 26 CTG); 2) Los sucesores de personas jurídicas extinguidas con ocasión de una reestructuración empresarial (art. 27.3 CTG); 3) Los agentes de retención (art. 28 y 29 CTG); 4) Los agentes de percepción (art. 28 y 29 CTG); 5) Los obligados a suministrar información sobre terceros (art. 30.A CTG); 6) Los terceros que, en garantía del

crédito tributario del deudor principal, responden de la deuda de éste frente al fisco en los términos establecido en el CTG. Estos son, a mi modo de ver, los verdaderos responsables del tributo y que se observa tan sólo en dos supuestos: los representantes mencionados taxativamente en la ley cuando, además, incurren en dolo (art. 26 CTG) y los adquirentes a título particular de bienes y derechos en los términos del artículo 27 CTG.

En este sentido, un sujeto que responde de la deuda de otro, en calidad de *responsable*: *Responde junto al deudor principal frente al fisco. Se trata de una extensión de la posición pasiva de manera que el deudor principal no desaparece de la escena jurídica. Así, no serán responsables de acuerdo a esta noción: el sucesor, el agente de retención que es el único deudor frente al fisco por las retenciones practicadas, el agente de percepción que también es el único deudor frente al fisco aunque repercuta el tributo sobre el consumidor, ni tampoco el mero representante que no es un deudor más frente al fisco sino un mero representante del deudor sin perjuicio de incurrir en un supuesto de responsabilidad en caso de dolo. Por último, lógicamente, el responsable de la deuda de otro y que le otorga el derecho de reembolso no tiene mucho acomodo con un obligado a suministrar información, aunque sea sobre la situación tributaria de otros sujetos.*

En **conclusión**, el CTG únicamente concibe en la posición pasiva de los obligados tributarios pensando en la obligación tributaria principal consistente en el pago de la cuota del tributo. Pero además, reduce a dos categorías a los posibles deudores de la misma frente al fisco: al *contribuyente*, que como realizador del hecho generador que además soporta efectivamente el gravamen, está obligado por una *deuda propia*, y al *responsable*, en el que integra a todo obligado al cumplimiento de una “*deuda ajena*”, esto es, a todo obligado frente al fisco, que no coincide con el titular de la capacidad contributiva que soporta efectivamente el gravamen. En este sentido, como se ha puesto de manifiesto sucintamente, separar dos modalidades de obligados “*deuda propia*” y “*deuda ajena*”, en función de si soportan efectivamente el gravamen del tributo, *no es un criterio jurídico que sirva para delimitar el régimen jurídico de la diversidad de situaciones subjetivas que puede originar la aplicación del tributo*. En consecuencia, es palmaria la **contradicción de la construcción conceptual de los sujetos pasivos que establece el CTG** - basada en la noción del tributo como una única obligación tributaria a satisfacer con carácter general por el titular de la capacidad económica- **con el régimen jurídico concreto de cada una de las categorías subjetivas** de la relación jurídico tributaria actual.

## 2. Estructura (relación jurídico-tributaria) y metodología de trabajo (método inductivo)

A la vista del estado de la cuestión es palmaria la necesidad de abordar la estructura del trabajo acorde a la relación jurídico-tributaria a través del método inductivo de investigación.

En efecto, en aras a afrontar estos dos obstáculos de la regulación legal del CTG -ausencia de clasificación de las diferentes obligaciones en las que intervienen los distintos obligados



tributarios así como de las diferentes categorías de los deudores frente al fisco- la presente investigación se **estructura** de la siguiente forma, con la finalidad de analizar la definición y el régimen jurídico de cada categoría subjetiva que interviene en la relación jurídico-tributaria:

- 1) En primer lugar, clasificar las *diferentes obligaciones y los diversos obligados* que comprende la relación jurídico tributaria así como construir la definición de **“obligado tributario”** como **categoría omnicomprendiva** de toda posición pasiva de la **relación jurídico tributaria** y sus repercusiones en el Derecho de Guatemala. Para ello, en primer lugar es necesario concretar qué *tipos de obligaciones* se desprenden en aplicación del tributo. En segundo lugar, abordar las *diferentes categorías subjetivas* que pueden ocupar la posición deudora de las obligaciones tributarias. En tercer lugar, antes de comenzar el estudio de cada categoría subjetiva, el cierre de este apartado consiste en concretar la definición de la *categoría genérica de “obligado tributario”* y las *consecuencias jurídicas* que acarrea. Entre ellas, si la noción de *“sujeto pasivo”* en el CTG puede equipararse a esta categoría general que abraza a todo sujeto obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias y, en función de la respuesta a este interrogante, aclarar otros como el siguiente *¿alcanza la reserva de ley a todos los obligados tributarios –“sujetos pasivos en sentido amplio- o únicamente para los obligados tributarios de la obligación tributaria principal –“sujetos pasivos” en sentido estricto-?*
- 2) En segundo lugar, una vez delimitado el contenido de la relación jurídico tributaria, el trabajo inicia el estudio con los obligados que son considerados por Ley **“deudores principales”** de cada una de las obligaciones tributarias comprensivas de la relación jurídico-tributaria. En particular, con los deudores principales de la **obligación tributaria principal** (la del pago de la cuota del tributo). Como veremos, esta posición pasiva, de acuerdo a la ley de los diferentes tributos, no coincide con los contribuyentes y responsables descritos en el CTG sino con los **“contribuyentes” y “sustitutos”**, cuya construcción conceptual se realizará a la luz del ámbito subjetivo de los diferentes tributos.
- 3) En tercer lugar, además de los deudores principales, la ley también prevé la posibilidad de cambio del deudor principal cuando con ocasión de una transmisión patrimonial a título universal el sucesor se subroga en la posición del deudor principal. Así, en el capítulo dedicado a los **“sucesores” del tributo** se analizan, de un lado, las particularidades recogidas en el CTG sobre la sucesión tributaria de personas físicas, jurídicas y entes sin personalidad jurídica y, de otro lado, se concreta el régimen jurídico de aplicación a cada uno de estos supuestos. El tratamiento de estas cuestiones es bastante resbaladizo dada la ausencia de sistemática reguladora en el CTG y la dispersión normativa de aplicación (derecho tributario, civil y mercantil) y las divergentes interpretaciones que pueden desprenderse de su análisis. Como se pondrá de relieve, la sucesión del tributo únicamente se contempla expresamente respecto de la persona física. Sin embargo, en la regulación de los responsables también se observan especialidades tributarias para auténticos casos de sucesión de personas jurídicas que es importante deslindar de los casos de responsabilidad para concretar el régimen jurídico de la sucesión de personas jurídicas.

4) Por último, será objeto de estudio la categoría jurídica de los “**responsables**” del tributo. Analizados los sujetos tributarios que ocupan la posición deudora principal de las diferentes obligaciones tributarias y de la categoría de los sucesores tributarios de los anteriores, el trabajo finaliza con la delimitación de la definición y el régimen jurídico de los verdaderos supuestos de “responsables” tributarios, con la extracción de otras posiciones subjetivas que no deberían regularse entre los supuestos de responsabilidad y con algunas consideraciones sobre una mejora técnica dirigida a perseguir el fraude fiscal, a través de la figura del responsable.

Por último, en cuanto a la **metodología** a seguir para analizar el concepto y régimen jurídico de las diferentes categorías subjetivas, el presente trabajo utiliza en gran medida el **método inductivo de investigación**, de manera que el análisis normalmente parte de lo concreto, como es el régimen jurídico, para poder concretar lo abstracto –la construcción conceptual de cada categoría subjetiva-. En efecto, de acuerdo al objeto de estudio y a las cuestiones problemáticas que plantea la regulación del CTG (ausencia de clasificación de obligaciones e integración de todas las categorías subjetivas en dos modalidades de obligados de la Obligación principal) de las que debemos partir para acometer una aproximación a la definición y régimen jurídico de las categorías tributarias, el eje metodológico en cada situación subjetiva ha de partir de la *definición legal* y, en defecto de la misma, del *régimen jurídico* para delimitar las notas esenciales que concurren y que las diferencian de otras figuras tributarias.

En particular, en los casos en que existe *definición legal* (ej. “sujeto pasivo”, “contribuyente” “responsable”), a partir del análisis conceptual se observarán los caracteres de la misma y su conformación en el derecho positivo. Ante las eventuales incongruencias de la definición legal y el régimen jurídico, la pauta hermenéutica será, desde la lógica jurídica, la *prevalencia del régimen jurídico*, a la hora de realizar el andamiaje conceptual de la categoría subjetiva. No hay que olvidar que es el régimen jurídico, y no las definiciones, el que contiene un mandato normativo. Con este propósito, en cada categoría será necesario establecer las *diferencias* con otras categorías subjetivas para concluir el análisis de la definición y régimen jurídico de las diferentes categorías definidas.

Por otro lado, en los casos en que *no exista definición legal* (ej. sustituto), la investigación de la figura tributaria partirá de su conformación en el sistema tributario guatemalteco así como de las construcciones dogmáticas ya consolidadas para extraer las conclusiones en torno a la construcción conceptual y el régimen jurídico del mismo.

Lógicamente, aunque el eje metodológico gire principalmente en torno al *Código Tributario Guatemalteco* y algunos de los *tributos principales* del sistema tributario guatemalteco, resulta de gran ayuda en la construcción conceptual y resolución de conflictos jurídicos, la *doctrina tanto científica como jurisprudencial*, así como el *dato normativo comparado*.

Todo ello con la finalidad, como se ha expuesto, de aclarar la definición y régimen jurídico de las diferentes categorías subjetivas y, en consecuencia, de aportar, en la medida de lo posible,

posibles propuestas de lege ferenda para el legislador guatemalteco y algunas mejoras de técnica tributaria en la lucha contra el fraude en lo que a la figura del responsable se refiere.

## II. CATEGORÍA GENÉRICA DE LA SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA: el “SUJETO PASIVO” en el CTG

### 1- El encaje normativo de la categoría legal del “sujeto pasivo” en la relación jurídico tributaria confirma la naturaleza omnicompreensiva de esta categoría subjetiva.

El primer interrogante que resulta necesario resolver es a quién se refiere el CTG cuando define al “sujeto pasivo”. La respuesta requiere, de un lado, la delimitación del *esquema de la relación jurídico-tributaria* que se produce en aplicación de los tributos guatemaltecos y, de otro, *concretar las obligaciones en las que “sujeto pasivo” viene obligado a su cumplimiento.*

El **esquema de la relación jurídico tributaria** debe responder a la concepción actual de tributo, de manera que las categorías subjetivas se delimiten en función de la posición pasiva que ocupen en cada obligación tributaria y ha de prescindir del esquema clásico que recoge el CTG basado en una obligación tributaria (la del pago del tributo) cuyos obligados únicamente se corresponden con dos modalidades en función de si soportan efectivamente el tributo (“contribuyentes. Obligados por deuda propia”) o responden frente al fisco pero no soportan efectivamente el gravamen (“responsables. Obligados por deuda ajena”).

En mi opinión, la distinción legal (“contribuyentes” - “responsables”) es bastante ilustrativa desde la óptica del titular de la capacidad económica sin embargo, como se ha puesto de relieve, la complejidad de la subjetividad tributaria actual no puede quedar absorbida exclusivamente por dos modalidades de sujetos tributarios ya que oscurece la labor de construcción conceptual de los sujetos en función de los diferentes tipos de obligaciones tributarias y de las diversas posiciones pasivas que ocupan frente al fisco. En efecto, la heterogeneidad de sujetos que recoge la modalidad “sujeto pasivo” es tal que no es posible establecer caracteres comunes entre ellos más allá de que están obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias.

Ante la ausencia en el CTG de una clasificación de obligaciones y obligados, la delimitación del conjunto de obligaciones tributarias que acarrea la aplicación de los tributos y de los obligados que intervienen en las mismas, ha de partir del *régimen jurídico concreto de los tributos guatemaltecos* y, en este sentido, por su similitud resulta de gran ayuda el *dato normativo comparado* del derecho positivo español que, desde 2003 (LGT 58/2003), describe los tipos de obligaciones tributarias y las diferentes categorías subjetivas que resultan obligadas a su cumplimiento. Así, el esquema jurídico de *la relación obligacional* en aplicación del tributo en el derecho guatemalteco responde a la siguiente estructura y contenidos:

- 1) **Obligaciones tributarias materiales o pecuniarias y los obligados a su cumplimiento.** De acuerdo al sistema tributario guatemalteco, los obligados al cumplimiento de obligaciones materiales pueden ocupar tres posiciones pasivas bien diferenciadas: deudores principales, sucesores y responsables:

- a) Intervienen como **deudores principales**, en el sentido de que son por ley *obligados en primer lugar frente al fisco*, los siguientes sujetos:

Los obligados al cumplimiento de la **obligación tributaria principal**<sup>10</sup>. Esta obligación es la que *nace con la realización del hecho generador* establecido en la ley de cada tributo. Los deudores principales son todos aquellos que ocupan por ley, y en primer lugar, la posición deudora frente al fisco y, en este sentido aparecen *tres tipos de deudores principales* de la obligación tributaria principal:

- Los contribuyentes que realizan el hecho imponible y soportan efectivamente el gravamen.

Ejemplo: El contribuyente del impuesto sobre actividades lucrativas que realiza el Hecho Generador y soporta efectivamente el gravamen

- Los contribuyentes que *realizan el hecho imponible* pero que *no soportan* efectivamente el gravamen al tener un derecho de repercutir la cuota del tributo sobre otro sujeto distinto.

Ejemplo: El contribuyente del IVA que es el deudor frente al fisco pero que traslada la cuota del IVA al sujeto que compra o recibe el servicio)

- Los obligados por ley a sustituir al contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, que en el derecho positivo comparado se denominan “*sustitutos del contribuyente*” y que en el derecho positivo guatemalteco se produce en aquellos casos en que el retenedor está obligado a practicar una retención definitiva al retenido, de forma que desplaza por ley al contribuyente-retenido del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

Ejemplo: En el ámbito de las *facturas especiales* el contribuyente que percibe las rentas de actividades lucrativas no tiene ninguna obligación frente al fisco siendo el *retenedor sustituto* el que lo desplaza en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, consistente en el pago del impuesto sobre rentas de actividades lucrativas.

Los **obligados** al cumplimiento de las **Obligaciones de pagos a cuenta** de la obligación tributaria principal. Estas obligaciones concurren cuando el legislador prevé la anticipación del impuesto (impuestos sobre la renta) y los deudores principales de estas obligaciones son los obligados por ley a efectuar retenciones y entregarlas al fisco. Así, encontramos dos modalidades en el sistema

<sup>10</sup> La *obligación tributaria principal* en el derecho tributario español se encuentra definida en el artículo 19 de la LGT 58/2003 como aquella que tiene *por objeto el pago de la cuota tributaria*. El cálculo de esta *cuota*, y las minoraciones de la misma que en su caso procedan, se regula en el artículo 56 de la misma Ley. El cálculo de la *deuda* se regula en el artículo 58 y entre sus componentes incluye junto a la OTP otras obligaciones materiales, como son las denominadas “*accesorias*” de la obligación tributaria principal, tales como intereses y recargos. En consecuencia, en el **ordenamiento español**: la OTP como afirma la doctrina “**no puede identificarse como la de pago del tributo o de la deuda tributaria**”. Por eso “*para entender cabalmente qué es la obligación tributaria principal debe acudir a su presupuesto de hecho generador, que es el que denomina el artículo 20 LGT el “hecho imponible”, y que es, en una primera aproximación, el hecho gravado, esto es, el presupuesto de hecho fijado por la ley y a cuya realización anuda como consecuencia jurídica el deber de contribuir al gasto público*” (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2012, pág. 230).

tributario: los *agentes de retención*, en los casos en que el retenedor es distinto del contribuyente, y los *obligados a realizar autoretenciones*, cuando el obligado a cumplir con la obligación de pago a cuenta coincide con el contribuyente de la obligación tributaria principal<sup>11</sup>.

- b) Intervienen como “**sucesores**” del tributo de los anteriores deudores principales (ya sean personas físicas, jurídicas o entes sin personalidad jurídica), los *adquirentes a título universal* del patrimonio del deudor principal (ej. herederos en caso de fallecimiento de persona individual). El instituto de la sucesión provoca una *transmisión de la deuda tributaria*. Desde la óptica de la posición pasiva frente al fisco en las obligaciones tributarias, con la sucesión se produce un *cambio de deudor frente al fisco*. El sucesor se subroga en la posición del *deudor principal* que *ha desaparecido del mundo jurídico*. Los supuestos normales son las *transmisiones mortis causa* pero también puede producirse la *transmisión del patrimonio a título universal inter vivos*<sup>12</sup>. El CTG incluye pocos matices tributarios al derecho común sucesorio recogido en el Código Civil y en el Código de Comercio. Sin embargo, dado el carácter supletorio del derecho común, la ausencia de una regulación específica de la sucesión tributaria en el CTG no significa que únicamente se produzca la sucesión del tributo de persona física, que es el único supuesto claro que regula el CTG. El derecho hereditario no es propio del derecho tributario sino del derecho común. Por tanto, el carácter supletorio del derecho civil o mercantil en aquellos casos que no se regule ninguna particularidad en el derecho tributario supone que, en su momento, procederá el análisis de los sujetos que se erigen en *sucesores del tributo de personas físicas fallecidas*, *sucesores del tributo de personas jurídicas extinguidas* y *sucesores del tributo de entes sin personalidad jurídica disueltas*. En todos estos casos, habrá que analizar en el régimen jurídico actual quién puede ser sucesor del tributo y a qué obligaciones materiales y formales, así como sanciones, alcanza la transmisión del tributo del deudor principal al sucesor.
- c) Por último, en las posiciones pasivas de las obligaciones materiales se encuentran aquellos *Terceros que responden frente al fisco por la deuda del deudor principal o su sucesor en los términos que establezca la ley*. Se trata de la categoría subjetiva del “**responsable**”. El presupuesto de hecho de la responsabilidad, que da lugar a la obligación del responsable, es diferente del hecho imponible. En muchas ocasiones es necesaria la conducta negligente o dolosa de un sujeto para que la ley le imponga el pago de la deuda

<sup>11</sup> En el ordenamiento tributario guatemalteco el ejemplo paradigmático de los pagos anticipados que realiza el contribuyente a cuenta de su impuesto son los “*pagos trimestrales*” regulados en el artículo 38 del Impuesto sobre Actividades Lucrativas (Decreto 10-2012), en virtud del cual se impone la obligación, a los contribuyentes del Impuesto inscritos en el Régimen General sobre Utilidades de Actividades Lucrativas (art. 14 del IAL), de pagar el impuesto por trimestres vencidos sin perjuicio de la liquidación definitiva anual.

<sup>12</sup> Como ya afirmaba CORTÉS DOMINGUEZ (“Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de administración pública*, nº 48, 1965, pág. 55) existe un supuesto en que podría hablarse de una transmisión de la deuda inter vivos. En particular, “los supuestos en los que el *deudor* anterior queda sustituido completamente por el nuevo deudor, de tal manera que aquél *desaparece del mundo jurídico*. Es decir, cuando se produce una sucesión a título universal, pero no *mortis causa*, sino *inter vivos* (v. gr. en los supuestos de fusión de sociedades)”.

de otro sujeto (ej. el representante que actúa con dolo recogido en el artículo 26 del CTG). En cuanto a la posición pasiva frente al fisco, la existencia de un responsable supone una ***extensión subjetiva de la posición pasiva frente al fisco***: el deudor principal, o su sucesor, sigue obligado respecto de sus obligaciones materiales, y en su caso sanciones, y el responsable está obligado por ley a hacer frente a la deuda, y en su caso también a las sanciones, sin perjuicio del derecho de reembolso frente al deudor principal, o su sucesor.

## 2) Obligaciones tributarias formales y los obligados a su cumplimiento.

Entre las obligaciones formales, o deberes de los obligados tributario, se encuentran aquellas que no tienen contenido pecuniario como por ejemplo el deber de no obstaculizar las actuaciones de control tributarias o, en el ámbito de la obtención de información por la agencia tributaria: el deber de *suministro de información de la propia situación tributaria*, el deber de *suministro general de información sobre terceros* (de carácter periódico para algunos sujetos) y el deber de cumplir con un *requerimiento individualizado de información sobre terceros* (carácter esporádico y eventual), en los términos establecidos en la ley<sup>13</sup>. Los obligados al cumplimiento de obligaciones formales no tienen que coincidir con los deudores principales o sucesores. En el caso de un requerimiento individualizado sobre un tercero determinado (ej. artículo 30.A CTG) el obligado a suministrar información se integra en una categoría subjetiva con un régimen jurídico diferenciado de los deudores de las obligaciones materiales y, en consecuencia, sus caracteres dan lugar a una categoría subjetiva específica distinta: el ***obligado al cumplimiento de obligaciones formales***.

A partir del esquema de los obligados que intervienen en la relación jurídico-obligacional procede ahora analizar el **encaje normativo de la categoría legal de “sujeto pasivo” del CTG**. En particular, qué obligados incluye esta categoría. Para dicho cometido resulta imperativo el análisis de la definición legal de “sujeto pasivo” y ver a qué categorías subjetivas de la relación jurídico-tributaria abraza dicha concepción legal. La interpretación sistemática de los preceptos reguladores de la subjetividad tributaria en el CTG y las notas comunes que caracterizan a todos los sujetos pasivos conducen a la confirmación de que el instituto de “sujeto pasivo” definido en el artículo 18 del CTG se erige en la **categoría genérica de la relación jurídico-tributaria**.

Dos afirmaciones soportan esta conclusión:

- **1º)** La categoría legal de “sujeto pasivo” incluye a todos los “obligados” que intervienen en todos los tipos de “prestaciones tributarias”. El artículo 18 definitorio de la categoría del sujeto pasivo prescribe: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el

---

<sup>13</sup> Como afirma CALVO ORTEGA, R (*Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 14ta edición, 2010, pág. 168 y 197), con independencia del círculo de sujetos obligados a dar una cantidad de dinero concreta, “...hay otro grupo de sujetos obligados a realizar sólo ***obligaciones de hacer***. Es también obviamente, un tipo de subjetividad pasiva que realiza ***actividades de colaboración*** con la Administración Tributaria”. En el deber de facilitar información a la Administración, existen ***dos tipos de información***: “la exigida por una norma jurídica (y que es, normalmente, periódica) y la que es solicitada por un requerimiento administrativo y que por su naturaleza aislada tiene carácter esporádico”.



obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. En principio, como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria una interpretación literal del precepto conduce a situar al sujeto pasivo como la categoría deudora de la obligación tributaria principal (que es la que se define como aquella que surge por la realización del hecho generador en el artículo 14 del CTG) ya sea como contribuyente, cuando el deudor ha realizado el hecho imponible y soporta el gravamen del tributo sin derecho a repercutirlo, o como responsable cuando el deudor no soporta efectivamente el gravamen. Sin embargo, una interpretación sistemática tanto los términos “prestaciones tributarias” y “obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias” conducen a atribuirle un carácter más amplio al sujeto pasivo:

De un lado, *varios preceptos acogen* implícitamente *referencias a la relación jurídico-tributaria* (y no sólo a la obligación tributaria principal) *en la que intervienen los sujetos pasivos*. El artículo 23 CTG concreta el contenido de las “obligaciones tributarias” a cuyo cumplimiento están obligados los sujetos pasivos. Además de la *obligación tributaria principal* (“el pago de los tributos”), también incluye los *deberes formales* impuestos en el CTG y la *obligación de pago de intereses y sanciones*, en los casos de incumplimientos de las anteriores. Además, también en otros preceptos el propio legislador se refiere a la relación jurídico-tributaria, más allá de la mera obligación tributaria principal: en el artículo 1 CTG establece que “las normas de este Código...regirán las *relaciones jurídicas que se originen de los tributos...*”; el artículo 19, al referirse a las funciones de la Administración Tributaria, delimita su objeto en las actuaciones sobre “...*todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos*”.

De otro lado, *no existe referencia a otro tipo de obligado fuera de la noción de sujeto pasivo*. Todo obligado es un sujeto pasivo, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable. Sensus contrario, no existe ninguna categoría subjetiva obligada al cumplimiento de una obligación tributaria que no esté incluida en el género de “sujeto pasivo”. Así, son sujetos pasivos *todos los deudores principales de la obligación tributaria principal* (el contribuyente, el agente de percepción que realiza el hecho Generador del IVA, el agente de retención en los casos de retención definitiva); *todos los obligados a realizar pagos a cuenta* (agente de retención); *los obligados al cumplimiento de obligaciones formales de cualquier naturaleza*; *los sucesores* de los anteriores en los supuestos de transmisión de la deuda tributaria; *los representantes* legales o voluntarios de los obligados al cumplimiento de obligaciones; y, por último, los sujetos que responden junto con el deudor principal en los supuestos de *responsabilidad tributaria* (ya sea por conducta antijurídica del responsable o por otro presupuesto de hecho de responsabilidad).

- 2º) La *única nota común* a todos los sujetos pasivos es que se trata de *obligados por ley al cumplimiento de obligaciones tributarias*. La diversidad de figuras subjetivas que abarca la categoría del sujeto pasivo impide la concreción de muchas más características

comunes a todos ellos. Así, los caracteres de la categoría de “sujeto pasivo” son propios de una *categoría omnicomprendiva equiparable al género* que recoge todas las especies. Tres son estos caracteres:

**“Todo obligado”:** Esto es, *toda persona individual, jurídica o ente sin personalidad jurídica a los que la ley tributaria les impone el cumplimiento de una obligación*. Así ocurre en el derecho positivo guatemalteco. Todo obligado, en cualquiera de las modalidades u obligaciones en las que interviene, siempre tiene la consideración de “sujeto pasivo”.

**“Por Ley”:** sujeto pasivo es todo aquél que resulta obligado por la norma tributaria, no por la voluntad de las partes. El CTG recoge el principio de **reserva de ley** en el establecimiento del “sujeto pasivo”<sup>14</sup>. Si por “sujeto pasivo” el legislador se refiere a todo obligado tributario, la reserva de ley se extiende a todo obligado sin distinciones. Por el contrario, si la definición de “sujeto pasivo” se reduce al deudor de la obligación tributaria principal que nace por el hecho generador, el alcance de la reserva de ley no se extiende a otros sujetos como por ejemplo el agente de retención, obligado al cumplimiento de la obligación de pago a cuenta. En todo caso, creemos que sobran argumentos para afirmar que la definición legal de “sujeto pasivo” en el CTG responde a una categoría genérica representativa de los obligados de toda la relación jurídico tributaria y, por tanto, que la reserva de ley se extiende a todo obligado tributario, a todo sujeto pasivo.

**“Al cumplimiento de obligaciones tributarias”:** “Sujeto Pasivo” es todo obligado al cumplimiento de cualquier obligación tributaria. También esta característica concurre en la regulación legal del “sujeto pasivo”: en todas las prestaciones tributarias la figura subjetiva siempre es un sujeto pasivo. Como hemos mencionado supra, todo obligado al cumplimiento de una obligación (de pago del tributo en un sentido amplio, de suministro de información, de pago de intereses por incumplimiento, etc) en cualquiera de las situaciones que pueden afectar a la subjetividad tributaria (modificación de la posición del deudor –sucesión, sustitución-, extensión de la posición del deudor –responsabilidad) viene incluido en la noción genérica de “sujeto pasivo” ya sea en la especie de “contribuyente” o de “responsable”. Así, los “sujetos pasivos” intervienen en todas las obligaciones pecuniarias o formales, ya tengan por objeto tributos propios o ajenos, y con independencia de si soportan el gravamen del tributo o tienen derecho a repercutirlo.

## 2. Consecuencias de la conformación del “sujeto pasivo” como categoría genérica de la relación jurídico tributaria.

En suma, el instituto legal del *“sujeto pasivo”* tiene un **carácter omnicomprendivo**. Es un género que incluye todas las categorías subjetivas obligadas por ley al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Todo obligado por ley a una prestación tributaria, material o formal, es “sujeto

---

<sup>14</sup> El artículo 3 CTG exige la emisión de una Ley para: “1...establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria...”



pasivo". La categoría subjetiva del "sujeto pasivo" definido en el CTG, es equiparable a la categoría genérica del "obligado tributario" de la relación jurídico-tributaria. Esta conclusión, sobre el carácter omnicompreensivo de la categoría legal del sujeto pasivo en el CTG, ha sido posible en aplicación de una interpretación sistemática de los diferentes preceptos reguladores de "*Sujeto de la Obligación Jurídico Tributaria*" y del acomodo de esta categoría en la relación jurídico-tributaria. En particular, *tres pautas hermenéuticas* han determinado el resultado: la *laxitud de la noción legal de "Obligaciones de los Sujetos pasivos"*, que permite incluir todo tipo de obligaciones materiales y formales que origina la aplicación del tributo; la *inclusión expresa, en la definición legal de "sujeto pasivo" de todos los obligados tributarios* (contribuyente, sustituto, sucesor, responsable, agente de obligado al suministro de información); y, por último, las únicas tres notas comunes a todos: obligados por ley al cumplimiento de obligaciones tributarias. Notas que permiten una *fácil traslación de las características dogmáticas del "obligado tributario" de la relación jurídico-tributaria a la regulación legal del "sujeto pasivo"*.

De acuerdo a las notas comunes a todos los sujetos pasivos es fácil concretar una **definición** y los tres caracteres que le otorgan una **naturaleza** de género. Es ***sujeto pasivo todo obligado por ley al cumplimiento de una obligación de naturaleza tributaria***. Es la categoría genérica de la subjetividad en la relación jurídico-tributaria. El hecho de que la definición literal del artículo 18 CTG se refiera exclusivamente a la obligación tributaria principal es consecuencia del modelo clásico del tributo sobre el que el legislador estructura las obligaciones y los obligados en aplicación del tributo. Sin embargo, del análisis del régimen jurídico tributario se desprende claramente el carácter de género del sujeto pasivo y el carácter de especie del resto de posiciones subjetivas.

En consecuencia, las **menciones** de *reserva de ley* (artículo 3 CTG) y de *indisponibilidad del tributo* (artículo 15 CTG)<sup>15</sup>, así como otras referidas a los **"sujetos pasivos" deben aplicarse a todo obligado tributario**, no sólo a los que intervienen en la obligación tributaria principal, que nace por la realización del hecho imponible.

La confirmación de la naturaleza omnicompreensiva del "sujeto pasivo" en la relación jurídico-tributaria conduce a otra consecuencia: la **necesidad de la construcción conceptual** de la categoría subjetiva correspondiente al **deudor principal de la obligación tributaria principal**. Dado que la definición de "sujeto pasivo" va más allá del deudor principal de la obligación que surge por la realización del hecho generador previsto en la ley es necesario lógicamente definir al **"sujeto pasivo en sentido estricto"** así como concretar su naturaleza, modalidades y régimen jurídico de aplicación a cada una de ellas.

---

<sup>15</sup> El principio de indisponibilidad alcanza tanto a los particulares como a la Administración y ello porque dicho principio "...se traduce en que una vez constituida la relación jurídico-tributaria, ésta deviene indisponible para los sujetos que en ella intervienen: Administración y sujeto pasivo obligado al pago..." (vid. STS 2 diciembre 1994 RJ 1994/9842).

### III. DEUDORES PRINCIPALES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA DE PAGO DEL TRIBUTO: El Sujeto Pasivo en sentido estricto

#### 1. Concepto y naturaleza del deudor de la obligación tributaria principal.

##### 1.1. Introducción

Como ya se ha indicado en el apartado anterior, de acuerdo a una interpretación sistemática de los artículos 18 a 30.A del CTG la **definición legal de “sujeto pasivo”** establecida en el CTG **abrazo toda la subjetividad tributaria**, y no exclusivamente la posición deudora de la obligación tributaria del pago del tributo. En la categoría genérica del sujeto pasivo se encuentran todos los obligados de la relación jurídico-tributaria: los *deudores principales* de la obligación tributaria principal y de las obligaciones de pagos a cuenta, los obligados al cumplimiento de obligaciones formales, los *sucesores* y los *terceros responsables* de la deuda de los deudores principales.

Ante la necesidad de definir y establecer el régimen jurídico de cada una de estas categorías de sujetos pasivos este capítulo se dedica a los primeros obligados: los deudores principales de las obligaciones materiales y, en particular a los **deudores que ocupan la posición pasiva frente al fisco en el cumplimiento de la obligación tributaria principal**, que nace con la realización del hecho generador y que tienen por objeto el pago de la cuota del tributo. Dado que la definición legal de “sujeto pasivo de la obligación tributaria” va más allá de los sujetos de la obligación de pago del tributo, el objetivo de este apartado es el análisis de la categoría del “sujeto pasivo” en sentido estricto. Todo ello sin perjuicio de las remisiones específicas a las obligaciones de pagos a cuenta y las obligaciones meramente formales para diferenciar la posición subjetiva de estos obligados y los que intervienen en la obligación tributaria principal.

En el cometido de la construcción conceptual del obligado del pago de la cuota tributaria es necesario partir de los *caracteres propios* de estos obligados en el derecho tributario guatemalteco para luego establecer la *definición* de esta categoría y realizar la tarea de *deslinde que determine qué supuestos* regulados en la modalidad del “contribuyente” y “responsable” se corresponden con los verdaderos sujetos pasivos en sentido estricto y qué casos no se incluyen en esta categoría.

En este capítulo las referencias a esta categoría subjetiva son indistintamente: sujeto pasivo en sentido estricto, deudor principal de la obligación de pago del tributo, o sujeto pasivo de la obligación tributaria principal. Todas estas referencias caracterizan al obligado que por ley debe cumplir con la obligación de pago del tributo.

##### 1.2. Caracteres del deudor de la obligación tributaria principal

Acorde a la lógica jurídica, la construcción conceptual del sujeto pasivo en sentido estricto, que viene obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal, requiere su delimitación a partir de las notas que lo caracterizan y para ello es inevitable partir de la **premisa metodológica** de la noción y naturaleza de la **obligación tributaria principal**. De la misma forma que la premisa

de la relación jurídico-tributaria conduce a la configuración de la categoría genérica de sujeto pasivo, el conocimiento de la obligación tributaria principal es preciso para delimitar la categoría específica del sujeto pasivo en sentido estricto.

Los artículos 14 y 31 del CTG definen la “obligación tributaria”:

Artículo 14. “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria 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”.

Artículo 31. “Concepto de hecho generador de la obligación tributaria. 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”.

En estos dos preceptos se ponen de manifiesto los *caracteres esenciales y la naturaleza de esta obligación tributaria* (que de acuerdo a la relación jurídico-tributaria se denomina en este trabajo “la obligación tributaria principal” para diferenciarla del resto de obligaciones y obligados a su cumplimiento)<sup>16</sup>:

- El objeto de la obligación es el *pago de la cuota del tributo* en cuestión (prestación de un tributo). A diferencia de las obligaciones de pagos a cuenta de la obligación principal. Estas últimas tienen por objeto las cantidades anticipadas a cuenta de la liquidación futura del tributo.
- Tiene *carácter ex lege* y pecuniario (la ley establece la obligación y consiste generalmente en la entrega de una suma de dinero)
- *Nace con la realización del hecho imponible* previsto en la Ley en cada tributo. A diferencia del resto de obligaciones materiales cuyo presupuesto de hecho es distinto: la obligación del agente de retención nace con el presupuesto de hecho concreto de la obligación del pago a cuenta (por ejemplo: el hecho de abonar rentas sujetas a retención por un empresario); la obligación del responsable nace con el presupuesto de hecho de la responsabilidad (por ejemplo: la conducta dolosa de un representante legal de la sociedad); la obligación del sucesor nace con el presupuesto de hecho de la sucesión (ejemplo: muerte del causante y aceptación de la herencia).
- Los sujetos que intervienen son el sujeto activo acreedor del tributo (Administración tributaria) y el sujeto pasivo deudor del mismo.

---

<sup>16</sup> La **obligación tributaria**, como prestación pecuniaria exigida por una Administración pública al realizar el hecho imponible establecido en la ley, manifiesta tres caracteres: “*tratarse de una obligación ex lege, de Derecho público, cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del ente público*” (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2012, pág.68)

A la luz de la obligación tributaria principal procede ahora establecer el ámbito del **deudor del tributo** que interviene en esta obligación. ¿Qué sujetos en el sistema tributario guatemalteco están obligados al cumplimiento de esta obligación? Para responder a este interrogante dos parámetros hermenéuticos son decisivos: por un lado, la *naturaleza de la obligación tributaria principal* de la que se extraen los caracteres de los obligados a su cumplimiento y, por otro lado, los diversos sujetos que en el sistema tributario guatemalteco aparecen *obligados a su cumplimiento*. Así, los caracteres inherentes a esta categoría subjetiva son los siguientes:

1. Por un lado, el *carácter ex lege y pecuniario de la obligación* simplifica los dos primeros caracteres del sujeto pasivo obligado al pago del tributo: es el **obligado por Ley, a dar al sujeto activo una cantidad de dinero, que corresponde al pago del tributo**. Únicamente, la Ley puede ofrecer los criterios para la concreción del mismo.

Dos consecuencias, podemos extraer de esta primera característica:

- La indisponibilidad *de los particulares de la posición deudora frente al fisco*. El carácter coactivo y de derecho público determinan que ni los particulares, ni la administración tributaria, puedan modificar al deudor del tributo ni la cuantificación del mismo, fuera de los supuestos establecidos en la ley. Así, el artículo 15 CTG prescribe que “...los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”<sup>17</sup>.
  - No son sujetos pasivos en sentido estricto, los obligados al cumplimiento de obligaciones formales consistentes en el suministro de información sobre terceros. El CTG en el artículo 30 A regula a estos obligados como sujetos pasivos en la modalidad de “responsables”. Sin embargo, ya es posible adelantar que estos obligados no han realizado el hecho imponible de la obligación tributaria principal ni intervienen en la misma.
2. Por otro, el *sujeto pasivo* es el que resulta *por Ley deudor frente al fisco de la obligación tributaria principal, con independencia de si coincide o no con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen*. La obligación tributaria principal (OTP) *nace con la realización de un hecho imponible* por un sujeto. El tributo es una prestación coactiva pecuniaria a la que todos están obligados para contribuir al gasto público, de acuerdo con su capacidad de contribuir. De acuerdo a la definición de tributo, es fácil llegar a una primera conclusión: es sujeto pasivo de la obligación de pago del tributo *el sujeto que realiza el hecho imponible* y que, por tanto, es el titular de la capacidad económica y como tal queda obligado por ley a contribuir al gasto público. Estamos ante la figura del *contribuyente*. Un deudor principal

<sup>17</sup> En la jurisprudencia italiana (Sentencia de 5 de enero de 1985 de la Suprema Corte de Casación) antes que en la española (significativa la Sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de enero de 1998), se acoge la doctrina que prohíbe la traslación mediante pacto contractual de la carga impositiva. Véase CHECA GONZÁLEZ, Clemente “Hecho imponible y sujetos pasivos”, páginas 224 y ss en el que sistematiza la doctrina científica española así como la jurisprudencial española e italiana sobre la doctrina de las cláusulas de asunción de impuestos

frente al fisco, que además soporta el gravamen efectivamente, sin posibilidad de trasladar la cuota a otro sujeto. Esta es la *normalidad de los casos*. Es sujeto pasivo del tributo el contribuyente que realiza el hecho imponible del Tributo. En suma, en la normalidad de los casos, el sujeto pasivo es el contribuyente que, como realizador del hecho imponible, ocupa la posición deudora frente al fisco y además soporta efectivamente el gravamen, sin que pueda trasladar la cuota a otro sujeto distinto.

Sin embargo, la aplicación del tributo resulta más compleja en muchos casos. Por un lado, la mecánica del tributo no siempre es tan sencilla. En el ámbito de la imposición directa y de la imposición indirecta, *el que soporta efectivamente el tributo no siempre coincide con el deudor que por ley está obligado frente al fisco (sujeto pasivo de la obligación)*. Por ejemplo, en los *supuestos de retención definitiva* (en los que el retenedor es el único deudor de la obligación tributaria principal del retenido, que efectivamente soporta el tributo, sin que este último tenga relación alguna con el fisco a pesar de ser el contribuyente que realiza el hecho imponible y que soporta el pago del tributo); también en los *supuestos de traslación de la cuota tributaria*, característicos de la imposición indirecta (en los que el contribuyente que realiza el hecho imponible no es el sujeto que realmente soporta el gravamen. El sujeto obligado a soportar la repercusión del IVA no realiza el hecho imponible pero es el obligado a soportar el gravamen y no tiene relación alguna con el fisco).

Estamos ante diversas técnicas de exacción que, por razones de agilidad y comodidad en la obtención de ingresos tributarios, la ley establece como deudores de la OTP a intermediarios para gravar a otros que son de hecho los titulares de la capacidad económica, y que son ajenos a la relación jurídica con el fisco<sup>18</sup>. De acuerdo a esta salvedad sobre los mecanismos de obtención de ingresos, junto a la normalidad de los casos, existe un elenco de situaciones especiales en las que el deudor de la obligación del pago frente al fisco (sujeto pasivo) no coincide con el sujeto que efectivamente soporta el gravamen (que no es sujeto pasivo y es ajeno a la relación obligacional con la administración tributaria). Ejemplos claros se producen en la Retención definitiva, con el agente retenedor, o en la traslación de la cuota tributaria del IVA, con el agente de percepción. A estos supuestos, nos referiremos en las modalidades de sujetos pasivos. Se trata aquí de confirmar que, como deudores frente al fisco de la obligación tributaria principal, son Sujetos Pasivos de la OTP, a diferencia del sujeto que efectivamente soporta el gravamen,

---

<sup>18</sup> Como manifiesta CORTÉS DOMÍNGUEZ, MATÍAS en su espléndido trabajo sobre “Los sujetos de la obligación tributaria” (*Revista de administración pública*, nº 48, 1965, pág. 25) “...Hemos visto que, *técnicamente*, el contribuyente tiene que ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, *entendiendo por ésta la obligación «ex lege», en virtud de la cual un sujeto ha de hacer una prestación pecuniaria al Estado o a un ente público*. Pero si abandonamos por un momento esta concepción del tributo y de la obligación tributaria y nos encaramos con el **problema de la obtención de los ingresos tributarios** por parte del Estado, caeremos en la cuenta de que el Estado no siempre obtiene los ingresos tributarios —directa e inmediatamente— de los sujetos que estima —según el principio de capacidad contributiva— han de contribuir, sino que, con fines de comodidad y de agilidad administrativa, utiliza **diversas técnicas de exacción** de los mismos, que, a veces, consisten en obtener los medios pecuniarios que necesita de esos sujetos que considera que, en justicia, han de contribuir, pero a través de otros sujetos, cuya capacidad económica no considera en esa ocasión, sino que los utiliza como simples intermediarios para gravar a otros sujetos con capacidad económica”.

pero que no tiene relación alguna con la administración tributaria ni le es imputable ninguna sanción por el incumplimiento de ingreso de la deuda en el fisco.

En suma, el segundo requisito es que se trate de un deudor frente al fisco, de la Obligación tributaria principal, con independencia de si coincide o no con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen. Y en este sentido, teniendo en cuenta los diferentes mecanismos de exacción de los tributos, que establecen las leyes tributarias para agilizar su gestión, en el derecho tributario guatemalteco **son sujetos pasivos**, como deudores frente al fisco de la obligación tributaria principal (en adelante SP en sentido estricto):

- En la normalidad de los casos, de acuerdo a la lógica jurídica, el **contribuyente que realiza el HI y soporta efectivamente el tributo**. Por ejemplo, en el Impuesto sobre la renta del trabajo, el trabajador que realiza el hecho generador<sup>19</sup> y que está obligado frente al fisco a liquidar e ingresar la cuota definitiva correspondiente al Impuesto sobre la renta del trabajo (IRT).
- También es deudor principal de la obligación tributaria principal, el **contribuyente que realiza el hecho imponible**, está obligado al pago del tributo frente al fisco, **pero no soporta efectivamente el gravamen**. Por ejemplo, en los casos de **traslación del tributo**, en los que la ley establece el derecho del contribuyente a repercutir el tributo. Con carácter general, esto ocurre en muchos tributos indirectos y, en particular, en el IVA. Por tanto, el **agente de percepción** del IVA es “contribuyente” de la obligación tributaria principal. Realiza el hecho imponible y es el único deudor frente al fisco de la cuota tributaria. Pero además, es un obligado a repercutir el IVA en la relación entre particulares al obligado a soportar la repercusión.

El CTG conduce a **confusión** cuando regula al **agente de percepción** entre los supuestos de los “**responsables**” y no de los “contribuyentes” (vid. artículos 28 y 29 del CTG). Esta definición entra en colisión con la regulación de este sujeto en la **Ley del IVA** ya que el agente de percepción cuando vende o presta un servicio está realizando el hecho imponible y está obligado como “**contribuyente**” por Ley a pagar el tributo al fisco. Por tanto, en el IVA el agente de percepción es un auténtico contribuyente y no un responsable de otro sujeto que es el deudor principal frente al fisco. De hecho ¿Hacienda puede dirigirse al consumidor que soporta el IVA? esto es, el sujeto que soporta el IVA ¿resulta obligado por Ley al pago del tributo frente al fisco? No, por tanto, únicamente existe un deudor ante el fisco y sólo a él serán imputables las sanciones por incumplimiento: el agente de percepción. El “responsable” requiere la existencia de un deudor principal frente al fisco, junto al que responde el responsable y luego tiene derecho al reembolso.

---

<sup>19</sup> En particular, el artículo 68 del IRT guatemalteco (Decreto 10-2012) reza así “Constituye el hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título –Título III Renta del trabajo en relación de dependencia- la obtención de toda retribución o ingreso en dinero, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia, por personas individuales residentes en el país. En particular, son rentas provenientes del trabajo: 1)..2)...3)”



Esto no ocurre en el caso del IVA. Este aspecto será objeto de análisis más detallado con ocasión del estudio de la modalidad del “contribuyente” al que nos referimos más adelante.

— Por último, en ocasiones, la Ley del tributo atribuye a un sujeto distinto del contribuyente la obligación de cumplir con la obligación tributaria principal del “contribuyente” y las demás formales inherentes a ella. Nos referimos a la categoría del **sustituto**, que por Ley desplaza al contribuyente en la posición pasiva frente al fisco. El contribuyente que realiza el HI y que efectivamente soporta el gravamen no aparece en la obligación con el Fisco. El sustituto tiene, generalmente, un derecho de reembolso frente al contribuyente sustituido. Aunque nos referimos a estos supuestos más adelante, podemos adelantar un **ejemplo** de sustitución en el derecho positivo: en los casos de las **facturas especiales**, el **agente de retención** es un **auténtico sustituto del contribuyente**. El retenido realiza el hecho imponible (obtención de rendimientos de actividades lucrativas) y por tanto es “contribuyente”. De acuerdo al artículo 16 del Impuesto sobre la renta de actividades lucrativas el legislador erige al agente de retención en sustituto del contribuyente<sup>20</sup>. De hecho, el agente de retención de la factura especial es el único que responde como deudor principal frente al fisco de la obligación tributaria principal del contribuyente. El contribuyente no tiene por Ley ninguna obligación frente al fisco ni le es imputable ninguna sanción en caso de incumplimiento del agente de retención, de pago al fisco. Todo supuesto, en el que el retenedor realice una retención definitiva y el contribuyente no sea, por Ley, deudor frente al fisco, es un auténtico supuesto de sujeto pasivo, en la modalidad de sustituto. Estamos ante una categoría subjetiva no definida ni tratada en el CTG pero que en la ley de algunos tributos aparece claramente regulada en la figura del agente de retención en aquellos casos que sus obligaciones van más allá de un mero retenedor de un pago a cuenta del impuesto.

3. En tercer lugar, el sujeto pasivo es el **deudor principal** frente al fisco de la obligación tributaria principal, **pero no tiene porqué ser el único**. En la aplicación del tributo, no sólo debemos tener en cuenta los diferentes mecanismos técnicos de aplicación, a través de los cuales el legislador instituye como deudor principal a un sujeto que no es el titular efectivo de la capacidad económica (sustituto o contribuyente con derecho a traslación), sino que también existen *situaciones extraordinarias* previstas por el legislador en las que, una vez establecido quién es el deudor de una OTP frente al fisco, la posición subjetiva puede quedar modificada o, incluso, puede extenderse a más deudores. En los

---

<sup>20</sup> Por una mejor gestión impositiva, en el ordenamiento guatemalteco algunos vendedores de bienes o prestadores de servicios no tienen obligación alguna frente al fisco. Para conseguir un eficaz cobro del tributo y que el gravamen efectivo recaiga en el titular de la capacidad económica, por mor de algunos preceptos como el artículo 16 del IAL, el ordenamiento instrumenta el desplazamiento del titular del gravamen, que es el vendedor realizador del hecho generador del IAL, de su obligación frente al fisco, y coloca en su lugar a otro sujeto (el sustituto que le emite la factura especial) para el cumplimiento de sus obligaciones frente a Hacienda derivadas de la realización del HI. Al mismo tiempo, a través del mecanismo de la “retención con carácter de pago definitivo” el sustituto que le emite la factura especial al vendedor, y que resulta el deudor de la OTP frente a la AT, obtiene el derecho de reembolso del contribuyente, logrando así la finalidad del tributo: gravar al titular de la capacidad económica.

supuestos de **Sucesión** en los que se transmite la deuda a otro sujeto, se produce una modificación subjetiva con la *subrogación de un nuevo sujeto* en los derechos y obligaciones del anterior sujeto pasivo; En los supuestos de **Responsabilidad**, junto al sujeto pasivo, el legislador establece en algunos casos la *ampliación de los deudores de la obligación tributaria principal* de forma que, junto al sujeto pasivo que es el deudor principal, concurren otros obligados al pago de la misma obligación, sin perjuicio en su caso del derecho de reembolso del responsable frente al sujeto pasivo.

Por tanto, ha de tratarse de un *deudor principal, sin perjuicio de situaciones de modificación o extensión de la posición del deudor de la OTP*, a las que haremos referencia más tarde y que pueden producirse eventualmente. Aunque el legislador ha incluido estas situaciones – de sucesión y de responsabilidad de terceros- en la definición de “sujeto pasivo de la obligación tributaria” es importante separar la regulación de los mismos, ya que la naturaleza de estas figuras responde a unos caracteres bien diferenciados del deudor principal, lo que determina también un régimen jurídico distinto. Pero además, un sucesor o un responsable de otro deudor puede serlo respecto de otras obligaciones distintas de la OTP, de ahí que el estudio de los mismos deba realizarse de forma separada.

4. Por último, es necesario aclarar que el sujeto pasivo es un **Deudor en nombre propio**, con independencia de que actúe algún sujeto en *representación* del deudor que por Ley resulta obligado al cumplimiento de la obligación. En la representación, todas las actuaciones del representante vierten sus efectos en la relación obligacional entre el fisco y el representado, que es el deudor de iure frente a Hacienda (deudor en nombre propio). El representante es eso, el que representa al deudor de iure. Cuando paga en nombre del representado es un deudor por cuenta ajena y sus actuaciones no surten efecto entre las obligaciones de pago del representante y el fisco. Otra cosa, es que una actuación dolosa le lleve a ser considerado responsable junto al deudor de iure. Estos supuestos –de mera representación y de responsabilidad por representación- también son incluidos por el legislador en el ámbito de “sujetos pasivos” y es importante extraerlos de la noción de sujeto pasivo de la OTP ya que, en ninguno de los dos casos el representante constituye por ley un deudor principal y en nombre propio del pago del tributo. Los representantes no responden con su patrimonio personal del tributo del deudor principal, sin perjuicio de responder junto a éste si incurre en un supuesto de responsabilidad tributaria. Ahora bien, en ningún caso el deudor principal –el representando que realiza el hecho imponible- deja de serlo.

### **1.3.- Construcción conceptual de la categoría del sujeto pasivo de la obligación tributaria principal y sus consecuencias**

De acuerdo a los caracteres jurídicos que rodean al SP de la OTP en el derecho tributario guatemalteco, es posible establecer una **definición de lege ferenda** de la categoría del sujeto pasivo de la OTP: *es el deudor que, por Ley, ha de cumplir, en primer lugar, con la obligación tributaria principal, consistente en el pago del tributo como consecuencia de la realización del*



*hecho generador de la misma, ya sea a modo de contribuyente o de sustituto.* Generalmente el SP será el contribuyente realizar del hecho imponible de la obligación sin perjuicio de que la ley del tributo prevea la figura del sustituto que desplaza al contribuyente de su obligación frente al fisco, sin perjuicio del derecho de reembolso.

Como ya se ha puesto de manifiesto pero conviene recordar, el artículo 18 del CTG que define al sujeto pasivo parte de una definición equiparable: el SP es el obligado de la obligación tributaria. Esto es “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable”. Sin embargo, la interpretación sistemática del resto de preceptos conduce a la conclusión de que esta categoría legal es omnicomprendiva de toda categoría subjetiva que interviene en toda la relación jurídico-tributaria. Cuando dice “prestaciones tributarias” se refiere a todas las obligaciones tributarias, no únicamente la OTP y cuando establece las modalidades “contribuyentes” y “responsables” abraza a todas las categorías subjetivas obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias. En suma, aunque una interpretación literal y exclusiva del artículo 18 lleva a pensar que es una correcta definición del deudor de la OTP, lo cierto es que al analizar las modalidades que encierra la conclusión es negar rotundamente dicha afirmación. Así, la lectura de la expresión “sujeto pasivo de la obligación tributaria” recogida en el artículo 18 del CTG es totalmente equiparable a la noción de deudor de la OTP, sin embargo la inclusión de todo obligado de la relación jurídico-tributaria a la hora de especificar su contenido aclara que estamos ante una categoría que pertenece al género y no a la especie<sup>21</sup>.

Los **caracteres** que rodean al sujeto pasivo en sentido estricto, y que lo diferencian de otras categorías subjetivas, son las siguientes:

1. Se trata de un deudor de la OTP y por tanto, de acuerdo a la naturaleza de esta obligación: es un obligado por Ley al pago del tributo frente al fisco.
2. El SP de la OTP es el que ocupa la posición deudora frente a Hacienda y, en este sentido, puede coincidir o no con el titular de la capacidad económica llamado a soportar efectivamente el gravamen y, además puede ser un sujeto que no realiza el hecho imponible de la OTP<sup>22</sup>.
3. El SP es el *deudor principal de la OTP pero no tiene porque ser el único* deudor de la OTP. Así, todo sujeto pasivo es deudor del tributo, pero no a la inversa: todo deudor del tributo no es

<sup>21</sup> En aras a enriquecer la definición de sujeto pasivo de la OTP resulta destacable la definición positiva en la Ley General Tributaria española cuyo artículo 36.1 establece: El sujeto pasivo “el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto”

<sup>22</sup> Resulta clarificador el hecho de que la norma española aclare en la definición del sujeto pasivo que “no perderá la condición de SP quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa”. Con esta expresión evita cualquier duda hermenéutica sobre la condición de SP de todo aquél deudor frente al fisco con independencia de si soporta efectivamente el gravamen o no lo hace porque tiene derecho a repercutir la cuota sobre otro sujeto.

siempre el sujeto pasivo del mismo (ej. sucesor, responsable). El SP es el deudor en primer lugar, pero no impide un cambio del deudor en caso de sucesión o que se añadan más sujetos obligados al pago en el caso de que se produzca algún supuesto de responsabilidad tributaria. Por tanto, otros deudores, con regímenes jurídicos diferenciados pueden ocupar la posición deudora frente al fisco bien sustituyendo al SP (sucesor) bien colocándose junto al SP (responsable). Ahora bien, estos deudores no son SP, aunque ocupen eventualmente la posición de obligados al pago de la OTP. Un tercero que incurre en un supuesto de responsabilidad (*el responsable*) no es SP de la OTP sino un deudor que se sitúa junto al SP en la posición pasiva y que tiene derecho de reembolso frente al SP. El responsable no desplaza en ningún caso al contribuyente de su obligación de pago a diferencia del sustituto. En suma, el hecho de que resulten obligados al pago un sucesor o un responsable no acarrea extrapolar el mismo régimen jurídico que el que corresponde al SP de la OTP.

Con estas dos premisas, sobre la definición y caracteres del SP en sentido estricto, es posible concretar **qué categorías subjetivas del CTG se corresponden con el SP de la OTP** y qué categorías deben ser excluidas de esta categoría subjetiva del tributo:

1. Son SP de la OTP:

- Los Contribuyentes, ya que realizan el hecho generador de la OTP, con independencia de si coinciden con los titulares de la capacidad económica obligados a soportar el gravamen del tributo. Quedan incluidos por tanto los agentes de percepción del IVA.
- Los Sustitutos, que por Ley desplazan al contribuyente del cumplimiento de la OTP.

2. No son SP de la OTP, sino otro tipo de categoría subjetiva con un régimen jurídico diferenciado:

- Los *representantes* del SP, ya sea en calidad de mero representante o en calidad de responsable. En ningún caso, el SP deja de estar obligado al pago frente a Hacienda.
- Los *sucesores* de personas físicas fallecidas o personas jurídicas extinguidas. El sucesor se subroga en la posición del SP fallecido o extinguido pero ocupa la posición en calidad de SP, sino sucesor del SP. Las consecuencias por ejemplo en el alcance de las deudas de las que debe responder no son las mismas lógicamente.
- Los *agentes de retención* a los que la Ley les impone el cumplimiento de las obligaciones de pagos a cuenta de la principal de forma que cuando el sujeto pasivo liquide su tributo deducirá las cantidades retenidas por el retenedor.
- Los *obligados a soportar efectivamente el tributo* cuando no resultan por Ley deudores de la OTP frente al fisco. Ej: obligado a soportar la repercusión del IVA.
- Los *obligados al cumplimiento de obligaciones formales* distintas de las inherentes a la OTP, como por ejemplo la obligación de suministrar información previo requerimiento individualizado (ej. artículo 30.A CTG)

- Los *terceros responsables* del pago del tributo del SP (ej: donatario, legatario, adquirente de negocio empresarial, etc)

## 2. Modalidades de Sujetos Pasivos de la OTP

### 2.1. Contradicción del CTG con el régimen tributario de los tributos

En el *régimen tributario guatemalteco*, como se ha expuesto, el sujeto pasivo de la OTP es el que ocupa en primer lugar la posición deudora frente al fisco y el ordenamiento regula dos modalidades: la del *contribuyente* realizador del hecho imponible de la obligación -con independencia de si coincide con la persona que soporta efectivamente el gravamen del tributo- y la del *sustituto* del contribuyente, en aquellos casos en los que la ley del tributo prevé que otro sujeto distinto del contribuyente sea el obligado al cumplimiento de la OTP de éste, sin perjuicio del derecho de reembolso.

El CTG sin embargo no regula de forma específica esta categoría subjetiva que ocupa la posición deudora frente al fisco en la OTP. Distingue entre “contribuyentes” y “responsables” en función de si soportan efectivamente el gravamen pero con independencia de la obligación en la que intervienen y el régimen jurídico concreto de su categoría subjetiva.

La modalidad del “*contribuyente*” está definida en el CTG. Sin embargo, su definición presenta grandes contradicciones con la regulación de esta figura en los diferentes tributos guatemaltecos, de manera que es necesario este análisis para concluir con una definición acorde al régimen jurídico actual que permita concretar los caracteres de esta categoría y las consecuencias jurídicas de la posición deudora que ocupa.

Por otro lado, la figura del “*sustituto*” no aparece ni definida ni regulada en el CTG a pesar de su existencia en el régimen jurídico tributario. Este apartado pone de relieve las características de esta categoría subjetiva y el régimen jurídico previsto en algún tributo de manera que sea posible concretar la definición y los derechos y obligaciones de esta modalidad de sujeto pasivo.

### 2.2. El “contribuyente” (realizador del hecho generador de la OTP)

#### a) El “contribuyente” del artículo 21 del CTG

En la búsqueda de la categoría subjetiva que ocupa la posición deudora frente al fisco de la OTP, si esta obligación nace con la realización del hecho imponible -representativo de un indicio de capacidad económica- es lógico que el obligado principal al pago de la misma sea el que lo ha realizado. En la generalidad de los sistemas tributarios esta figura es la del “contribuyente”. La afirmación de que es deudor de la OTP a modo de contribuyente aquel que ocasiona el nacimiento de la OTP al realizar el hecho generador de la misma tiene un fiel acomodo con la definición legal del CTG que en su **artículo 21** prescribe: “*Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho*

*privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.*

De acuerdo a esta definición legal:

Es contribuyente el sujeto que *realiza el hecho imponible y soporta efectivamente el gravamen* (“obligado por deuda propia”) a diferencia de los sujetos que aunque están obligados al cumplimiento de una obligación frente al fisco no soportan efectivamente el gravamen (“obligados por deuda ajena”).

Conforme al artículo 21 del CTG, quedan **excluidos** de la categoría subjetiva de “contribuyente”:

- Aquellos sujetos que aunque *realizan el hecho imponible*, y ocupan la posición pasiva frente al fisco en el cumplimiento de la OTP, *no soportan efectivamente el gravamen* al tener un **derecho de trasladar la cuota del tributo** a otro sujeto (ej. agente de percepción en el IVA que es calificado de “responsable” no de “contribuyente”).
- Los **entes sin personalidad jurídica**. El artículo 21 establece claramente que son contribuyentes las personas individuales o jurídicas sin mencionar a los entes sin personalidad jurídica, de manera que no parece que en el sistema tributario guatemalteco puedan ser susceptibles de imposición de forma separada de sus miembros. Así, el artículo 22 del CTG indica qué sujetos, resultan “responsables” cuando “ocurre” el hecho generador en algunos de estos sin personalidad jurídica, a los que no parece considerar susceptibles de imposición<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> Artículo 22. “Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

| SITUACIONES                 | RESPONSABLES   |
|-----------------------------|--|
| 1.Fideicomisos              | El fiduciario  |
| 2.Contrato de participación | El gestor, ya se éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma |
| 3.Copropiedad               | Los copropietarios   |
| 4.Sociedades de Hecho       | Los Socios   |
| 5.Sociedades irregulares    | Los Socios   |
| 6.Sucesiones indivisas      | El albacea, administradoro herederos   |

*En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.*

*Cuando en las situaciones enumeradas existan empresas propiedad de personas individuales, que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales.*

*En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable”.*

Estas dos exclusiones entran en colisión con el **régimen jurídico** de los tributos que **amplía la categoría de los contribuyentes**, por un lado, a todo el que realice el hecho generador de la OTP con independencia de si tiene derecho a trasladar la cuota del tributo a otro sujeto y, por otro lado, a los entes sin personalidad jurídica en algunos tributos concretos.

Los dos apartados siguientes analizan esta “ampliación” de la categoría de contribuyentes, de acuerdo al régimen jurídico de los tributos.

#### b) El “agente de percepción del IVA” ¿”contribuyente” o “responsable”?

El IVA es un buen ejemplo para el análisis de las **categorías subjetivas** en los **supuestos de traslación de la cuota tributaria**<sup>24</sup> y en particular para plantear las contradicciones que plantea el CTG con las leyes de los tributos a la hora de configurar al deudor de la OTP.

De acuerdo al **régimen jurídico del IVA**, la traslación de la cuota tributaria acarrea la separación de **dos obligaciones materiales diferentes** tanto por los sujetos que intervienen como por su régimen jurídico. Por un lado, la *obligación del pago del IVA a Hacienda* (OTP) nace con la realización del hecho generador (ej. venta) y los sujetos que intervienen son el sujeto activo acreedor (Hacienda) y el sujeto pasivo de la OTP a modo de contribuyente (el vendedor que también es agente de percepción). Por otro lado, la *obligación de repercusión del tributo entre particulares* -el vendedor agente de percepción y el comprador- en virtud de la cual el vendedor que es deudor de la OTP al realizar el hecho imponible tiene derecho a repercutir la cuota del IVA sobre el comprador, de ahí que sea considerado también un agente de percepción del tributo. El comprador interviene en la obligación entre particulares y está obligado a soportar la repercusión del IVA pero no responde frente a Hacienda por el pago del IVA sino frente al sujeto pasivo de la OTP (agente de percepción)<sup>25</sup>.

En suma, del análisis de la aplicación del impuesto es fácil concluir que **el empresario vendedor es sujeto pasivo de la OTP en la modalidad de contribuyente** -al realizar la venta y originar el nacimiento de la obligación- y, además es *agente de percepción* de la cuota del IVA cuando interviene en la *obligación entre particulares* al ejercer la facultad de repercutir el IVA. Por otro lado, **el comprador** no realiza el hecho generador de la OTP de manera que no está obligado de su pago frente al fisco. *No interviene en la OTP*. Únicamente interviene en la *obligación entre particulares* al satisfacer el IVA al vendedor. En consecuencia, está llamado a *soportar*

---

<sup>24</sup> Traslación entendida como repercusión tributaria o *secundum legem* en terminología de ESEVERRI MARTÍNEZ (1983) que no debe ser confundida con la traslación económica (véase en este sentido a CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Hecho imponible...(1999), pág. 267 y siguientes

<sup>25</sup> Es evidente que no se trata aquí de analizar todas las operaciones gravadas en el IVA y las diferentes posiciones subjetivas que puede provocar su aplicación sino poner de relieve la operación básica de venta en el interior del país para poner de manifiesto la consideración del *vendedor* como *contribuyente de la OTP* y, al mismo tiempo, como *agente de percepción en la obligación entre particulares* para trasladar la cuota tributaria.

*efectivamente el gravamen* a través del mecanismo de traslación del impuesto pero no es deudor frente al fisco. **No es sujeto pasivo contribuyente del IVA**<sup>26</sup>.

Por tanto, en los supuestos de traslación de la cuota tributaria (ej. IVA) **¿Quién es sujeto pasivo de la OTP**: el *empresario agente de percepción*, el consumidor obligado al pago del IVA al empresario, o los dos? La respuesta lógicamente determina quién ocupa la posición deudora del IVA frente a Hacienda y, por tanto, quién ha de responder en caso de incumplimiento. Todo ello sin perjuicio del mecanismo de traslación establecido por el ordenamiento, entre vendedor y comprador, para que el tributo lo soporte efectivamente el titular de la capacidad económica:

- El **sujeto pasivo**, deudor del pago del tributo, es el contribuyente que realiza el hecho imponible. En el caso del IVA, el *empresario que vende o presta un servicio (agente de percepción)*. Con la realización del HI es el único deudor principal frente a Hacienda. En caso de incumplimiento será el empresario, y no el sujeto que soporta efectivamente el gravamen del IVA, el que deberá abonar los intereses y/o sanciones derivadas del mismo. Es el deudor por ley, en primer lugar y en nombre propio.
- ¿Es sujeto pasivo el sujeto repercutido (*consumidor obligado al pago del IVA al agente de percepción*)? El obligado a soportar efectivamente el gravamen del IVA, a través del mecanismo de la repercusión del IVA por el empresario, **no es sujeto pasivo** porque no ocupa ninguna posición como deudor de la OTP frente al fisco, que es lo que define al sujeto pasivo de la OTP. El sujeto repercutido es el verdadero titular de la capacidad económica que soporta el gravamen del tributo. En virtud de la obligación entre particulares en la que interviene, está sujeto al pago del IVA pero *frente al sujeto pasivo de la OTP (agente de percepción)*, no frente al sujeto activo (Hacienda) de la obligación tributaria principal de pago del tributo. No forma parte de la obligación tributaria principal ni por tanto responde frente al sujeto activo (Hacienda) del tributo, y ello aunque sea el obligado a soportar efectivamente el gravamen del impuesto.

---

<sup>26</sup> El anterior artículo 31.2 de la LGT española establecía expresamente “nunca perderá su condición de contribuyente quien según la Ley deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas”, en un sentido similar, la actual LGT 2003 en el artículo 36.1 prescribe “No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa”. En este sentido, “...la repercusión del tributo opera al margen de la obligación tributaria, en el sentido de que quienes sufren su repercusión legal no tienen relación con la Hacienda Pública. El repercutido se configura en el Derecho positivo español como un obligado frente al sujeto pasivo contribuyente, pero no frente a la AT, de modo que ésta no puede dirigirse nunca contra aquél...” “Por lo demás, el repercutido tiene relación con el hecho imponible del tributo, es protagonista de las situaciones descritas en él y puede ser incluso quien ponga de manifiesto la capacidad económica que se quiere gravar y que fundamenta el tributo. Así sucede en el caso más paradigmático de repercusión...el IVA, en el cual el repercutido es el adquirente del bien o receptor del servicio, y, por tanto, protagoniza, en el sentido que se ha apuntado, el hecho imponible, y es, además, quien pone de manifiesto la capacidad económica que quiere gravar dicho Impuesto” (MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997, pág. 132 in fine y 133)



El CTG sin embargo define al **agente de percepción** como “*responsable*” y lleva al terreno de la confusión la delimitación de los sujetos que ocupan la posición del sujeto pasivo contribuyente y la de los sujetos que, eventualmente, pudieran ser terceros responsables del pago del IVA junto al sujeto pasivo de la OTP.

Entre la aplicación del IVA y la definición del agente de percepción en el CTG la contradicción es clara. El siguiente cuadro muestra de forma escueta esta **contradicción**, sobre la posición deudora frente al fisco, a partir del ejemplo de una simple venta:

|           | Aplicación del IVA   | CTG (28 y 29)                           |
|-----------|--|---|
| Vendedor  | “Contribuyente” <sup>27</sup><br>Obligación tributaria principal | “Agente de percepción”<br>“Responsable” |
| Comprador | No obligado frente al fisco en el cumplimiento de la OTP del IVA | “contribuyente”                         |

1) Del **primer párrafo del artículo 29 del CTG**, y siguiendo con el ejemplo anterior de una simple venta de un producto entre empresario-consumidor, se infiere que el CTG califica al de “*agente de percepción - responsable*” pero de acuerdo a su régimen jurídico sitúa a este sujeto como **el único obligado al pago del IVA percibido frente al fisco**: “*Efectuada la...percepción, el único responsable ante la AT por el importe...percibido es el agente de...percepción*”.

De esta forma, aunque lo califique de responsable está dejando claro que ocupa la posición de deudor principal de la OTP. No lo califica de “contribuyente” ya que no es un sujeto que realiza el hecho imponible y soporta efectivamente el gravamen (obligado por deuda propia).

Sin embargo, el problema no reside en el hecho de que decida acuñar otro término distinto de “contribuyente” para referirse al deudor de la OTP que no soporta efectivamente el gravamen al tener derecho de trasladar la cuota del tributo fuera de la relación con el fisco. En efecto, el problema está en la **decisión desafortunada** de que este **término** sea el de “**responsable**” que viene referido a aquellos sujetos que sin ser deudores principales de la OTP del tributo deben responder del mismo por haber incurrido, por ejemplo, en una conducta dolosa. En estos casos, no hay más deudor frente a Hacienda que el “contribuyente” de la OTP que realiza el hecho imponible aunque tenga derecho a trasladar la cuota tributaria. No hay un deudor principal frente al fisco diferente del agente de percepción y, en consecuencia, éste no es un responsable de la deuda del deudor principal. El deudor principal de la OTP a modo de contribuyente y el agente de percepción que traslada la cuota frente al comprador es la misma persona.

<sup>27</sup> Vid. artículo 2.6) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-32) define al “Contribuyentes” a “toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades...y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley”. Así, el hecho generador del Impuesto, por mor del artículo 3 de la Ley del IVA, es el generado entre otros, por la “venta” y “prestación de servicios”. Cohonestando ambos preceptos, el contribuyente es el sujeto que realiza la venta o la prestación de servicios en territorio nacional.

2) El segundo párrafo del artículo 29 del CTG conduce a una **confusión** mucho mayor. Al regular la situación en la que no se haya procedido a la percepción del IVA por el agente de percepción el párrafo **diferencia** claramente al **contribuyente del agente de percepción**: “la falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió...percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió...percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago”.

Una **interpretación literal** del párrafo conduce claramente a lo siguiente: el comprador es el **contribuyente** del IVA que ocupa la posición deudora frente a Hacienda y el vendedor es el **agente de percepción** que se constituye en **responsable** de la deuda del contribuyente frente a Hacienda. **Hacienda podrá dirigirse contra cualquiera de los dos**: contra el contribuyente al ser el deudor principal de la OTP y contra el responsable que debió efectuar la percepción del tributo.

Dado que la aplicación del IVA deja claro que el sujeto pasivo deudor del pago del impuesto es el contribuyente realizador del hecho imponible –vendedor y agente de percepción-, una **interpretación sistemática** conduce, en mi opinión, a las siguientes conclusiones sobre este párrafo:

- En el caso del IVA, el término “responsable” acuñado por el CTG para calificar al **agente de percepción** está indicando que éste es **sujeto pasivo de la OTP pero que no soporta efectivamente el gravamen** al trasladar la cuota a otro sujeto (obligado por deuda ajena), de ahí que lo diferencia del contribuyente que realiza el hecho imponible y que, además, soporta efectivamente el gravamen fuera de la relación con el fisco. En aplicación del IVA el único deudor de la OTP es el vendedor que realiza el hecho generador (la venta) sin perjuicio de convertirse también en agente de percepción del IVA frente al comprador que viene obligado a soportar efectivamente el tributo fuera de la relación con Hacienda. **En aplicación del IVA nacen dos obligaciones con sujetos y regímenes diferenciados**: la OTP (Hacienda y contribuyente –vendedor-) y la obligación de repercusión entre particulares (agente de percepción –vendedor- y el obligado a soportar la repercusión –comprador-).
- En puridad, el **supuesto de responsabilidad del agente de percepción, junto con el contribuyente**, parece **más pensado** para aquellos agentes de percepción que no realizan el hecho imponible de los tributos sino que son **agentes de percepción autorizados a cobrar impuestos por cuenta de la AT**. El artículo 28 CTG define dos modalidades de agentes de percepción y la figura del responsable agente de percepción que responde frente al fisco junto al contribuyente, que es sujeto distinto, únicamente tiene sentido cuando se trata de un auxiliar de recaudación respecto de las deudas del contribuyente. En el caso del IVA la categoría de contribuyente y de agente de percepción concurre en la misma persona (empresario vendedor) aunque referido a obligaciones diferentes (obligación tributaria principal frente al fisco y obligación entre particulares que tiene por objeto la traslación de la cuota tributaria del IVA al comprador).



— Quizá el legislador está ofreciendo a la AT la posibilidad de exigir el pago del IVA al obligado a soportar el IVA (comprador) que no es el deudor principal del IVA frente al fisco cuando el agente de percepción no cumple con su obligación de repercutir el IVA.

### c) Los entes sin personalidad jurídica ¿"contribuyentes"?

El problema que se plantea con una entidad sin personalidad jurídica es evidente **¿puede ser considerado titular de la capacidad económica** o, lo que es lo mismo, sujeto que realiza un hecho imponible indicativo de capacidad económica?

No es fácil afirmar que, por ejemplo, una comunidad de bienes, tenga "**capacidad jurídica tributaria**, en cuanto aptitud para ser sujeto de los derechos y obligaciones que integran el tributo"<sup>28</sup>. En efecto, cuando una colectividad de sujetos actúa sin personalidad jurídica no es tarea fácil establecer que, a diferencia del derecho privado, en el ámbito tributario, dicha colectividad pueda ser un sujeto que realiza el hecho imponible de un tributo y que en consecuencia puede ser un sujeto pasivo de una sola obligación tributaria principal. Esta problemática fue ampliamente debatida por la doctrina italiana y española y actualmente es una cuestión superada afortunadamente, sin perjuicio de los nuevos interrogantes que se plantean en la actualidad<sup>29</sup>.

Actualmente, **los sistemas tributarios** en muchos casos posibilitan que los **entes sin personalidad jurídica** se erijan en **sujetos pasivos** en tanto que son susceptibles de realizar del hecho imponible. Dos notas presiden siempre esta consideración:

<sup>28</sup> MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2012, pág. 262; De acuerdo a esta afirmación, los autores recuerdan los trabajos sobre la **teoría normativa de la personalidad** con ANTONINI y LAVAGNA, en Italia, o CORTÉS DOMINGUEZ y SAINZ DE BUJANDA, en España, y cuyo epígono fue KELSEN, que venían a afirmar que "**la ley puede operar el reconocimiento de sujetos atípicos o de sujetos colectivos distintos a las personas jurídicas...no habiendo obstáculos en admitir que dicha realización puede llevarse a cabo por entes unitariamente considerados que no tienen personalidad jurídica, según argumentara CORTÉS DOMINGUEZ. Pero para que la ley tributaria configure tales sujetos, habrán de estar reconocidos previamente como sujetos de derecho por el ordenamiento general**, lo que implica no sólo cotitularidad entre sus miembros respecto a un bien o aun derecho, sino –como precisa SAINZ DE BUJANDA– que se manifieste al exterior con una apariencia unitaria, de modo que se genere una sola relación jurídica y no varias, como ocurriría si se tratara de supuestos de mera solidaridad entre sujetos".

<sup>29</sup> Superado por la doctrina y por la norma el interrogante sobre la posibilidad de imposición como ente diferenciado de sus miembros a una entidad carente de personalidad jurídica (incorporado al dato normativo español desde 1963), en el momento actual también existen otros interrogantes acorde a los nuevos tiempos. Por ejemplo, en palabras de PEREZ ROYO, "*Un problema presente en cualquier sector del ordenamiento es el de los entes carentes de personalidad jurídica, como comunidades de bienes, herencias yacentes, sociedades irregulares, etc. Este problema, que es un clásico en los estudios jurídicos, adquiere dimensiones acrecidas en el presente con la proliferación, incluso por mandato legal, de organizaciones con el mismo sustrato de una sociedad, pero a la que la propia Ley configura de manera expresa como carente de personalidad. Ejemplo: los fondos de inversión y muchas otras figuras del ámbito mercantil. En vano se buscará, sin embargo, una referencia general a este tipo de situaciones en el Código de Comercio. No sucede así en el ámbito tributario*" (PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 2010, pág. 156).

- Es la **Ley**, la norma que puede reconocer la existencia de una entidad sin personalidad jurídica como sujeto pasivo de un tributo.
- Estas entidades deben constituir patrimonios diferenciados, o como reza la dicción de la normativa guatemalteca, después de realizar una enumeración en el artículo 12 del IAL, “*las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas*”. En todo caso, la Ley codificadora de los tributos debería establecer los criterios básicos que deben concurrir en este tipo de entes para ser susceptibles de imposición. Por tanto, si el legislador incluye en el **ámbito subjetivo del hecho imponible** a los entes sin personalidad jurídica, éstos serán sujetos pasivos de la obligación tributaria principal sin que sus miembros lo sean.

En suma, en los sistemas tributarios, los entes sin personalidad jurídica pueden ser sujetos pasivos, siempre que la Ley del tributo los incluya en la posición subjetiva de la realización del hecho imponible. Es la Ley el instrumento que determina quiénes pueden ser contribuyentes del tributo en cuestión y, por tanto, habrá que estar a lo establecido en las leyes de los tributos para ver si el sistema tributario contempla esta posibilidad<sup>30</sup>.

En el Derecho tributario guatemalteco, el primer interrogante es el siguiente: de acuerdo al sistema tributario de Guatemala ¿puede una entidad sin personalidad jurídica ser considerada sujeto pasivo de un tributo?

Las **consecuencias jurídicas** ante una respuesta afirmativa o negativa varían considerablemente:

- Si la respuesta es **afirmativa** -de manera que por ejemplo una comunidad de bienes puede ser considerada sujeto pasivo de un tributo- el ente sin personalidad jurídica es susceptible de realizar el hecho imponible y de ser gravado como ente diferenciado de sus miembros. De la realización del hecho imponible por el ente nace **una obligación tributaria cuyo sujeto pasivo contribuyente es exclusivamente la comunidad de bienes**. La administración tributaria únicamente podrá dirigirse contra el sujeto pasivo de la obligación, que es la comunidad de bienes, sin perjuicio de los supuestos de responsabilidad o sucesión del tributo.

En consecuencia, *los integrantes del ente* sin personalidad jurídica que la conformen no realizan el hecho generador de la obligación tributaria. No son contribuyentes de la obligación tributaria. *Únicamente* pueden ocupar la posición deudora del tributo en el caso de la que la Ley prevea un supuesto de *responsabilidad y/o sucesión* pero *no* serán en ningún caso *sujetos pasivos* del tributo.

- Si la **respuesta es negativa** los entes sin personalidad jurídica, con independencia de que se entienda verificado o no el hecho imponible sobre dicho ente, no son susceptibles de

---

<sup>30</sup> La consideración de sujetos autónomos susceptibles de imposición separada de sus miembros acarrea un régimen jurídico totalmente diferenciado. A modo de ejemplo, véanse las Sentencias del Tribunal Supremo español de 1 de octubre de 1994 (RJ 1994\7557) y de 16 de junio de 1997 (RJ 1997\5656) en las que se plantean, entre otros, problemas sobre la consideración de sujeto pasivo de una comunidad de propietarios en el ámbito de las tasas de alcantarillado y la aplicación de la prescripción en situaciones de copropiedad.

imposición de acuerdo al sistema tributario y, por tanto, *no se erigen en sujetos diferenciados* de sus integrantes a los efectos de concretar sujeto pasivo del tributo. Se entiende que todos los miembros son realizadores del hecho imponible y generan ***tantas obligaciones tributarias principales como miembros integren la entidad sin personalidad jurídica***. Así, habrá tantos sujetos pasivos contribuyentes como miembros de la entidad.

La respuesta en el **derecho tributario guatemalteco** no es pacífica.

— De acuerdo con una ***interpretación estricta*** de los ***artículos 21 y 22 del CTG***, se excluye de la categoría de contribuyentes a las situaciones tales como fideicomisos, copropiedad, sucesiones indivisas, sociedades irregulares, y otros entes *sin personalidad jurídica*. Así, se admite la posibilidad de que ocurra el hecho generador en cualquiera de estas situaciones pero ***no se prevé*** que dicho ente sea susceptible de imposición separada de sus miembros, esto es, ***que pueda ser considerado sujeto diferenciado de sus miembros*** y, en particular, el sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.

En estos casos, por mor del artículo 22 del CTG, “serán responsables del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales, los sujetos...” que indica expresamente según el tipo de ente sin personalidad jurídica.

— Ahora bien, esta interpretación entra en conflicto con el régimen jurídico de los tributos que, en muchos casos, incluyen en el ámbito subjetivo del hecho imponible a los entes sin personalidad jurídica. Por tanto, una ***interpretación conjunta*** de los preceptos 21 y 22 del CTG y de las leyes de los tributos concluye con una respuesta rotundamente afirmativa a consideración de los ***entes sin personalidad jurídica*** como entes ***susceptibles de imposición autónoma siempre que el tributo lo configure como contribuyente*** del mismo.

Entre los **argumentos** a favor de esta interpretación:

En primer lugar, la mayor parte de **impuestos que gravan la renta**<sup>31</sup> incluyen expresamente entre los **contribuyentes** a los entes sin personalidad jurídica:

**1) El Impuesto sobre actividades lucrativas** (artículo 12 Decreto 10-2012) en el que, después de incluir expresamente a los entes entre los contribuyentes del impuesto<sup>32</sup>, enumera de forma ejemplificativa las modalidades de entes susceptibles de imposición:

“Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios

<sup>31</sup> También otros impuestos indirectos como el Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestre (artículo 110 del Decreto 10-2012) incluyen entre los contribuyentes a los entes sin personalidad jurídica. La referencia a los impuestos sobre la renta no es expresiva de todas las manifestaciones de entes como contribuyentes sino un gran ejemplo positivo del estado de la cuestión en el sistema impositivo guatemalteco.

<sup>32</sup> El artículo 12 del Decreto 10-2012 regula los sujetos pasivos del Impuesto sobre actividades lucrativas: “son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título”.

hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas”.

**2) El Impuesto sobre rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital** (artículo 85 Decreto 10-2012), en el que además de describir los tipos de entes que entran en la categoría subjetiva de contribuyente<sup>33</sup>, y de responsable como agente de retención, apunta de forma separada a los sujetos que, en calidad de representación de dichos responden ante la Administración tributaria:

“...Quienes deben cumplir con las obligaciones tributarias formales y materiales de estos entes o patrimonios, serán los señalados en el artículo 22 del Código Tributario y los que legalmente representan a los mismos”.

**3) El impuesto sobre rentas de no residentes** (artículo 98 del Decreto 10-2012) califica también como contribuyentes, junto a las personas individuales y jurídicas no residentes, a los “...entes o patrimonios no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior”.

En suma, el régimen jurídico tributario de estos tributos guatemaltecos deja meridianamente claro que un ente sin personalidad jurídica puede ser sujeto pasivo en sentido estricto del tributo en la modalidad de contribuyente, a diferencia de los componentes del mismo que no tienen la condición de contribuyentes y que no responden frente al fisco del cumplimiento de las obligaciones tributarias, al menos en calidad de **sujetos pasivos de la obligación tributaria principal**. El ente es el que realiza el hecho imponible y el que ocupa la posición deudora del tributo en primer lugar en calidad de contribuyente.

En segundo lugar, el ordenamiento jurídico también les otorga a los entes sin personalidad jurídica la capacidad para ser **agentes de retención**, como por ejemplo contempla el artículo 86 del Decreto 10-2012 que regula a los responsables como agentes de retención del Impuesto sobre rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital: “*actúan y son responsables como agentes de retención de las rentas gravadas a que se refiere este título, los siguientes: 1. Las personas que lleven la contabilidad...4. Los fideicomisos, contratos en participación...y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas*”.

En tercer lugar, también existen elementos normativos del **CTG** que alientan esta interpretación. En particular, el **artículo 22**: 1) Admite expresamente que los entes sin personalidad jurídica pueden realizar el **hecho imponible**<sup>34</sup>; 2) prevé la **inscripción de dichas entidades** por la

<sup>33</sup> El artículo 85 del Decreto 10-2012 incluye también entre los sujetos pasivos contribuyentes del Impuesto sobre la renta de capital, ganancias y pérdidas de capital a los “...entes o patrimonios sin personalidad jurídica, residentes en el territorio nacional, que obtengan rentas gravadas en el presente título. Para los efectos de este título, se consideran entes o patrimonios...” los mismos que los descritos en el artículo 12 con ocasión del impuesto sobre actividades lucrativas.

<sup>34</sup> El artículo 22 del CTG comienza afirmando esta posibilidad: “Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran,...”

Administración tributaria cuando lo soliciten los miembros de las mismas<sup>35</sup>; 3) Se remite a la Ley tributaria para el establecimiento del *régimen jurídico concreto que evite una doble o múltiple tributación*, reconociendo implícitamente el gravamen que de forma separada puede soportar el ente sin personalidad jurídica cuando sea contribuyente de un tributo. Además, otros preceptos equiparan personas jurídicas y entes sin personalidad jurídica bajo la rúbrica de “entes colectivos”. Por ejemplo, el artículo 113 del CTG atribuye el cumplimiento de los deberes formales de los entes colectivos al representante legal, en el caso de personas jurídicas y a las personas descritas en el artículo 22 cuando se trata de entes sin personalidad jurídica contribuyentes de los tributos<sup>36</sup>.

En conclusión, la disyuntiva entre responder que los entes no pueden ser contribuyentes (en aplicación de la definición legal de contribuyente en el artículo 21 CTG) o que los entes pueden ser contribuyentes cuando una Ley así lo establezca (como ocurre con algunos impuestos como los mencionados sobre la renta), debe decantarse por esta última.

Una *definición legal* que excluye de la consideración de contribuyente a los entes sin personalidad jurídica, como la contenida en el artículo 21 del CTG, *no resulta conciliable con el régimen jurídico concreto de los tributos*, cuya dicción prevé expresamente que los entes sin personalidad jurídica pueden ser contribuyentes de los tributos como sujetos diferenciados de sus miembros. El conflicto se resuelve a favor del régimen jurídico que es la norma que contiene un mandato jurídico, a diferencia de la definición legal contenida en el artículo 21 del CTG.

Una vez asentada la afirmación de que -a pesar de la ausencia de mención expresa en la definición legal de la categoría subjetiva de “contribuyente”- en el sistema tributario guatemalteco los entes sin personalidad jurídica pueden ser contribuyentes de la obligación tributaria principal de un tributo, siempre que lo establezca la ley propia del tributo, procede ahora responder a un **segundo interrogante: ¿qué posición subjetiva ocupan los integrantes de un ente sin personalidad jurídica que es contribuyente de un impuesto?** En caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias del ente sin personalidad jurídica ¿puede el fisco dirigirse contra los integrantes de la entidad? esto es **¿ocupan alguna posición deudora frente al fisco?** Y si es así **¿en calidad de qué?** ¿de sujetos pasivos?, ¿de meros representantes del sujeto pasivo que es únicamente el ente sin personalidad jurídica? ¿o de auténticos responsables tributarios con derecho a reembolso frente a la entidad en caso de satisfacer el pago del tributo?

La condición de contribuyente atribuida por la ley del tributo a un ente sin personalidad jurídica excluye la posibilidad de considerar a otro sujeto distinto contribuyente de la misma obligación tributaria. Partiendo del ejemplo de una comunidad de bienes contribuyente de un tributo, los miembros no realizan el hecho generador de la obligación. No tienen la consideración de

<sup>35</sup> Vid. artículo 120 del CTG sobre la inscripción de “contribuyentes” y “responsables”.

<sup>36</sup> Artículo 113. “Cumplimiento de deberes por los entes colectivos. Están obligados al cumplimiento de los deberes formales de los entes colectivos:

1. En el caso de las personas jurídicas, los representantes legales con facultades para ello.
2. En el caso de los contribuyentes a que se refiere el artículo 22, de este código, los responsables enumerados en el mismo”.

contribuyente frente al fisco. Ante un incumplimiento de la obligación tributaria, por parte de la entidad, el fisco ha de exigirle el pago a ésta que es la que ocupa la posición deudora principal en calidad de sujeto pasivo contribuyente del tributo. Los efectos son los mismos que cuando se trata de una persona jurídica y los socios que la conforman. Estos no son contribuyentes del impuesto ni responden por las deudas de la sociedad en calidad de contribuyentes. Todo ello sin perjuicio de responder en calidad de representante, responsable, sucesor u otra categoría subjetiva de la relación jurídico-tributaria.

En consecuencia, al igual que ocurre con las personas jurídicas, es necesario concretar cuando otros sujetos que la conforman y/o gestionan pueden ocupar también la posición deudora respecto de las deudas pendientes del contribuyente y qué régimen jurídico es de aplicación. En particular, se trata de analizar los supuestos de **representación o del tercero responsable**, en el que puede incurrir el miembro o gestor del ente sin personalidad jurídica que se erige en contribuyente de un tributo.

El artículo 22 del CTG prescribe: “Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, **serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales**, los sujetos que en cada caso se indica: el fiduciario (fideicomisos), el gestor (contrato de participación), los copropietarios (copropiedad), los socios (sociedades de hecho y sociedades irregulares), el albacea, administrador o herederos (sucesiones indivisas).

“...” “...En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable”.

El régimen jurídico del representante y del tercero responsable es totalmente diferente y requiere esclarecer en cada caso la condición subjetiva que ocupa el sujeto en la relación jurídica. La lectura del artículo 22 del CTG ofrece, a mi juicio, **dos interpretaciones posibles**:

— De un lado, una **primera interpretación literal y estricta** de la frase “*la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable*” lleva a establecer que los sujetos a los que menciona el artículo 22 son **auténticos responsables**. Así, por el mero hecho de ser algunos de los sujetos mencionados en el artículo 22 (miembros o gestores de la entidad) la ley extiende la posición deudora del ente contribuyente a estos, de forma que, en caso de incumplimiento por este, estos “Responsables” responden junto al deudor principal, sin perjuicio del derecho de reembolso frente a la entidad. Lógicamente, aunque no hable del derecho de reembolso el artículo 22 del CTG, la figura del responsable es un tercero que la ley coloca al lado del deudor principal sin perjuicio del derecho de reembolso. Además, es lógico que no hable del derecho de reembolso puesto que la redacción del artículo 22 está más pensada para los supuestos en los que el ente sin personalidad jurídica no es contribuyente del tributo sino sus miembros.

En este contexto hermenéutico, la expresión normativa a la que se ha hecho referencia vendría a concretar que el ***alcance de la responsabilidad sería distinto en función de la existencia de dolo***. Con carácter general responsabilidad personal limitada al importe (“monto”) de los ingresos o bienes y, excepcionalmente, responsabilidad ilimitada cuando concorra dolo. En los dos casos, el



responsable responde con su propio patrimonio aunque el alcance puede ser limitado (*solidaridad impropia*) o ilimitado (*solidaridad*). Así, por ejemplo, el albacea de la mortal respondería con su propio patrimonio por las deudas pendientes del ente de forma limitada (hasta el importe correspondiente a los ingresos o bienes de la mortal) o ilimitada en caso de que actúe con dolo.

— Sin embargo, a mi modo de ver, la interpretación del artículo 22 debe tomar en cuenta más elementos de juicio como es la confusión terminológica del uso de “responsable” que no siempre viene referido al tercero que en garantía del pago del deudor principal la ley lo sitúa junto al mismo, sin perjuicio del derecho de reembolso. En este sentido, la correcta **interpretación acoge dos categorías subjetivas** para los sujetos que menciona en el artículo 22 del CTG: con carácter general, la condición de **mero representante** en el cumplimiento de las obligaciones de los entes sin personalidad jurídica, de manera que no responde con su propio patrimonio de forma limitada sino con el patrimonio del ente, contribuyente del tributo, al que representa (“la responsabilidad se limita al monto de los ingresos y bienes gravados...”) y con carácter excepcional la categoría de **tercero responsable** que responde de las deudas de la entidad con su propio patrimonio de forma ilimitada **cuando incurra en dolo**.

Por tanto, cuando una entidad es contribuyente de un tributo, los sujetos mencionados en el artículo 22 son **meros representantes que actúan en nombre ajeno**. El sujeto pasivo y deudor principal de la obligación tributaria es la entidad y sus miembros o gestores son los “*encargados*” o *responsables*, en sentido amplio, de su inscripción y de que la entidad cumpla con sus obligaciones materiales y formales. Estos sujetos no forman parte de la posición deudora de la OTP que nace por la realización del HI por el ente en cuestión. De hecho, la afirmación “*la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados...*” parece dar a entender que como gestor de la entidad responde frente al fisco con los bienes que administra, no con su patrimonio personal. Por tanto, una **actuación en nombre y por cuenta del sujeto pasivo que es el ente sin personalidad jurídica**. En estos casos, no es posible que la AT se dirija contra los miembros de una entidad para exigir el pago del tributo. El **único deudor frente a Hacienda es la entidad**, como contribuyente del tributo.

Ahora bien, con carácter excepcional establece un supuesto de verdadera **responsabilidad tributaria**: en caso de **dolo** por parte de los sujetos mencionados en el artículo 22, éstos responderán con su patrimonio personal (“en todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable” artículo 22 in fine). Cuando concorra dolo, el sujeto responderá de las deudas pendientes de la entidad con todo su patrimonio y de forma ilimitada.

#### d) Conclusiones en torno a la definición legal de “contribuyente” en el CTG

La definición legal de contribuyente recogida en el artículo 21 del CTG es **coherente** desde la óptica del **titular de la capacidad económica**. Es un “obligado por deuda propia” en tanto que coincide el realizador del hecho imponible con el sujeto que soporta efectivamente el gravamen.

Sin embargo, **no resulta coherente** la definición legal con la categoría subjetiva que ocupa la **posición deudora principal de la OTP** frente al fisco:

- Y ello porque, de acuerdo a la noción de “obligado por deuda propia” excluye a los sujetos que realizan el HI pero que trasladan la cuota tributaria a otros sujetos ajenos a la relación con el fisco. Así, en el IVA no considera contribuyente al realizador del hecho imponible que paga al fisco la OTP pero que tiene derecho a repercutir el gravamen a otro sujeto, en el marco de una relación distinta de la OTP.
- Además, tampoco es conciliable la definición legal con la posición deudora de la OTP cuando se trata de entes sin personalidad jurídica. Como se ha puesto de relieve, el artículo 21 excluye de los contribuyentes a estos entes colectivos frente a la inclusión expresa en la condición de contribuyente que contemplan varios impuestos guatemaltecos.

Por tanto, una **definición legal del “contribuyente” conciliable con la categoría subjetiva del “contribuyente” de los tributos guatemaltecos** debería recoger los siguientes caracteres distintivos de este instituto subjetivo de la relación jurídico-tributaria:

- El contribuyente, como **realizador del hecho imponible**, está obligado al cumplimiento de la OTP y a las demás inherentes a la misma.
- No pierde la condición de sujeto pasivo el contribuyente con **derecho a trasladar la cuota tributaria** (ej. agente de percepción en el CTG)
- Los **entes** sin **personalidad jurídica**, en tanto que constituyan una unidad económica o patrimonial susceptible de imposición, pueden ser contribuyentes, siempre que así se establezca en las Leyes Tributarias

En suma, de acuerdo al régimen jurídico de los tributos, es sujeto pasivo de la OTP a título de “contribuyente” toda persona física, jurídica o ente sin personalidad jurídica que, de acuerdo a la normativa tributaria, realice el hecho imponible del tributo, con independencia de si tiene derecho a repercutir la cuota tributaria a otros obligados.

### 2.3. Sujeto Pasivo: “Sustituto” (desplazamiento, por Ley, del contribuyente)

#### a) El sustituto en el derecho tributario guatemalteco. Supuesto de la factura especial.

El análisis del sujeto pasivo en sentido estricto, o deudor principal de la OTP frente al fisco, no acaba en el estudio de la categoría del “contribuyente” que realiza el hecho imponible y viene obligado al pago de la obligación tributaria principal. Es evidente que, por regla general, el obligado al pago del tributo es aquel que ha realizado el hecho generador de la obligación tributaria. Sin embargo, **en muchos sistemas tributarios, por razones de agilidad y efectividad de aplicación del tributo, el legislador sitúa como sujeto pasivo de la OTP a un sujeto que no realiza**

**el hecho imponible y que desplaza al contribuyente**<sup>37</sup> y se coloca en su lugar en el cumplimiento de las obligaciones tributarias frente a Hacienda. Todo ello sin perjuicio del derecho de reembolso de este sujeto “**sustituto**” frente al contribuyente sustituido.

La **sustitución** del contribuyente puede ser **con retención o con repercusión**. En la sustitución con retención, el sustituto es el agente de retención que por la vía de la retención definitiva sustituye al contribuyente en el cumplimiento de la OTP. En la sustitución con repercusión, el sustituto es un sujeto que por su relación con el contribuyente ofrece mayores posibilidades de pago del tributo de este. Por ejemplo, un representante fiscal de un no residente al que la ley le atribuya la condición de único obligado al pago del tributo, de manera que desplaza al contribuyente no residente, sin perjuicio del derecho de reembolso del representante frente al contribuyente<sup>38</sup>.

La mención expresa de esta categoría subjetiva no aparece en el Código tributario guatemalteco ni en las leyes de los tributos. Sin embargo, el análisis de los deudores de las OTP regulados en el derecho guatemalteco lleva a afirmar que sí existen supuestos de sustitución en el derecho tributario guatemalteco y es necesario concretar la definición y caracteres de este instituto subjetivo para terminar el análisis de los sujetos que ocupan, en primer lugar, la posición deudora frente al fisco de la obligación tributaria principal. Ante la **ausencia de definición legal**, la **construcción dogmática del “sustituto”** ha de realizarse necesariamente de la mano del **régimen jurídico** establecido.

Sirva de ejemplo el caso de las **facturas especiales**. En estos supuestos, el *contribuyente* que realiza el hecho imponible del **impuesto sobre actividades lucrativas** es el *vendedor o prestador de servicios* que, de acuerdo a lo establecido en el artículo 10 del Decreto 10-2012, es el que obtiene la renta proveniente de actividades lucrativas. Sin embargo, ¿qué relación tiene el realizador del hecho imponible con el fisco en caso de facturas especiales? Ninguna. El **artículo 16 del Decreto 10-2012** desplaza al verdadero contribuyente de toda obligación de pago del tributo frente al fisco. Será el **agente de retención** el que **sustituye al contribuyente** en el cumplimiento de la OTP y las demás inherentes a ella. En caso de incumplimiento el fisco no puede acudir contra el “contribuyente” sino exclusivamente contra el agente de retención que la ley sitúa como sustituto del contribuyente, mediante el *mecanismo de la retención definitiva a través de la factura especial*<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> La sustitución es un “tipo concreto de colaboración aunque el origen y finalidad de cada figura es distinto” (CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 14ta edición, 2010, pág. 175)

<sup>38</sup> “...dos modalidades de sustitución tributaria, con retención y con repercusión, siendo estos dos mecanismos la manera en que el sustituto se resarce con cargo al contribuyente del ingreso que ha de efectuar a la Administración financiera”; “respecto a la primera modalidad (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 9ª edición, 1998, pág. 355)

<sup>39</sup> El artículo 16 del Decreto 10-2012 establece expresamente que aquellos obligados a emitir facturas especiales por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios de acuerdo con la Ley del IVA, deberán retener con carácter de pago definitivo el Impuesto sobre la Renta, aplicando el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado sobre los Ingresos de Actividades Lucrativas, sin incluir el Impuesto sobre el Valor Agregado...”

En este estado de cosas, este apartado tiene por objeto, por un lado, delimitar al sujeto pasivo en la modalidad del *sustituto* y, por otro, concretar las diferentes posiciones subjetivas que un *agente de retención* puede ocupar en la aplicación de los tributos.

## b) Definición y caracteres del sustituto

De acuerdo al **régimen jurídico guatemalteco** previsto para los casos de sustitución, en particular el supuesto de la retención definitiva a través de la factura especial, es posible definir al sustituto como lo hacen los sistemas tributarios que regulan expresamente esta categoría subjetiva. Así, el **sustituto es una modalidad de sujeto pasivo** (deudor de la OTP frente al fisco) **que, por imposición de la Ley, desplaza al contribuyente** (realizador del HG de la OTP) **en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, así como en las obligaciones formales inherentes a la misma, sin perjuicio del derecho del reembolso**, ya que no es titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el gravamen del tributo.

Los **caracteres del sustituto**, que lo diferencian del resto de categorías subjetivas y que le atribuyen una naturaleza y un régimen jurídico distinto, son los siguientes:

1. **Como sujeto pasivo** que desplaza al contribuyente en la **OTP<sup>40</sup>**, la jurisprudencia española ha señalado tres características propias del sustituto que son extrapolables perfectamente al derecho guatemalteco:
  - **Tiene las mismas obligaciones que el contribuyente.** Es un obligado al cumplimiento de la OTP y de las demás obligaciones formales inherentes a la misma.
  - Es el **único sujeto vinculado ante la HP** en el cumplimiento de dichas obligaciones. El sustituto “sustituye” al **contribuyente**, desplazándolo y colocándose en su lugar. En consecuencia, el fisco no puede reclamar del contribuyente el pago del tributo sino del sustituto al que la Ley coloca en su lugar.
- El sustituto lo es por **imposición de la Ley**. De acuerdo al principio de indisponibilidad de los elementos de las obligaciones tributarias<sup>41</sup>, el deudor del tributo frente al fisco no puede establecerse por acuerdo entre particulares (17.5 LGT<sup>42</sup>). El sustituto no realiza el HI del tributo, sino el **presupuesto de hecho de la sustitución**, que generalmente guarda relación con aquél y, que origina el nacimiento de la sustitución (desplazamiento del contribuyente en el cumplimiento de la OTP y demás inherentes a la misma).

<sup>40</sup> Como afirma ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (“Las posiciones subjetivas...”, página 850), no es completamente cierto que la figura del sustituto se coloque a *todos los efectos* en lugar del contribuyente, pues sin ir más lejos, el procedimiento de comprobación tributaria debe sustanciarse frente al contribuyente y no ante quien le sustituye, limitándose por ello sus deberes de prestación a declarar e ingresar el montante del tributo como si del contribuyente se tratase.

<sup>41</sup> Vid. artículo 15 del CTG “preeminencia de la obligación legal sobre la contractual...”

<sup>42</sup> Ap. 5 renumerado por disp. final 1.3 de Real Decreto-ley núm. 20/2011, de 30 de diciembre. RCL\2011\2553. Su anterior numeración era ap. 4.

2. **En la relación del sustituto frente al contribuyente sustituido.** El sustituto tiene una **acción de regreso** frente al sustituido, salvo que la Ley establezca otra cosa. Esto es lógico, ya que el sustituido es el contribuyente titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el tributo. En el caso de la sustitución con retención, la retención constituye sin duda esta acción de regreso<sup>43</sup>.
3. **El presupuesto de hecho de la sustitución es distinto pero dependiente del hecho imponible de la OTP.** Para que se ponga en marcha el mecanismo de la sustitución es necesaria la realización por el sustituto del presupuesto de hecho de la sustitución. Es en este momento en el que se produce el desplazamiento del contribuyente en la posición pasiva del tributo frente al fisco. En todo caso, el presupuesto de hecho de la sustitución no coincide con el hecho imponible pero es dependiente del mismo. En efecto, el presupuesto de hecho de la sustitución precisa, en primer lugar, de la realización del HI que origina la OTP y, en segundo lugar, de la realización del presupuesto específico de la sustitución regulado por el legislador<sup>44</sup>.

Como ha puesto de relieve el Tribunal Supremo español: “La estructura jurídica del tributo se desdobra, previendo un HI del que surge la obligación para su realizador, que es contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto fáctico de la sustitución, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el sustituto, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la relación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el sustituto”<sup>45</sup>.

### c) Críticas a la inclusión del agente de retención en los supuestos de responsabilidad

La **ausencia**, en el CTG, de la **definición legal de sustituto** del contribuyente como sujeto pasivo de la OTP provoca, sin duda, **grandes confusiones en la aplicación del tributo**, máxime cuando el propio sistema tributario regula supuestos de sustitución, como la retención definitiva efectuada

<sup>43</sup> “El sustituto no manifiesta nunca la capacidad económica que pretende ser gravada y, en atención a ello, la Ley debe arbitrar siempre la posibilidad del sustituto de resarcirse del pago de la deuda tributaria, ya sea por el mecanismo de la retención,...., o de la repercusión...” (MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997, pág. 132)

<sup>44</sup> Como afirman los autores, como modalidad de sujeto pasivo al que son trasladables las características de éste, el “sustituto del contribuyente *está en relación con la conducta descrita en el hecho imponible*, es decir, protagoniza o participa en sentido amplio en la realización del supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria...” (MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997, pág. 131 in fine.

<sup>45</sup> **Sentencia del Tribunal Supremo** de 18 de febrero de 1995, Fto Jco tercero (en Westlaw RJ\1995\1519). Sobre las **diferencias contribuyente y sustituto** ver también del Tribunal Supremo: STS 12 de mayo de 1992 (RJ 1992\3975); STS de 5 de diciembre de 1996 (RJ 1996\9107); STS 20 de noviembre de 2000 (RJ 2001\955) y STS 16 de mayo de 2003 (RJ 2003\5562). De la Audiencia Nacional véase la SAN de 24 de abril de 1995 (JT 1995\492). Sobre el declive de la figura del sustituto en el sistema tributario español véase CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencia)*, Lex Nova, 1999, páginas 237 a 241

por el agente de retención en los casos de la factura especial regulados en el ordenamiento jurídico guatemalteco (vid. el mentado artículo 16 Impuesto sobre actividades lucrativas).

Esta confusión es palmaria en el análisis del **agente de retención** en el ordenamiento jurídico. La **aplicación del tributo** muestra claramente que un agente de retención es susceptible de ocupar diferentes posiciones subjetivas<sup>46</sup> y, por tanto, **no puede reconducirse exclusivamente a la consideración de “responsable”** como hace el CTG. Como ya se ha puesto de manifiesto, la intención del legislador de considerarlo “responsable”, por ser un sujeto que paga una deuda que efectivamente soporta otro sujeto distinto (“obligado por cuenta ajena”), tiene por finalidad distinguir los sujetos que soportan efectivamente el gravamen de los que no lo hacen. Sin embargo, la ausencia de una clasificación subjetiva de acuerdo a la obligación tributaria en la que interviene, y la posición subjetiva que ocupa, provoca grandes confusiones a la hora de concretar a quién ha de dirigirse el fisco en caso de incumplimiento y con qué alcance.

En este sentido, el régimen jurídico de los tributos pone de relieve que el agente de retención puede ocupar diferentes categorías subjetivas<sup>47</sup>, de manera que no puede quedar reducido a un

---

<sup>46</sup> Como se ha puesto de relieve, sin perjuicio de la posible consideración de responsable de otro obligado tributario, el agente de retención puede ser un “**retenedor**” de la obligación del pago a cuenta o un auténtico “**sustituto**” del contribuyente. En este sentido, siguiendo la opinión de una gran parte de la doctrina y de los textos legales, pese a las analogías entre retención e ingreso a cuenta y sustitución **no es posible considerar que estamos ante el mismo instituto jurídico**: “...el retenedor a cuenta continúa sujeto a los mismos tres deberes que el sustituto, retener, declarar e ingresar la retención. Pero la diferencia radical es que no se opera con el mecanismo de la retención ni con el del ingreso a cuenta el desplazamiento del contribuyente de la relación tributaria, sino que éste continúa vinculado ante la Administración a presentar su autoliquidación y, en su caso, a ingresar el importe correspondiente de la obligación tributaria. Por ello, más que eliminarse la relación tributaria con el contribuyente para establecerse exclusivamente con el sustituto, en los casos de retención en ingreso a cuenta se mantiene la primera, añadiéndose una segunda con el pagador. Esta última tendrá por objeto el importe de la retención a cuenta o el ingreso procedente, que, por tanto, queda excluido del ámbito de aquella. Pero subsisten estas dos relaciones tributarias, con diferente objeto y diferente obligado, correspondiendo ambas a un mismo tributo que conjuntamente integran” (MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 9ª edición, 1998, pág. 355”).

<sup>47</sup> En el ordenamiento español, por un lado se utilizaba el término “**sustituto**” y, por otro, con la entrada en vigor de las Leyes 44/1978 del IRPF y 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades, se regula “**la retención a cuenta**”. Así comienza la discusión sobre si el retenedor es también sujeto pasivo (sustituto) o un obligado del pago a cuenta de la principal que no coincide con el sujeto pasivo. La existencia de los dos términos suscitó una gran controversia doctrinal sobre la naturaleza del mecanismo de la retención a cuenta y de las categorías subjetivas que intervienen. Entre otras disquisiciones, por un lado, se defendía que la retención a cuenta constituía una *garantía real*, una *obligación accesoría* de la obligación principal. En este sentido, se defendía la equiparación del “retenedor” y del “sustituto”, de manera que retenedor se entendía como modalidad de sustituto y que el cambio terminológico en el derecho positivo era “totalmente caprichoso” (vid. FERREIRO LAPATZA José Juan “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, REDF nº 72, 1991, páginas 473 y ss). Por otro lado, frente a dicha opinión, gran parte de la doctrina defendió lo que recoge hoy el derecho positivo: que la *retención a cuenta* es una **obligación de pago a cuenta totalmente autónoma de la obligación tributaria principal**, que la sigue teniendo el contribuyente que continúa vinculado con la Administración, y que la *sustitución con retención* es un supuesto de desplazamiento del contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria principal (Vid. sobre la posición actual recogida por el legislador a MARTÍN QUERALT J. Y LOZANO SERRANO, C: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid 1990, pág. 354 y ss; vid. también RODRIGUEZ BEREIJO, A: *Las garantías del crédito tributario*, CREDF, núm. 30, pág. 192).



supuesto de responsabilidad tributaria. Puede actuar como un *obligado del pago a cuenta de la OTP (mero retenedor de un pago a cuenta de la OTP que liquida el contribuyente)*<sup>48</sup>, como un *sujeto pasivo sustituto*<sup>49</sup> del contribuyente en la obligación tributaria principal o como un tercero *responsable* de la obligación tributaria principal del contribuyente, si la ley prevé un supuesto de responsabilidad tributaria para el agente de retención. Es la ley del tributo la que ha de ofrecer las respuestas en cada caso. Dado que el CTG no tiene en cuenta estas tres modalidades subjetivas en las que puede incurrir un agente de retención, **procede analizar el régimen jurídico establecido en el artículo 29 del CTG y ver en qué casos es de aplicación al agente de retención:**

En primer lugar, la **inclusión genérica de todo “agente de retención” en la categoría de “responsable” resulta incongruente** con la relación jurídico-tributaria que acarrea la aplicación de los tributos, y ello por las siguientes razones:

1º Por un lado, el primer párrafo del artículo 29 CTG establece expresamente que, cuando el agente de retención efectúa la retención es *“el único responsable ante la Administración por el importe retenido”*. En consecuencia, no es un responsable que, junto al deudor principal, y como garantía personal del crédito del tributo, responde frente a Hacienda. Lejos de constituir una extensión de la posición subjetiva de la posición deudora, el *agente de retención en estos casos es el único deudor frente al sujeto activo, respecto de la obligación de pago a cuenta del tributo una vez ha efectuado la retención*. Por tanto, en estos casos el agente de retención actúa como un *obligado a realizar un pago a cuenta* del tributo de otro sujeto (retenido) o como un *sustituto* del contribuyente cuando, por Ley, desplaza al contribuyente en el cumplimiento de la OTP. En todo caso, *no es un responsable* de otro sujeto que resulta ser el deudor principal de la obligación tributaria.

2º Por otro lado, en aplicación del segundo párrafo del artículo 29 del CTG cuando el agente de retención incumple con la obligación de ingresar las cantidades que debía haber retenido *“responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago”*. Ante la ausencia de distinción por el legislador de la obligación tributaria principal y de la obligación del pago a cuenta, así como de las diferentes posiciones subjetivas que pueden

<sup>48</sup> El retenedor responde a estímulos que se aproximan a la posición de un colaborador con la Administración para alcanzar una mayor eficacia en la aplicación del tributo y, por ello, su protagonismo se intensifica en el ámbito del procedimiento de gestión de los tributos; se desvincula del hecho imponible, y en cierta medida del sujeto que lo realiza, para asentarse en la eficaz aplicación de tributo...” (ESEVERRI MARTINEZ, E “Las posiciones subjetivas...” pág. 850); “La función que cumplen los retenedores en el organigrama de los OT es, como su propio nombre indica, *retener una parte de los pagos* que realizan a los sujetos pasivos y *entregar dichas cantidades* a la Hacienda Pública en concepto de pago a cuenta o anticipo de la liquidación definitiva del tributo, que deberían efectuar los sujetos pasivos. Los retenedores, por tanto, cumplen una obligación que responde a la finalidad que tenían y siguen teniendo, en los supuestos en que aún se contemplan, los sustitutos del contribuyente, es decir, la *economía, celeridad, seguridad o garantía en el cobro de los tributos* por parte de la Hacienda Pública” MENÉNDEZ MORENO, A. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997, pág. 134

<sup>49</sup> Sobre las posturas doctrinales italianas en torno a la naturaleza jurídica del instituto del sustituto tributario véase, entre otros; el trabajo realizado por VARONA ALABERN J.E. “La sustitución tributaria en el ordenamiento jurídico italiano”, *revista española de Derecho Financiero*, Vol. 9, 1993, pág 371 y ss.

ocupar los obligados a su cumplimiento, la respuesta a esta expresión no es tarea fácil. Los interrogantes que surgen son varios: *¿está situando al agente de retención como un “responsable” de la obligación tributaria principal pendiente del contribuyente? o a la inversa ¿Está situando al contribuyente como “responsable” de la obligación del retenedor? Y un tercer interrogante ¿Puede que ninguno de los dos sea un auténtico responsable del otro sino auténticos obligados de su propia obligación?*

- La *dicción literal* conduce a interpretar que será el contribuyente el obligado al pago de las retenciones y el *agente de retención* un auténtico *responsable* que se sitúa junto al contribuyente en la posición deudora. Sin embargo ¿quién tenía la obligación de efectuar las retenciones y las ha incumplido? El agente de retención, y no el contribuyente, es el obligado al pago de las retenciones y ha incumplido su obligación. De ahí que, el **agente de retención** “no quede eximido de la obligación de ingresar en las cajas fiscales las sumas que debió retener” y, por tanto, sigue siendo el **deudor principal de la obligación del pago a cuenta** consistente en las retenciones que debió efectuar. **No es un responsable** de la deuda a cuyo cumplimiento está obligado otro sujeto distinto. Está obligado al cumplimiento de una obligación que el mismo ha generado: la obligación de retener. Por tanto, la respuesta al primer interrogante es negativa.
- Si la obligación a la que se refiere el artículo 29 del CTG es la Obligación de pagos a cuenta del retenedor (“la obligación de enterar en las cajas fiscales las sumas que debió retener o percibir...”), el deudor principal es el agente de retención y, a efectos de responsabilidad, surge el segundo interrogante *¿está estableciendo el legislador un supuesto de responsabilidad del contribuyente respecto de la obligación del retenedor?* La respuesta también debe ser negativa. El legislador es consciente de que el contribuyente está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal y que las retenciones son importes a cuenta de dicha obligación. Por tanto, está previendo la posibilidad de que ante el incumplimiento del retenedor, el fisco puede exigir el cumplimiento de la obligación de retener al agente de retención, sin perjuicio de exigir el ingreso correspondiente a la obligación tributaria principal al contribuyente. En este último caso, el retenedor ya no debe retener ni ingresar estas cantidades al fisco, aunque estará sujeto a las sanciones correspondientes por no cumplir con la obligación de retener.

En aplicación del mismo tributo, existen dos obligaciones –obligación tributaria principal y obligación del pago a cuenta- en las que intervienen sujetos distintos con regímenes jurídicos distintos. El contribuyente origina la OTP y está obligado a su cumplimiento deduciendo del importe resultante las retenciones soportadas. El agente de retención origina la obligación del pago a cuenta y está obligado a su cumplimiento.

En este contexto de la relación jurídico-tributaria la expresión “*responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago*” ha de interpretarse, a mi modo de ver, de la siguiente forma: **cuando el agente de retención no cumpla con la obligación de retener, seguirá estando obligado a su cumplimiento, salvo que acredite que el contribuyente**

ya ha cumplido con la obligación tributaria principal. En este caso, el fisco no le reclamará las cantidades que debía haber retenido, sin perjuicio de la imposición de sanciones.

En segundo lugar, es posible concluir que el **artículo 29 del CTG** al regular al agente de retención no recoge en ningún caso a un auténtico responsable de la obligación de otro sujeto. El **párrafo primero** del precepto puede ser aplicable al agente de retención que actúa como *sustituto sujeto pasivo* o como *mero obligado del pago a cuenta*. El **segundo párrafo** únicamente es de aplicación al agente de retención que actúa en calidad de *obligado al pago a cuenta*. En **ninguno de los dos casos** está recogiendo un supuesto de **auténtica responsabilidad del un tercero junto al deudor principal**.

A modo de ejemplo, el cuadro siguiente muestra en calidad de qué puede intervenir el agente de retención en función de si el incumplimiento tiene su causa en que no efectuó la retención (situación a) o de si efectuó la retención pero no ingresó (situación b):

| Artículo 29 CTG  | 1) Obligado de pago a cuenta  | 2) Sustituto   | 3) Responsable   |
|--|---|--|--|
| a) El agente retiene pero no ingresa al fisco (“...efectuada la retención o percepción...el único responsable ante la AT por el importe retenido es el agente de retención”)   | Único obligado al pago frente al fisco es el agente de retención  | Único obligado al pago frente al fisco es el agente de retención   | No es responsable de la deuda de otro sino de su propia obligación del pago a cuenta   |
| b) El agente no retiene (“la falta de cumplimiento de la obligación de enterar las sumas que debió retener...no exime al agente de la obligación de enterar las sumas que debió retener, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó el pago”) | Sigue estando obligado frente al fisco por la OPC salvo que acredite que el contribuyente ya ha cumplido con su OTP (ejemplo IRT), en cuyo caso sólo responderá de la sanción correspondiente | No es aplicable al sustituto que siempre será el único obligado al pago frente al fisco por la retención definitiva que debió efectuar (ej. IAL, factura especial) | El agente de retención no es responsable de la deuda pendiente de la OTP que pudiera tener el contribuyente<br>Ej. si el agente debe 200 pero la OTP asciende a 500 el agente nunca responde de la deuda de 500 sino de la suya propia de la OPC |

En conclusión, ante la **ambigüedad** con la que el legislador utiliza el **término de responsabilidad**, el intérprete está abocado a advertir la posición subjetiva concreta en cada caso concreto. Y ello sólo puede realizarse en aplicación del régimen jurídico particular que establezca la Ley de cada tributo.

En particular, las **normas de gestión del tributo en particular** son de gran ayuda para delimitar en qué tipo de obligación interviene el agente de retención y si ocupa alguna de estas **tres categorías jurídicas**:

- Obligado de la obligación del pago a cuenta (OPC), en la que no interviene el contribuyente
- Sustituto del contribuyente en la obligación tributaria principal (OTP)
- Responsable, junto al contribuyente por las obligaciones pendientes de éste.

En una u otra situación subjetiva serán diferentes, para el agente de retención, las obligaciones y derechos frente a Hacienda y frente al contribuyente (obligado a soportar la retención). También para el fisco, la facultad de cobro no se ejercerá de la misma forma en función de si se trata de un agente de retención que actúa en calidad de obligado al pago a cuenta, de sustituto del contribuyente en el cumplimiento de la OTP o de responsable de la obligación pendiente del contribuyente.

En todo caso, como se ha puesto de relieve, esta tarea hermenéutica tampoco está exenta de dificultades teniendo presente la utilización por el CTG de la expresión “*contribuyente*” como titular de la capacidad económica que ha de soportar efectivamente el gravamen, del término “*agente de retención*” como *responsable del tributo*, aunque sea el único deudor de la OPC o la OTP, y del término “*responsable*” como todo sujeto que se relacione con el fisco por una deuda (“ajena”) que, efectivamente soporta otro sujeto distinto que es el verdadero titular de la capacidad económica.

De ahí la **necesidad** de la **construcción legal del concepto** de sujeto pasivo, como deudor en primer lugar de la OTP, que incluya el supuesto del contribuyente y del **sustituto** de éste; de una noción de *obligados de las obligaciones de pagos a cuenta de la OTP* cuando son **meros retenedores** y, por último una definición de **responsables** como una categoría que actúa en garantía del crédito del deudor principal (de la OPC o de la OTP), junto al que se sitúa el responsable. Sólo así, la regulación concreta de la gestión de cada tributo no ofrecería tantas dudas de interpretación sobre la subjetividad de la relación jurídica tributaria.

#### 2.4- El “responsable” no es sujeto pasivo

La figura del Responsable, a la que posteriormente se dedica un estudio la construcción conceptual del mismo, tiene una naturaleza bien diferenciada de los sujetos pasivos, deudores principales de la OTP. Es necesario, para cerrar el capítulo de los sujetos pasivos, dejar claro que **la figura del “responsable” no es subsumible en el concepto de sujetos pasivos en sentido estricto:**

Sucintamente, la **naturaleza del responsable** es la siguiente:

- Tiene su origen en un presupuesto de hecho, dependiente pero, totalmente diferenciado del hecho imponible de la OTP.
- No es el deudor principal de la OTP sino que, junto al mismo, responde de la deuda tributaria de éste.

— Es un supuesto extraordinario de extensión de la subjetividad tributaria, que se produce eventualmente, y que no desplaza al sujeto pasivo de su posición de obligado al pago del tributo, sino que responde junto al mismo frente al fisco.

De ahí que sea necesaria la **existencia previa de un sujeto pasivo para que surja eventualmente la figura del tercero responsable**, como deudor que se sitúa junto al sujeto pasivo en la obligación del pago del tributo correspondiente a éste último.

En consecuencia, **no es posible integrar en la categoría legal del responsable** a las figuras tributarias que en las leyes de los tributos se establecen como **deudores principales de la OTP (contribuyente y sustituto)**. En sentido positivo, *son sujetos pasivos en sentido estricto* en la modalidad de contribuyentes o sustitutos *los deudores principales de la OTP frente al fisco*. Son responsables los sujetos que, por Ley, se colocan frente al fisco junto al deudor en garantía del pago del tributo de éste, sin perjuicio del derecho de reembolso. En sentido negativo, *no son responsables los sujetos pasivos de la OTP* (ej. agente de percepción del IVA) *ni los obligados al cumplimiento de las obligaciones de pagos a cuenta* (ej. agente de retención):

— El contribuyente es sujeto pasivo de la OTP por realizar el hecho generador de la obligación tributaria principal. El **“agente de percepción”** en el IVA, está obligado al pago por la realización del HI y no por realizar un presupuesto de hecho distinto. **No es responsable** de la deuda de otro sujeto. Realiza el HI y es el deudor principal obligado al pago del tributo.

— Además, en los supuestos de **sustitución**, es cierto que el sujeto pasivo queda obligado al pago por la realización de un presupuesto de hecho distinto pero conexo con el HI. Sin embargo, no responde frente al fisco junto al contribuyente, sino que por Ley es el único obligado al cumplimiento de la obligación de pago a cuenta de la obligación tributaria del contribuyente. Por tanto, el **“agente de retención”**, en los supuestos de retención definitiva, es sujeto pasivo en la modalidad de sustituto del contribuyente. En estos casos, los retenedores **no son responsables** junto al contribuyente frente al fisco. Como se ha puesto de manifiesto, el agente de retención tendrá un régimen distinto según actúa como obligado del pago a cuenta (ej. IRT), como sustituto (ej. factura especial en el IAL) o como auténtico responsable.

En conclusión, la **definición legal del agente de percepción y del agente de retención** como modalidad de responsable (art. 28 CTG) por el hecho de no ser los titulares que han de soportar efectivamente el gravamen (“obligados por deuda ajena”) provoca **grandes confusiones hermenéuticas** a la hora de determinar el régimen jurídico de estas categorías subjetivas cuando intervienen en la aplicación del tributo.

El **régimen jurídico de los tributos** muestra que el deudor en primer lugar de la OTP (**sujeto pasivo en sentido estricto**) es por regla general el sujeto que origina la OTP, esto es, que realiza el hecho generador de la misma (**“contribuyente”**), con independencia de si tiene derecho de traslación de la cuota sobre otro sujeto (ej. agente de percepción que realiza el hecho imponible del IVA es contribuyente). Excepcionalmente, también será deudor en primer lugar de la OTP el sujeto que por Ley desplaza o sustituye al contribuyente en el cumplimiento de la OTP, y de las demás

inherentes a ella, a pesar de no realizar el hecho imponible (ej. *sustitución* con retención: agente de retención en la factura especial sustituye al contribuyente del IAL).

Este **régimen jurídico debería tener acomodo en la definición legal** de las categorías subjetivas que contempla el CTG. En mi opinión, sería un gran **avance del legislador** incorporar una clasificación de las diferentes obligaciones que origina la aplicación del tributo y de los sujetos que intervienen en ellas. En el momento actual, el modelo complejo que preside la aplicación del tributo no permite reducir a dos categorías subjetivas a los obligados tributarios que intervienen en las distintas obligaciones tributarias. La regulación actual ofrece un panorama de incertidumbre a la hora de concretar las diferentes categorías subjetivas que intervienen en la relación jurídico-tributaria. Muestra de ello es la incongruencia de la definición legal con un régimen jurídico que incluye al agente de percepción entre los contribuyentes y al agente de retención como obligado al cumplimiento de una obligación distinta de la del contribuyente y, excepcionalmente, como sustituto del mismo en el cumplimiento de la OTP.

#### IV. LA SUCESIÓN EN EL TRIBUTO (MODIFICACIÓN SUBJETIVA DEL TRIBUTO)

El CTG **no dedica una regulación específica a la sucesión tributaria**, lo que no ofrece, en principio, ningún problema a la vista de la **aplicación supletoria del Derecho Común**<sup>50</sup>, de manera que ante la ausencia de norma tributaria específica habrá que estar al régimen jurídico recogido en derecho civil o mercantil para delimitar al sucesor en las obligaciones tributarias del obligado tributario anterior. Esta afirmación no plantea problemas en la aplicación del derecho ya que **no existe una autonomía de la sucesión tributaria respecto de la sucesión del derecho común**. El esquema sucesorio es el general del ordenamiento jurídico común, sin perjuicio de alguna particularidad que, en su caso, recoja la norma tributaria<sup>51</sup>.

---

<sup>50</sup> La aplicación supletoria del Derecho común en el proceso sucesorio se desprende implícitamente de la dicción del artículo 2 del Código tributario, que enumera las fuentes del ordenamiento jurídico tributario. El precepto establece que son fuentes del ordenamiento jurídico-tributario las “leyes”, como lo son las leyes del derecho civil y del derecho mercantil. Por tanto, en ausencia de particularidad por el derecho tributario, los institutos propios del derecho común como es la sucesión será de aplicación a la transmisión del tributo. En todo caso, se echa de menos la mención expresa en el artículo 2 del Código Tributario de la remisión al derecho común.

<sup>51</sup> Actualmente no cabe duda de la ausencia de singularidad de lo tributario en esta materia. El heredero se subroga en las obligaciones pendientes del causante con independencia de su naturaleza tributaria o no. En este sentido, siguiendo la autorizada doctrina de CORTÉS DOMÍNGUEZ (“Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de administración pública*, n° 48, 1965, pág. 68) no cabe duda de que **no es concebible una sucesión tributaria distinta de la civil**. Frente a las **posiciones** doctrinales que en los años 60 defendían la singularidad de la sucesión tributaria respecto de la civil (entre otros, por POTITO, vid. *La successione nei rapporti tributari*, Nápoles, 1964) el autor afirmaba que “cuando una relación jurídica tiene un régimen jurídico dudoso porque, como en el supuesto de la sucesión de la deuda tributaria, se interfieren dos intereses normalmente amparados por sectores distintos del Derecho, conviene determinar cuál es, lógicamente, la situación, el polo de atracción más fuerte, de tal manera que aquella relación jurídica se ampare por el sector jurídico más cercano a su esencia. Pues bien, parece que en el supuesto que se discute no puede haber duda de que, si bien las personas obligadas al cumplimiento de la obligación tributaria vienen determinadas por normas tributarias, las leyes de la herencia están contenidas en el Código Civil, sin que sea concebible que el derecho hereditario pueda perder su esencial unidad, que gira en torno al hecho de la muerte del



El **artículo 24 del CTG**, dentro de la sección dedicada al “contribuyente”, regula la **sucesión del contribuyente fallecido** estableciendo el mismo esquema sucesorio que generalmente recoge el *Derecho Civil*, de manera que no establece ninguna singularidad de la sucesión tributaria.

En cuanto a la **sucesión de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica**, a simple vista ningún artículo del CTG se dedica a esta cuestión por lo que, en principio, se aplicará el esquema sucesorio previsto en el *Derecho mercantil y civil*, sin que se aprecien singularidades en el derecho tributario.

El **problema** se advierte en los **supuestos de responsabilidad** por adquisición a título particular regulados en el **artículo 27 del CTG**. En la descripción de los mismos se advierten algunos casos de **auténtica sucesión** de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica, a los que se debe analizar con especial interés por dos razones esenciales:

- Para deslindar los supuestos de sucesión de los de responsabilidad, ya que el régimen es sustancialmente distinto.
- Para advertir las posibles particularidades de la sucesión tributaria, de manera que se esclarezca en qué casos es de aplicación el derecho común y en qué casos el CTG está regulando particularidades de la sucesión tributaria.

Para llevar a cabo este cometido, es necesario recordar sucintamente los pilares básicos de la dogmática sobre la sucesión tributaria para luego analizar la sucesión tributaria en el derecho guatemalteco.

## 1. Concepto y caracteres de la Sucesión tributaria

La **sucesión tributaria** consiste en una **verdadera transmisión de la deuda** en la que el obligado principal desaparece del mundo jurídico y aparece un **nuevo deudor** que lo sustituye en las relaciones jurídicas en las que intervenía el anterior. Se trata, como acuñó CORTÉS DOMÍNGUEZ, de una **modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria**, una **mutación del obligado tributario**<sup>52</sup>.

---

*causante, y a la de la división de su patrimonio, convirtiéndose en un derecho cuyo contenido estaría determinado por un conglomerado normativo de tantas clases de obligaciones que quedasen pendientes a la muerte del causante...*”.

<sup>52</sup> “Cuando muere una persona, las relaciones jurídicas en las que el causante era sujeto pasivo o activo no se extinguen, sino que generalmente ese conjunto de relaciones jurídicas activas y pasivas, que componen el patrimonio de una persona, pasan a los nuevos titulares del patrimonio, de tal manera que se produce un cambio, según los casos, bien en las titularidades activas o pasivas de las relaciones jurídicas pendientes. Pues bien, cuando el causante era sujeto pasivo de una relación jurídico tributaria, el sujeto pasivo cambia a su muerte, correspondiendo la cualidad de sujeto pasivo al sucesor determinado por Ley o por la voluntad del causante. En este supuesto, no puede vislumbrarse una verdadera y propia garantía del acreedor o sujeto activo, sino una simple **mutación del sujeto pasivo, motivada por la muerte del titular**” (CORTÉS DOMÍNGUEZ “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de administración pública*, n° 48, 1965, pág. 50).

En el ámbito tributario, en principio, no se producen supuestos de sucesión intervivos del tributo. La *indisponibilidad del tributo* por parte de los particulares, consecuencia del carácter legal del tributo, impide que los particulares modifiquen la posición subjetiva de la obligación. Sólo la Ley puede alterar la subjetividad tributaria (vid. art. 15 CTG)

Únicamente podemos hablar de sucesión en el tributo, y por tanto de verdadera transmisión de la deuda tributaria, en los supuestos de **sucesión a título universal**. Sólo en estos casos, el anterior deudor deja de existir jurídicamente y el nuevo se subroga en la posición del anterior frente al fisco:

- El caso paradigmático de la sucesión del tributo es la sucesión **mortis causa** a título universal: la sucesión tributaria en estos casos encaja perfectamente en el esquema de la sucesión civil. A la **muerte del causante**, se produce una modificación subjetiva de la relación jurídica tributaria en virtud de la cual los **herederos** responden con todo su patrimonio de las cargas de la herencia, entre las que se encuentran las deudas tributarias pendientes del causante.
- Sin embargo, también se produce la sucesión tributaria en la transmisión **inter vivos** a título universal en aquellos casos en que *el anterior deudor desaparece totalmente del mundo jurídico (deja de tener personalidad jurídica)* y es sustituido por un nuevo deudor. Por ejemplo en las **operaciones de reestructuración empresarial** en las que se transmite en bloque todo el patrimonio a otra entidad (fusión) o se divide para crear otras sociedades (escisión). En estos casos, el deudor anterior se extingue jurídicamente y el nuevo deudor (**beneficiario de la operación**: sociedad producto de la fusión entre dos entidades, sociedad absorbente, o sociedades producto de la escisión) se subroga en las deudas pendientes del anterior titular.

En el caso de la **liquidación** de una entidad, lo lógico es que ya se hayan liquidado las deudas pendientes antes de la extinción de su personalidad jurídica. Sin embargo, en el caso de deudas pendientes la Ley puede prever la posibilidad de que los **socios** a los que les ha correspondido una cuota de liquidación sean sucesores de las deudas de la entidad extinguida, sin perjuicio de la responsabilidad en la que pudieran incurrir los administradores que actuaron en la liquidación. En el caso de que la Ley contemplase la responsabilidad de estos socios hasta el límite de la cuota de liquidación, no serían verdaderos sucesores porque no responderían con todo su patrimonio de forma ilimitada (como también ocurre con los herederos que aceptan la herencia a beneficio de inventario).

Por el contrario, no estamos ante una verdadera transmisión de la deuda, o sucesión del tributo, cuando no se ha producido una transmisión a título universal propia del instituto de la sucesión. **La transmisión a título particular de bienes y derechos** no acarrea la existencia de sucesores de los deudores anteriores, pero puede dar lugar al nacimiento de **responsables tributarios**, siempre que la Ley así lo prevea. Cuando un particular transmite, *inter vivos* o *mortis causa*, un determinado bien o derecho a otro sujeto, éste no sustituye al transmitente en la relación jurídica frente al fisco ni responde con todo su patrimonio por las deudas pendientes del mismo. Todo ello sin perjuicio de que la Ley le otorgue al adquirente la condición de responsable por las

deudas pendientes del particular transmitente, por el hecho de ser “adquirente” de un bien del deudor en cuestión.

Por ejemplo, como se expone infra, de acuerdo al derecho común, en el caso de la sucesión mortis causa el *legatario de un bien concreto* no es sucesor del causante ni se subroga en su posición frente al fisco (es un adquirente mortis causa). Tampoco la *adquisición de una explotación económica o de un bien afecto a una deuda tributaria* constituye un supuesto de sucesión tributaria. La deuda pendiente del transmitente no se transmite al adquirente de forma que aquél queda liberado de sus obligaciones con el fisco. El deudor principal sigue siendo el mismo frente al fisco. Los particulares no pueden modificar esta posición subjetiva del tributo.

Sin embargo la **Ley** puede regular estos casos como **supuestos de responsabilidad**, en virtud de la cual realizado el supuesto de hecho de la responsabilidad (ej. adquirir el bien afecto a la deuda tributaria) se produce una modificación subjetiva tributaria pero no consiste en un cambio de deudor, como en la sucesión, sino en una **ampliación de deudores**. Junto al deudor principal, que no deja de serlo, aparece un nuevo deudor en calidad de “responsable” al que Hacienda puede exigirle la deuda ajena, sin perjuicio de la acción de reembolso del responsable frente al obligado tributario principal.

En este sentido, es importante **diferenciar la sucesión tributaria**, en la que se produce una verdadera transmisión de la deuda y un verdadero cambio del deudor frente al fisco, de los **supuestos de responsabilidad tributaria** en los que, no desaparece el deudor frente al fisco sino que en la posición pasiva surge un nuevo deudor responsable, que en caso de realizar el pago de la deuda ajena (la del deudor principal) tendrá derecho al reembolso frente al deudor principal. Los sucesores se subrogan en la posición del anterior titular, que ha desaparecido del mundo jurídico (ej. muerte, liquidación sociedad), en el cumplimiento de las obligaciones pendientes. Los responsables son deudores frente al fisco que se colocan junto al deudor principal, que no ha desaparecido del mundo jurídico y que sigue ocupando la posición de deudor principal frente al fisco (ej. representante que actúa con dolo), sin perjuicio del derecho de reembolso del responsable frente al deudor salvo que la Ley regula otra cosa.

El siguiente cuadro muestra de forma más didáctica las tres diferencias esenciales entre los dos institutos de la responsabilidad y de la sucesión<sup>53</sup>:

---

<sup>53</sup> Destaca entre la doctrina el profesor RODRIGUEZ BEREIJO cuando en la década de los 60 argüía que “el heredero no es responsable del tributo, pues él satisface una deuda propia, no ajena. En este sentido, a mi entender, no hay ninguna diferencia entre él y el causante respecto de la posición jurídica en la obligación tributaria; ambos son sujetos pasivos deudores del tributo. El heredero de la deuda tributaria, lo mismo que el de la civil, se subroga en la misma posición jurídica del causante. Ni tampoco cabe pensar en un derecho de reembolso a favor del heredero” (RODRIGUEZ BEREIJO, “La sucesión en las relaciones tributarias”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 57, pág. 24)

| El SUCESOR del tributo  | El TERCERO RESPONSABLE  |
|---|---|
| DEUDA PROPIA  | DEUDA AJENA   |
| MISMA POSICIÓN CAUSANTE<br>Frente al fisco se subroga en su posición<br>(cambio de deudor, subrogación)<br>(ej. heredero, entidad resultante de fusión) | DIFERENTE POSICIÓN CAUSANTE<br>Frente al fisco se coloca junto al deudor<br>(ampliación de deudores, junto al Deudor)<br>(heredero/deudor transmitente del bien afecto) |
| Con ocasión del pago del tributo por el sucesor<br>NO DERECHO REEMBOLSO<br>del<br>Sucesor frente al causante  | Con ocasión del pago del tributo por el responsable<br>DERECHO REEMBOLSO<br>del<br>Responsable frente al deudor principal   |

## 2. Sucesión en el tributo de personas físicas

El **presupuesto de hecho** de la sucesión mortis causa es la **muerte** del causante. Los **sucesores** tributarios se subrogan en la posición que ocupaba el causante en las relaciones jurídico-tributarias en las que intervenía.

Ahora bien, no todo el que adquiere algo mortis causa es **sucesor** del causante ¿Quién es un verdadero sucesor del causante y, podemos hablar de transmisión de la deuda tributaria? En el **ámbito subjetivo de la sucesión** mortis causa destacan **tres categorías subjetivas bien diferenciadas**: los sucesores a título universal (ej. herederos), los meros representantes (ej. albacea o administrador de la mortual), los adquirentes a título particular (ej. legatario). La naturaleza jurídica de cada una de ellas así como el régimen jurídico son totalmente diferenciables:

1. Los **herederos** del causante son los **auténticos sucesores** en las deudas del anterior titular, con las limitaciones de derecho civil. Además de la muerte del causante será necesario que acepte la herencia, ya sea pura y simplemente o a beneficio de inventario, para que pueda ser considerado sucesor del causante:
  - En la *aceptación pura y simple* (sin beneficio de inventario) se produce una verdadera mutación del obligado tributario, una verdadera transmisión de la deuda tributaria. El heredero responde de todas las cargas de la Herencia con todo su patrimonio, no únicamente con el patrimonio del causante.
  - En la *aceptación a beneficio de inventario*: aquí no se produce una verdadera mutación del deudor ya que el heredero a beneficio de inventario responde de las deudas pendientes del causante con el patrimonio de éste pero no con el suyo personal. El patrimonio del causante es un patrimonio separado del patrimonio del heredero a la hora de responder frente al acreedor del crédito tributario.
2. Los **Legatarios**, en los que concurre una transmisión mortis causa a título particular ¿suceden al causante en la deuda tributaria? El heredero es sucesor porque le sucede en todo al

causante, en todas las relaciones jurídicas existentes a la muerte del causante y recibe todo su patrimonio.

- El legatario, **no será sucesor** sino *mero adquirente de un bien por transmisión mortis causa*. El legatario no responde de las obligaciones nacidas con anterioridad a la muerte del causante. Los herederos, sucesores del causante son los que ocupan esta posición subjetiva. Ahora bien, en tanto titular de un bien que puede ser la garantía real de un crédito tributario, el legatario puede ser, por Ley, **responsable** junto al deudor principal (heredero que sucede al causante) del pago del mismo con el bien adquirido, y en caso de pago con el mismo tendrá derecho de reembolso frente al heredero que es deudor de todas las deudas pendientes del causante. Puede haber un *derecho de crédito* frente al deudor heredero (*sucesor*), pero *garantizado* con un bien adquirido por un legatario (*responsable* junto al sucesor pero hasta el valor del bien). En todo caso, la posición del deudor y del tercero responsable debe estar clara. El legatario no sucede a título universal (no recibe todo su patrimonio a título universal), sino a título particular (recibe un bien concreto) y, por tanto, en general, no tiene la consideración de sucesor del tributo.
- El legatario, **excepcionalmente** será **sucesor**, siguiendo el esquema de la sucesión civil, cuando la herencia se divida toda en legados, de manera que se produce una transmisión a título universal a los legatarios del causante.

### 3. ¿Qué posición ocupan los **administradores o albaceas** de la mortual o herencia yacente?

La **mortual**, constituye un patrimonio diferenciado susceptible de imposición en tanto no se produzca la subrogación por los sucesores en las obligaciones del causante. En el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante, la herencia yacente se erige en **obligado tributario de las obligaciones pendientes** del causante<sup>54</sup>.

El **administrador o albacea**, es el representante de dicho ente diferenciado, y no es el obligado principal de las obligaciones tributarias pendientes. No es sucesor ni se subroga en la posición del causante. No son sucesores, son meros **representantes** de la herencia como patrimonio diferenciado. Actúan en nombre ajeno, y con el patrimonio que administran, no con el suyo

<sup>54</sup> En palabras de PEREZ ROYO (vid. *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 2010, pág. 156) La *“herencia yacente es...un concepto doctrinal que sirve para referirse a la situación en que se encuentran los bienes y derechos que integran el caudal hereditario en tanto no se haya producido la aceptación de la herencia. Estaríamos ante una especie de patrimonio sin dueño o, para decirlo mejor, “en espera de dueño”. Este llegará con la aceptación, que convertirá al “llamado” en heredero y sucesor del causante, con efectos desde el momento de la muerte”*. Así, explica el autor el elemento de la aceptación de la herencia para establecer la diferencia entre herencia yacente (no existe aceptación) y comunidad de hereditaria (aceptación por los herederos pero no existe reparto o división entre ellos). Este segundo supuesto no contemplado en la LGT podría entenderse incluido en el supuesto de comunidades de bienes. En todo caso, “En ambos casos estamos ante supuestos de caudal hereditario o herencia en administración, pero respondiendo a circunstancias muy diversas”.

propio. Todas las consecuencias de sus actuaciones revierten en el patrimonio administrado no en el suyo.

Todo ello sin perjuicio de ser considerados por Ley responsables del tributo cuyo titular es la mortal o los herederos, si se ha efectuado la distribución patrimonial de la misma entre los sucesores. La **Ley**, puede establecer el supuesto de **responsable por representación**. En este caso, responderá frente al fisco con su propio patrimonio, por la deuda del obligado tributario, esto es, del heredero sucesor del causante.

En cuanto al **ámbito objetivo** de la sucesión a título universal mortis causa, la tarea es concretar *en qué obligaciones le sucede al causante*. Habrá que estar al derecho positivo tributario para ver si le sucede sólo a título de **contribuyente** (en la *obligación tributaria principal* originada por la realización del hecho imponible del tributo) **o en toda la relación jurídica tributaria** (incluyendo también las *obligaciones pendientes de pagos a cuenta*, como agente de retención, u otras *obligaciones tributarias diferentes de la principal* que también tuviere atribuidas antes de fallecer, como puede ser una obligación formal de suministro de información).

El principio constitucional de personalidad de la pena conduce a interpretar que en ningún caso el sucesor responde de las **sanciones tributarias** del causante. Lo contrario daría lugar a que un sujeto responde con su patrimonio por una conducta antijurídica del causante.

Por último, el **régimen de concurrencia de varios herederos** en las obligaciones pendientes del causante suele seguir, en el derecho civil, la regla de **solidaridad** en lugar de la general de mancomunidad.

### 3. Sucesión en el tributo de personas jurídicas y entidades

La sucesión en el tributo de personas jurídicas y entidades, requiere así mismo de una verdadera transmisión de la deuda, en la que se produzca un cambio del deudor anterior, que deja de existir en el plano jurídico (ej. extinción de la personalidad jurídica), por otro nuevo que se subroga en la posición del anterior por las deudas que hubiera dejado pendientes.

El **presupuesto de hecho** regulado por la Ley puede ser diferente pero siempre teniendo como denominador común la **extinción de la personalidad jurídica del deudor principal** (liquidación de la sociedad o operación de reestructuración) o, dicho de otra forma, la salida del deudor principal de la escena jurídica (en el caso de entidades):

1. En la **liquidación** de una sociedad, el derecho puede prever la posibilidad de que los **socios** sean *sucesores* de las posibles deudas pendientes de la sociedad extinguida por liquidación (*sucesores a título universal*).

En principio, si el proceso de liquidación se realiza correctamente, de acuerdo a la legislación mercantil, antes de la extinción de la entidad se habrán pagado las deudas a los acreedores y en caso de saldo positivo del balance de la liquidación los socios perciben la *cuota de liquidación*



correspondiente. Lógicamente, *no* parece que se pueda hablar de *sucesión de la deuda tributaria ya que en estas cuotas de liquidación no se incluye deuda pendiente alguna*<sup>55</sup>.

Ahora bien, *¿qué ocurre en el caso de **deudas pendientes sobrevenidas** reclamadas por acreedores insatisfechos una vez extinguida la sociedad? ¿Contra quién se dirigirán los acreedores, como puede ser la Administración tributaria, una vez extinguida la sociedad?* Con independencia de la responsabilidad de los administradores actuantes en el proceso de liquidación, son los ex socios a los que se les ha atribuido el patrimonio de la entidad y, por tanto, son los únicos que pueden ser considerados “sucesores de la entidad”.

Habrá que estar a lo que establezca la legislación mercantil, sin perjuicio de las especialidades tributarias. Dos vías suelen caracterizar el régimen de estas deudas pendientes sobrevenidas, en los diferentes ordenamientos jurídicos:

- Dirigirse directamente *contra los liquidadores* de la entidad, que han de reabrir el proceso de liquidación y, por tanto, revivir a la sociedad extinguida y solicitar a los *ex socios* la cuota de liquidación que hubiesen percibido.
  - Dirigirse directamente contra los *ex socios* por las cuotas de liquidación que se les hubiese distribuido, como “*sucesores*” de la misma, sin perjuicio del pago de la deuda pendiente en calidad de “responsable” del administrador de la liquidación. Esta vía es la más rápida para el cobro y es la elegida por la Ley General tributaria en el ordenamiento español<sup>56</sup>.
2. Operación de **reestructuración empresarial** en el que se transmite en bloque todo el patrimonio empresarial (ej. operación de fusión o escisión). La **nueva entidad** beneficiaria de la fusión o las nuevas entidades producto de la escisión son sucesores a título universal de la sociedad extinguida jurídicamente (sin liquidación) que responden de las deudas pendientes con su propio patrimonio.

<sup>55</sup> En este sentido vid PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, ed. Civitas, 2010, pág. 178 a 180

<sup>56</sup> Resulta interesante el **dato normativo comparado de la LGT 58/2003, 17 de diciembre** española que prevé, por un lado, el supuesto de **sucesión del socio**, que responde hasta el límite de la cuota de liquidación (art. 40.1 LGT) y, desde el 31 de octubre de 2012, para evitar los supuestos de vaciamiento patrimonial de la entidad previa a la adjudicación de cuotas, el límite se incrementa en “las demás percepciones patrimoniales recibidas por los mismos en los dos años anteriores a la fecha de disolución que minoren el patrimonio social que debiera responder de tales obligaciones” (introducido por la Ley 7/2012 de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE 30-10-2012). Por otro lado, junto al socio en aplicación de la LGT caben **dos supuestos de responsabilidad**, uno para “las personas que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria”, (art. 42.2 a) LGT), como sería el caso de los que ayuden al previo vaciamiento del patrimonio empresarial para evitar la responsabilidad de los socios; y otro supuesto para “Los integrantes de la administración concursal y los liquidadores de sociedades y entidades en general que no hubiesen realizado las gestiones necesarias para el íntegro cumplimiento de las obligaciones tributarias devengadas con anterioridad a dichas situaciones e imputables a los respectivos obligados tributarios. De las obligaciones tributarias y sanciones posteriores a dichas situaciones responderán como administradores cuando tengan atribuidas funciones de administración” (art. 43.1 c) LGT).

3. En el caso de **disolución de entidades o fundaciones**, primero habrá que ver si pueden ser obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias. Si son sujetos pasivos de algún tributo serán *sujetos susceptibles de imposición* de forma separada a sus miembros y, por tanto, en caso de disolución el patrimonio de la entidad será repartido, siendo los **beneficiarios** del reparto los *sucesores a título universal*.

En los **casos** en que **no se produzca la extinción de la personalidad jurídica o la disolución de la entidad**, esto es, en los supuestos en los que no quepa hablar de sucesión tributaria o verdadera transmisión de la deuda tributaria, el legislador puede regular **supuestos de responsabilidad** ya sea en el normal funcionamiento de la sociedad (ej. *partícipes* de la entidad sin personalidad jurídica, el *representante legal de la sociedad* que no actúa con la diligencia debida) o, en los casos de transmisión a título particular: de un bien afecto, de una rama de actividad, o de una explotación empresarial, (ej. *el adquirente de la transmisión a título particular*). Estos sujetos no son sucesores, porque no son sujetos que se subroguen en la posición de un deudor que ha desaparecido de la escena jurídica. Son responsables junto al **deudor principal** que **no ha dejado de existir** en el plano jurídico frente al fisco. Todo ello sin perjuicio del **derecho de reembolso** del responsable frente al deudor principal, en caso de realizar el pago de las deudas del deudor principal, salvo que la Ley establezca otra cosa.

También caben **supuestos de responsabilidad** cuando, a pesar de producirse la **extinción de la personalidad jurídica o la disolución**, la Ley sitúa en la posición deudora frente al fisco **junto a los sucesores** a otros deudores en calidad de responsables (ej. *administradores del patrimonio en liquidación, cuando la ley los califica de responsables de los tributos pendientes de la entidad junto a los socios, sucesores de la entidad*). En caso de pago por el responsable de la deuda ajena (del sucesor), el responsable en principio tendrá un **derecho del reembolso** frente al sucesor, que es el verdadero deudor de las obligaciones pendientes frente al fisco.

En cuando al ámbito objetivo de la sucesión (qué obligaciones, si también abarca las sanciones, etc) y al régimen concreto de responsabilidad de concurrencia de varios sucesores de una sociedad o entidad disuelta (mancomunidad o solidaridad propia o impropia), es necesario atender al régimen jurídico concreto establecido en el derecho común y a las especialidades del derecho tributario, en su caso.

## 4. Sucesión en el derecho guatemalteco

### 4.1. Ausencia de regulación de la sucesión como categoría subjetiva diferenciada

Como se ha puesto de relieve en la introducción del estudio de la sucesión tributaria en el derecho tributario de Guatemala, el **Código tributario guatemalteco no dedica un capítulo o una sección a los sucesores del tributo**. Varias normas dispersas se ocupan de la sucesión tributaria.

- En el ámbito de la **sucesión del tributo de personas físicas**, el **artículo 24** se refiere sucintamente a la **sucesión tributaria del “Contribuyente”**. Esta dicción plantea, lógicamente, problemas a la hora de concretar el ámbito objetivo de la sucesión tributaria desde el punto de vista de la relación jurídica tributaria. Pero además, también la dicción sobre el ámbito subjetivo de la sucesión es de tal ambigüedad que se confunden los sujetos que actúan en calidad de sucesores, de meros representantes o de responsables.
- Más compleja resulta la interpretación de la **sucesión del tributo de personas jurídicas y entidades**. El CTG no dedica ningún precepto expreso a estos supuestos, de forma que en principio parece que es de aplicación directamente el derecho común, en virtud del artículo 2 del CTG, sin que el derecho tributario recoja ninguna particularidad. Sin embargo, el legislador incluye alguno de estos supuestos de sucesión a título universal en el **artículo 27 entre los supuestos de Responsabilidad** por adquisición de bienes y derechos, esto es, entre los supuestos de “sucesión por transmisión a título particular”, en los que el responsable responde “con el anterior titular”. A partir de las premisas dogmáticas de la sucesión del tributo de personas jurídicas que ya hemos comentado, se observará el régimen jurídico concreto a los efectos de determinar el ámbito subjetivo y objetivo de la sucesión en estos casos.

#### 4.2. Sucesión del tributo de personas físicas “contribuyentes” (artículo 24 del CTG)

En el capítulo dedicado a los “contribuyentes”, el **artículo 24** bajo la rúbrica “**transmisión por sucesión**” prescribe: “Los derechos y obligaciones del **contribuyente fallecido**, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatario, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los artículos 25 y 26 de este código” (los artículos 25 y 26 regulan los supuestos de responsabilidad por representación).

No cabe duda de que, siguiendo el esquema de la sucesión civil, la muerte del causante origina la sucesión de la relación jurídica del causante. Los sucesores se subrogan en la posición del causante como nuevos titulares de los derechos y obligaciones del mismo en la fecha de su fallecimiento.

El **ámbito subjetivo** de la sucesión en el tributo del contribuyente se refiere, sin embargo, a todos los sujetos que intervienen en el patrimonio del causante sin dejar claro la posición subjetiva que ocupa cada uno. El administrador, albacea, herederos o legatarios, son todos sujetos que *ejercitan o cumplen derechos y obligaciones del causante* pero sin especificar la condición subjetiva en virtud de la cual actúan, esto es, sin concretar quiénes lo hacen en calidad de sucesores, representantes de la mortual o responsables junto al sucesor del causante. Tarea que constituye ahora el objetivo de este apartado, y para el que resulta totalmente determinante la regulación del derecho común para despejar las dudas hermenéuticas:

- Los **herederos** son sucesores del causante “sin perjuicio del beneficio de inventario”. Por tanto, el ámbito tributario no ofrece ninguna singularidad la sucesión civil y los efectos son los mismos que si no existiera el artículo 24 del CTG: Los herederos son **sucesores a**

**título universal del causante:** se produce una verdadera transmisión de las deudas tributarias pendientes en los casos de *aceptación pura y simple de la herencia*. Los herederos responden con todo su patrimonio (el que tenían y el heredado) y se subrogan en la posición del causante como titulares de sus derechos y obligaciones. No se produce una verdadera transmisión en el caso de los herederos que suceden al causante a beneficio de inventario, esto es, que se subrogan en su posición pero que responden únicamente con el patrimonio del causante, no con todo su patrimonio. Existe una mutación del deudor pero la responsabilidad se limita al patrimonio del causante como patrimonio diferenciado del sucesor. En el primer caso hay una *responsabilidad ilimitada* y en el segundo una *responsabilidad limitada al valor de la Herencia*, pero en todo caso, los herederos suceden al causante, y se trata de supuestos de sucesión tributaria.

- -La regulación del **legatario** como *sucesor* en el **artículo 24** y como *responsable* en el **artículo 27 del CTG**<sup>57</sup> dificulta sin duda la tarea de delimitar la posición subjetiva del mismo a la muerte del causante.

Una *interpretación literal* conduce a situar al legatario al mismo tiempo en *dos posiciones jurídicas totalmente inconciliables*: la de *sucesor* y la de *responsable*. En efecto, pensemos en una persona que recibe como legado un apartamento del fallecido. La dicción literal del 24 lleva a considerarlo como sucesor del mismo, pero además, como sucesor a título particular, el artículo 27 lo sitúa como *responsable* por el hecho de ser legatario, junto al deudor principal, que en este caso sería el heredero sucesor del transmitente que fallece.

A mi modo de ver, tres detalles normativos son destacables en defensa de una *interpretación cercana al propio esquema sucesorio del derecho privado*. Por un lado, una *remisión expresa al código civil* del artículo 24 que regula la sucesión (“sin perjuicio del beneficio de inventario”), por otro, la condición de *responsable* que le da al legatario por *sucesión a título particular* en el artículo 27, de manera que en estos casos, que es la generalidad de los supuestos, no son sucesores sin perjuicio de la condición de responsables como propietarios de bienes afectos a una deuda tributaria ajena. Por último, la norma sitúa al administrador o albacea de la mortual junto al legatario en el ejercicio y cumplimiento de derechos del fallecido, lo que da a entender que se está refiriendo a varias posiciones subjetivas de los sujetos con un régimen totalmente diferenciado. Lo contrario sería interpretar que también el administrador o albacea de la mortual es sucesor del contribuyente. Por tanto, es posible concluir que el artículo 24 del CTG está plasmando el esquema sucesorio del derecho civil y, en consecuencia:

***En la generalidad de los casos, el legatario no es sucesor*** sino adquirente a título particular. El legatario es un sujeto que adquiere *mortis causa* un determinado bien y que no responde de las obligaciones pendientes del causante. Son los herederos los titulares de dichas deudas. El fisco tendrá un derecho de crédito frente a ellos por las deudas pendientes del causante. Ahora bien, en el caso de que alguna de las obligaciones esté garantizada con el bien legado al legatario, el

---

<sup>57</sup> El **artículo 27 del CTG** regula entre los **supuestos de responsabilidad** solidaria de quienes adquieren bienes y derechos a los **legatarios**.

cumplimiento del pago de la deuda tributaria del heredero por el legatario le da derecho a exigir el reembolso frente al heredero.

**Será sucesor, de forma excepcional**, de acuerdo a lo establecido en el Derecho Civil, cuando se trate de una sucesión a título universal a los legatarios (ejemplo: reparto de toda la herencia en legados). En estos casos, se subrogará al igual que los herederos en la posición del causante.

— Por último, es necesario despejar las dudas sobre la condición subjetiva del **administrador o albacea de la mortual** (esto es, el representante del patrimonio del causante antes de la subrogación jurídica de los sucesores en la misma)<sup>58</sup>.

A pesar de la literalidad del artículo, los administradores o albaceas representan al patrimonio del causante en tanto no se produzca la subrogación. En este sentido, es claro que **no son sucesores** del causante. Actúan en calidad de **meros representantes** del verdadero deudor que la Ley sitúa frente al fisco (la mortual) y responden con el patrimonio ajeno (el que comprende la mortual). Por tanto, no suceden al causante ni responden con su patrimonio.

El **primer problema**, sin embargo, se plantea a la hora de concretar **a nombre de quién se debe girar los actos de control de la Administración**. Mientras la herencia esté yacente, en las *actuaciones con la Administración*, lo lógico es que se dicten los *actos a nombre de la misma* ya que es el **verdadero deudor** frente al fisco, sin perjuicio de dejar constancia del representante (administrador o albacea), a los efectos de posibles responsabilidades futuras. La **herencia yacente** es un ente susceptible de imposición, si así lo establece la Ley. En el derecho tributario guatemalteco, el artículo 22 CTG admite la realización del hecho imponible por estos entes y, además, en algún tributo ya hemos visto que los entes pueden ser sujetos pasivos en calidad de contribuyentes (ej. artículo 12 IAL). En este sentido:

En **España**, el **artículo 39.3 LGT**: “Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, **las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente**”.

En **Guatemala**, el **art. 24 CTG**: “los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados por el administrador o albacea de la mortual...sin perjuicio de lo dispuesto en los artículo 25 y 26 de este código”. Art. 26 del CTG regula a los “responsables por representación...”. En ningún momento establece expresamente que la herencia yacente sea considerada un ente diferenciado susceptible de imposición **¿a nombre de quién se realizan las liquidaciones de obligaciones tributarias pendientes cuando al término de un procedimiento no se conozcan los herederos?** Si el albacea o administrador es un representante que responde con

<sup>58</sup> De acuerdo al Derecho guatemalteco la diferencia entre “administrador” y “albacea” está en función de si el nombramiento ha sido dispuesto por el causante expresamente (albacea) o por persona distinta, como los herederos o el juez (administrador).

los bienes que administra y la herencia yacente es un ente susceptible de imposición las liquidaciones deben girarse a nombre de la mortal.

Un **segundo problema** de la posición subjetiva del administrador o albacea está en **diferenciar** en qué casos es subsumible en la categoría subjetiva del **representante** (art. 24 del CTG establece “*los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal,...*”) y en qué casos en la categoría del **responsable por representación** del artículo 26 del CTG. La confusión se produce a la hora de interpretar el artículo 24 del CTG cuando establece in fine “*...sin perjuicio...de lo dispuesto en los artículos 25 y 26 de este código*”. En el artículo 26 recoge cuatro supuestos de responsabilidad por representación entre los que no resulta fácil incluir al administrador o albacea de la mortal y resulta complejo interpretar qué ha querido decir el legislador con esta remisión a los artículos 25 y 26 del Código tributario. En todo caso, esta cuestión se aborda en el apartado en el que se analiza el instituto de la responsabilidad tributaria.

El **ámbito objetivo** de la sucesión universal mortis causa queda delimitada en el artículo 24 por los “*derechos y obligaciones del contribuyente fallecido*”.

1. En el CTG la sucesión del tributo de las personas individuales está limitada a las “*obligaciones tributarias*” del fallecido en su condición de sujeto pasivo “*contribuyente*” (realizador del HI): en este sentido, el sucesor responde de la **obligación tributaria principal** y el resto que sean inherentes a la condición del causante como contribuyente.
2. A sensu contrario, no son transmisibles las obligaciones tributarias correspondientes a una posición subjetiva del causante, distinta de la posición de contribuyente: **obligaciones de pagos a cuenta** que tuviese el fallecido como **agente de retención**; **obligaciones tributarias** del fallecido como **responsable** del tributo.

Sin embargo, no parece que esta deba ser la interpretación. En aplicación del derecho civil, el heredero también ha de responder de las deudas pendientes que tuviese el causante como agente de retención. El artículo 24 del CTG no debe interpretarse como regulador de toda la sucesión del tributo de personas individuales, sino como un recordatorio de la remisión al derecho común sin perjuicio de la inclusión de alguna particularidad como la eventual responsabilidad del administrador o albacea.

3. ¿Y las **sanciones** en las que hubiese incurrido el contribuyente? la naturaleza sancionadora de una exacción como consecuencia de una conducta antijurídica no parece trasladable a un sujeto distinto del que ha cometido la infracción, so pena de vulnerar el principio de personalidad de la pena.
4. En cuanto a los **procedimientos frente al fisco** que tuviese el contribuyente, la sucesión implica la continuación de las relaciones jurídicas del fallecido de forma que los sucesores se subrogan en su posición en los procedimientos frente al fisco.



5. Por último, el CTG no aclara qué ocurre con las **obligaciones devengadas pero no liquidadas**. En este sentido, ¿qué ocurre con aquellos tributos cuya realización del HI se ha producido pero aún no se ha liquidado el tributo en la fecha del fallecimiento?

En cuanto al **régimen de concurrencia de herederos** en la misma obligación, el artículo 24 CTG no dice nada. El interrogante es el siguiente: en el caso de concurrencia de varios sucesores del causante ¿responden de las deudas tributarias pendientes en régimen de **solidaridad o mancomunidad**?

- El **artículo 20 del CTG** regula la regla de solidaridad para la concurrencia de “contribuyentes”: “los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación”. Sin embargo, para el resto de categorías subjetivas no será de aplicación la solidaridad salvo que así se prevea expresamente por la Ley: “En los demás casos<sup>59</sup>, la solidaridad debe ser establecida por la ley”. A sensu contrario, la **regla general será la mancomunidad** salvo que se trate de concurrencia de “contribuyentes” en la realización del hecho imponible u otras categorías subjetivas a las que la ley les atribuya la regla de solidaridad. En suma, en el supuesto de **concurrencia de sucesores** la ley no establece expresamente la regla de solidaridad y, por tanto, cada heredero en aplicación del artículo 20 del CTG respondería en proporción a la parte de la herencia que se le ha atribuido.
- Ante las dudas sobre la aplicación del artículo 20 del CTG a los supuestos de concurrencia de herederos, ya que no está claro que concurren en el mismo presupuesto de hecho, es necesario tomar en consideración el régimen que regula el **derecho civil sucesorio** en los casos de concurrencia de sucesores, si bien es el sector del ordenamiento jurídico más cercano a la esencia de la herencia.
- En suma, el artículo 20 del CTG, en virtud de la cual es de aplicación la regla de mancomunidad entre los herederos no es una singularidad del derecho tributario ya que el Derecho civil guatemalteco también parece recoger la regla de mancomunidad (vid. artículos 1347, 1353 y 917 Código Civil) en el caso de concurrencia de obligados, sin establecer particularidades en el caso del derecho sucesorio.

Con la finalidad de proponer un dicción normativa que esclarezca los puntos oscuros que presenta el artículo 24 del CTG, es enriquecedor para terminar con la sucesión tributaria de las personas físicas aportar la experiencia del dato normativo comparado. En particular del **artículo 39 de la Ley General Tributaria 58/2003** del ordenamiento español:

---

<sup>59</sup> En la expresión “en los demás casos” puede tener cabida los supuestos de concurrencia de varios herederos en el presupuesto de hecho de la sucesión tributaria.

| El CTG: art. 24<br>Transmisión por sucesión   | La LGT: art. 39<br>Sucesores de personas físicas   |
|---|--|
| <p>“Transmisión por sucesión. Los derechos y <b>obligaciones del contribuyente</b> fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el <i>administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios</i>, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los artículos 25 y 26”</p> | <p>“1. A la muerte de los <b>obligados tributarios</b>, las <b>obligaciones tributarias pendientes</b> se transmitirán a los <b>herederos</b>, sin perjuicio de lo que establece la <i>legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia</i>”</p> <p><i>Las referidas obligaciones se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alícuota</i>”</p> <p>“en ningún caso se transmitirán las <b>sanciones</b>. Tampoco se transmitirá la <b>obligación del responsable</b> salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento”</p> <p>“2. No impedirá la transmisión a los sucesores de las obligaciones tributarias devengadas el hecho de que a la fecha de la muerte del causante la <b>deuda tributaria no estuviera liquidada</b>, en cuyo caso las actuaciones se entenderán con cualquiera de ellos, debiéndose notificar la liquidación que resulte de dichas actuaciones a todos los interesados que consten en el expediente”</p> <p>“3. Mientras la <b>herencia</b> se encuentre <b>yacente</b>, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al <b>representante</b> de la herencia yacente. Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia yacente. Si al término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.</p> <p><i>Las obligaciones tributarias a que se refiere el párrafo anterior y las que fueran transmisibles por causa de muerte podrán satisfacerse con cargo a los bienes de la herencia yacente</i>”</p> |

#### 4.3. Sucesión del tributo de personas jurídicas y entidades (¿responsables o sucesores?)

El CTG no recoge una regulación específica de la sucesión del tributo de las personas jurídicas y entidades. Por tanto, en principio es fácil concluir que la sucesión en el tributo de personas jurídicas y entidades se regirá por lo establecido en el Derecho común. Sin embargo, esta afirmación es demasiado apresurada. El artículo 27 del CTG regula los supuestos de

responsables tributarios por ser adquirentes de bienes o derechos. *Entre estos supuestos de responsabilidad*, el precepto incluye, por un lado, supuestos de sucesión inter vivos a título particular, que son verdaderos *supuestos de responsabilidad* tributaria y, por otro lado, supuestos de sucesión inter vivos a título universal, en los que desaparece de la escena jurídica el anterior deudor y que, por tanto, son *casos de sucesión tributaria*, no de responsabilidad. A modo de ejemplo:

- Entre los verdaderos supuestos de *responsabilidad* está el *donatario* (artículo 27.1 del CTG) al que la ley le atribuye la condición de responsable junto con el anterior propietario, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes.
- Entre los casos de sucesión tributaria el artículo 27 regula la extinción sin liquidación de la sociedad con ocasión de una operación de reestructuración empresarial por fusión o absorción (artículo 27.3 del CTG)<sup>60</sup>.

La solución a esta confusión subjetiva recogida en el mismo precepto precisa de una **tarea de deslinde** de estos **dos tipos de categorías subjetivas**, en función de si estamos ante una *transmisión a título particular* (responsables junto a la sociedad deudora) o a *título universal* (sucesión tributaria de sociedades). Así es necesario separar dos tipos de supuestos:

- Los supuestos en los que *no hay una auténtica transmisión de la obligación tributaria*. Se trata de supuestos de **transmisiones** de bienes o derechos a **título particular** en los que la Ley puede prever un supuesto de **responsabilidad**: junto al *deudor principal*, que *no deja de seguir obligado frente a Hacienda*, aparece otro como garantía personal del crédito tributario. La existencia del *nuevo deudor, no libera al obligado principal de su deuda frente al fisco*, sino que se produce una extensión de la posición deudora frente al fisco. Estos sucesores a título particular pueden ser:
  - Los adquirentes, en sentido amplio, de un bien afecto a una deuda tributaria (ya sea con carácter oneroso –adquirente-, lucrativo –donatario-, o mortis causa –legatario-)
  - Los adquirentes de una explotación económica
- Los supuestos en los que la **transmisión** de los bienes y derechos se produce a **título universal** y por tanto hay una *auténtica transmisión de la obligación tributaria, el nuevo deudor* constituye una modificación de la posición deudora frente al fisco y *libera al obligado principal* de su deuda frente al fisco. En estos supuestos se produce la **sucesión** a título universal en virtud de la cual el deudor principal se extingue o se disuelve desapareciendo del mundo jurídico.

Dos interrogantes deben ser respondidos en el análisis del artículo 27 del CTG:

---

<sup>60</sup> El numeral tercero del artículo 27 del CTG establece como “responsables con los anteriores propietarios” a “las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas”.

- En primer lugar ¿qué presupuestos de hecho originan una *transmisión inter vivos a título universal*, en virtud de la cual desaparece el deudor anterior de la escena jurídica (extinción de la personalidad jurídica o desaparición del mundo jurídico)?
- En segundo lugar ¿recoge *alguno de estos presupuestos de hecho el CTG en el artículo 27*, de manera que la norma tributaria puede recoger alguna particularidad respecto del derecho común?

De acuerdo al primer interrogante, tres situaciones son representativas de la sucesión de sociedades y entidades, con ocasión de su desaparición del mundo jurídico:

- Disolución y Liquidación de sociedades: Socios, sucesores
- Extinción sin Liquidación (Reestructuración): nueva/s entidad/es
- Disolución de entidades sin personalidad jurídica: beneficiarios

El problema es analizar el artículo 27 del CTG y concluir si está recogiendo alguno de estos supuestos y, en caso afirmativo, si regula alguna particularidad de la sucesión tributaria respecto de la sucesión del ámbito privado. La complejidad de esta labor requiere un análisis por separado de estas tres situaciones y su eventual imbricación en el artículo 27 del CTG.

#### a) Sucesión por liquidación de la entidad

**¿Existe un presupuesto de hecho de la sucesión en el CTG?** Se podría afirmar que ante la ausencia expresa de una regulación de la sucesión del tributo de una sociedad liquidada será de aplicación la normativa mercantil en cuanto a posibles deudas sobrevenidas después de la liquidación de la sociedad. El CTG no regula expresamente el presupuesto de hecho de la sucesión en el tributo de las sociedades extinguidas.

Sin embargo, alguna especialidad en el ámbito tributario se encuentra sobre estos supuestos, aunque en la regulación de la transmisión a título particular. De ahí que es necesario señalar en qué norma tributaria se manifiesta el supuesto de hecho de la sucesión del tributo de una sociedad liquidada y las consecuencias del esquema sucesorio:

En efecto, junto a lo que pueda establecer la legislación mercantil guatemalteca, sobre posibles deudas pendientes no satisfechas por la sociedad extinguida (ya se ha producido la cancelación registral de la misma), la normativa fiscal establece en su artículo 27 del CTG:

“Son *solidariamente responsables con los anteriores propietarios* como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de obligaciones tributarias generadas por el dominio y la transferencia de los respectivos bienes:

1.

2. Los **adquirentes de bienes, derechos o patrimonios**, así como los *sucesores en el activo y pasivo de empresas...*

*“Los **representantes** de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.*

La responsabilidad establecida en este artículo se *limita al valor de los patrimonios que se adquieran*, a menos que los **sucesores** hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma *solidaria*.

*En las situaciones previstas en el numeral 2, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia»*

Resulta palmario que el artículo 27 del CTG, al regular la responsabilidad solidaria, de los sucesores de los bienes o derechos con los anteriores titulares, no incluye expresamente los supuestos de disolución y liquidación. En particular, se refiere a tres:

1. *Donatarios y legatarios*

2. *Adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como sucesores en el activo y pasivo de empresas.*

3. *Adquirentes de empresas por operaciones de reestructuración (fusión, etc)*

La duda, lógicamente, se encuentra en la inclusión en el numeral 2 del supuesto de sucesión del tributo de una sociedad que se ha extinguido por liquidación y, como consecuencia, hay sucesores cuando **los socios “adquieren” una cuota de liquidación** por la extinción de la sociedad. **¿Es subsumible en el artículo 27.2 del CTG la transmisión de obligaciones tributarias a los sucesores de una empresa disuelta y liquidada?**

Dos razones conducen a afirmar que es posible imbricar la sucesión del tributo con ocasión de la liquidación de una sociedad en el numeral segundo del artículo 27 del CTG:

— El párrafo siguiente a la enumeración de supuestos establece un supuesto de exoneración de la responsabilidad al sucesor de empresa liquidada o en concurso de acreedores cuando, el representante de la entidad liquidada hubiese solicitado a la Administración un Informe de los créditos tributarios pendientes. *“En estos casos, la transferencia o adjudicación debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria”.*

— Además, también regula el límite de la responsabilidad del sucesor que es perfectamente aplicable al ex socio de la entidad liquidada que percibe una cuota de liquidación: “*La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria*”.

Si esta afirmación es posible, sólo queda delimitar el ámbito subjetivo y objetivo de la sucesión del tributo de la entidad liquidada de acuerdo a los términos del artículo 27 del CTG. En todo caso, no es una interpretación pacífica la afirmación de la inclusión de este supuesto en el CTG.

En cuanto al **ámbito subjetivo** de la sucesión en el tributo de sociedades liquidadas ¿quién responde, y en calidad de qué, por las deudas pendientes no satisfechas? ¿Los socios de una sociedad que se liquida suceden en las deudas pendientes a la sociedad extinguida?

Aunque no lo diga expresamente, en mi opinión, está obviando que el **socio**, al que le corresponde una **cuota de liquidación** como sujeto al que se transfiere parte del patrimonio liquidado, es el sucesor de una empresa (“Los adquirentes de...patrimonios...”). En estos casos, lógicamente no se responde junto al anterior propietario puesto que jurídicamente ya no existe. Es una sociedad liquidada.

En cuanto al **ámbito objetivo**. El socio responde de “*las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes*”. Se transmiten las obligaciones pendientes de la entidad liquidada a los socios sucesores, de forma que éstos responden con su patrimonio personal

En el **régimen de responsabilidad** respecto de las deudas pendientes hay que diferenciar tres casos:

- Con carácter general, responsabilidad limitada al valor del patrimonio adquirido (**solidaridad impropia**). Todo ello sin perjuicio de la acción del socio que pudiera tener en el ámbito privado respecto del resto de ex socios sucesores por la parte que les correspondiese
- En caso de dolo del socio, responsabilidad ilimitada (solidaridad)
- **Exoneración** de la responsabilidad, cuando en la fase de liquidación existiese un **Informe de la Administración Tributaria** sobre las deudas tributarias pendientes y se hubiesen satisfecho.

Sobre el Informe de la AT, el CTG regula dos situaciones perfectamente diferenciadas, en función de si se produjo la mentada solicitud del Informe en la fase de liquidación, o no se llevó a cabo:

1- Si en proceso de liquidación o concurso, el administrador ha solicitado el *Informe a la AT sobre los créditos tributarios* pendientes de la entidad:

Se produce la exoneración de la responsabilidad. No existirá responsabilidad por los *ex socios adquirentes de su cuota de liquidación*, ni por los *representantes en el proceso de liquidación*, respecto de deudas pendientes sobrevenidas y reclamadas por la AT: “la transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse *libre de toda responsabilidad tributaria*”.



2- Si en el proceso de liquidación o concurso, el administrador *no* ha solicitado el Informe a la AT sobre los créditos tributarios pendientes de la entidad: los ex socios como sucesores de la entidad liquidada responderán por las deudas pendientes. El régimen de responsabilidad entre ellos será de solidaridad impropia (“hasta el valor del patrimonio adquirido”) y de solidaridad (de forma ilimitada) cuando, en el presupuesto de hecho de la sucesión además, concurra el “dolo” del ex socio.

Todo ello sin perjuicio de que, además, los representantes de la entidad en el proceso de liquidación, incurran en un supuesto de “responsable por representación” recogido en el artículo 26 del CTG por una conducta dolosa, en cuyo caso responderán con su propio patrimonio de forma ilimitada a título de responsable junto con el ex socio sucesor.

#### **b) Sucesión por reestructuración empresarial: nueva entidad sucesora de las deudas tributarias pendientes**

Menos dudas presenta la afirmación de que el supuesto de sucesión a título universal por reestructuración empresarial se encuentra entre los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 27 del CTG.

En particular, el numeral tercero del precepto reza así:

“Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

3. Las personas individuales o jurídicas **que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción**, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas”.

“...”

“La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria”.

Lo único que *no resulta muy coherente* en el presupuesto de hecho es incluir el *supuesto de “transformación”* de la entidad junto con los auténticos supuestos de reestructuración empresarial como es la fusión o la absorción. Una transformación de una sociedad en otro tipo de sociedad que origine un cambio de tributación no supone la extinción de ninguna entidad ni la aparición de otra nueva sino únicamente un cambio de forma jurídica, y en su caso de régimen jurídico aplicable.

El ámbito subjetivo, objetivo y el régimen de responsabilidad de los sucesores, en este caso, salvo por la ubicación en los supuestos de responsabilidad, resulta bastante más fácil que el supuesto de liquidación:

La *nueva entidad originada por la fusión o absorción* es **sucesora**, aunque no se establezca expresamente en el artículo 27 y ello porque, “el anterior propietario” es la sociedad que se ha extinguido con ocasión de una reestructuración empresarial. La sociedad anterior ha dejado de existir en el mundo jurídico, y por sus deudas tributarias pendientes responde la nueva entidad que se subroga en la posición pasiva de la sociedad anterior frente al fisco.

El **alcance objetivo** de la responsabilidad plantea algunas dudas de interpretación. Los sucesores responderán ante el fisco por “**los tributos que adeuden los propietarios de la entidad fusionada, transformada o absorbida**». ¿Qué alcance tiene el contenido de esta expresión?:

- Por “**tributos**” debe entenderse toda **OTP** que tenga pendiente el anterior titular. Y respecto de las **obligaciones de pagos a cuenta** que tuviese pendientes el anterior titular ¿también se transmiten al sucesor? En mi opinión, la expresión “tributos” es tan genérica que no hay problema en incluir toda obligación que origine la aplicación del mismo.
- La expresión “**que adeuden**” plantea el siguiente interrogante ¿responden sólo por las deudas **ya liquidadas** o también las que estén *devengadas aunque aún no se hayan liquidado*? La dicción literal conduce a entender que algo que se adeuda es un importe que ya está cuantificado o liquidado.
- Por último ¿qué ocurre con las **sanciones** del anterior titular? Salvo referencia expresa las sanciones **no** son transmisibles a un sujeto distinto del que ha cometido la infracción.

En lo que respecta al **régimen de responsabilidad de los sucesores**, respecto de las deudas pendientes: “La responsabilidad establecida en este artículo *se limita al valor de los patrimonios que se adquieran*, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma *solidaria*”. Por tanto:

- En principio, la responsabilidad **se limita al valor del patrimonio adquirido (responsabilidad limitada** o solidaridad impropia de los sucesores), la nueva entidad que sucede a la sociedad extinguida no sucede con todo su patrimonio sino con el adquirido.
- Excepcionalmente, cuando concurra **dolo** en la nueva entidad, la responsabilidad será solidaria, de manera que estaremos ante una auténtica sucesión en la que el sucesor responde con todo su patrimonio por las deudas pendientes de la sociedad extinguida (**responsabilidad ilimitada** o solidaridad de los sucesores)

### c) Disolución de entidades

Al igual que en los supuestos de sucesión del tributo de sociedades liquidadas, recogidos en el artículo 27 CTG, en el mismo párrafo se podría inferir la sucesión del tributo de entidades sin personalidad jurídica, cuando se disuelven y salen del mundo jurídico:

“Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de obligaciones tributarias generadas por el dominio y la transferencia de los respectivos bienes:

1.

2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los *sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos...sin personalidad jurídica*"

El **presupuesto de hecho** de la disolución de una entidad y adjudicación de su patrimonio entre los partícipes o miembros de la misma se corresponde con el supuesto de **"adquisición de bienes, derechos o patrimonios...de entes colectivos sin personalidad jurídica"**.

En la labor de determinar quiénes son los **sucesores** de la misma, resulta factible interpretar que **los beneficiarios en la adjudicación de los bienes o derechos** de una entidad sin personalidad jurídica serán los sucesores de las deudas tributarias pendientes de las mismas.

El mismo **régimen de responsabilidad**, de los dos supuestos de sucesión anteriores, es trasladable a este supuesto: responsabilidad limitada al valor de lo adquirido (solidaridad impropia), salvo dolo del sucesor, en cuyo caso responderá con todo su patrimonio de forma ilimitada (en régimen de solidaridad).

Es importante **diferenciar** los supuestos de **sucesión**, en el que los beneficiarios suceden a la entidad que se ha disuelto en las deudas tributarias pendientes, de los casos de **responsabilidad** en los que los *partícipes, representantes o adquirentes a título particular*, de un bien de la entidad, pueden por Ley ser responsables junto con el deudor principal del cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad, sin perjuicio del derecho de reembolso.

Una apreciación a todos los supuestos anteriores: en el ámbito objetivo de la sucesión no queda claro en ningún supuesto si los sucesores también responden de las **sanciones** de la sociedad extinguida o si, por el contrario, el principio de personalidad de la pena rige también para las personas jurídicas y entidades<sup>61</sup>.

#### **d) Conclusiones sobre la regulación de la sucesión del tributo de sociedades y entidades en el CTG**

El **Código tributario confunde** en el mismo precepto (el **artículo 27 CTG**) supuestos de **responsabilidad** (*transmisión inter vivos a título particular*) y de **sucesión** del tributo de sociedades y entidades (*transmisión inter vivos a título universal*).

Ha sido necesaria una **tarea de deslinde** entre los dos presupuestos de hecho diferenciados y de las dos categorías subjetivas que intervienen en cada uno de ellos, para advertir las singularidades que establece la norma tributaria respecto de la sucesión general propio del ámbito privado. Estas **singularidades** pueden seguir o no el esquema sucesorio del derecho común, pero en todo caso hay que tenerlas en cuenta.

<sup>61</sup> En España en el procedimiento sancionador el artículo 182.3 LGT establece expresamente la exoneración de responsabilidad por sanciones del causante en la sucesión mortis causa pero admite la responsabilidad por las sanciones de la entidad extinguida o disuelta en el caso de sucesión de sociedades y entidades del artículo 40 LGT.

En el análisis del **ámbito subjetivo** de la sucesión la norma ofrece grandes interrogantes. En particular, en los supuestos de liquidación de la sociedad, la ambigüedad en la redacción no deja clara la cuestión sobre la inclusión de los ex socios entre los sucesores de la entidad extinguida por liquidación, ni tampoco la cuestión sobre el régimen jurídico aplicable a los administradores que actúan en la liquidación ante la existencia de deudas sobrevenidas no satisfechas en el proceso de liquidación.

Por otro lado, en la concreción del **ámbito objetivo de la sucesión**, tampoco es fácil concluir qué ocurre con las obligaciones de pagos a cuenta, con las deudas devengadas pero no liquidadas o con las sanciones, entre otros importes tributarios que puede haber dejado pendientes la entidad que se ha disuelto o extinguido. Sería de gran ayuda una modificación legislativa que arrojara luz sobre estas cuestiones.

## V. EL TERCERO “RESPONSABLE” JUNTO AL DEUDOR PRINCIPAL

A partir de la concepción actual de tributo como instituto jurídico complejo que despliega diversas obligaciones en aplicación de los tributos, el presente trabajo ha desgajado **hasta ahora** las siguientes categorías subjetivas: la categoría genérica comprensiva de todo obligado tributario (*sujeto pasivo en sentido amplio*); la categoría de los *sujetos pasivos en sentido estricto* que ocupan la posición deudora frente al fisco de la OTP ya sea en la modalidad de *contribuyentes* o de *sustituto*; la categoría de los *obligados a cumplir con las obligaciones de pagos a cuenta* (OPC) de la OTP; por último, la categoría de los *sucesores* del tributo de personas individuales y de entes colectivos, con o sin personalidad jurídica.

Durante esta labor se ha puesto de manifiesto la **necesidad de extraer de la calificación de “responsable”** a supuestos de sujetos pasivos de la OTP (ej. agente de percepción que también es contribuyente por realizar el HI), de retenedores que intervienen en la OPC (el agente de retención) y de auténticos sucesores del tributo (como por ejemplo el supuesto recogido en el numeral 3 del artículo 27 CTG). Se trata de categorías subjetivas que no son terceros que responden de la deuda de otro y cuya naturaleza y régimen jurídico, desde la óptica de la aplicación tributo, es tan variada que no pueden ser reconducidas todas a ellas a la categoría del responsable.

En particular, se han analizado a la luz de la aplicación del tributo las diferentes las categorías de sujetos que resultan **deudores principales de la relación jurídica tributaria frente al fisco** y que, por tanto, **no son terceros responsables** del tributo de otro deudor tributario:

— En la **obligación tributaria principal**, consistente en el pago del tributo, son deudores principales los **sujetos pasivos** (en sentido estricto), ya sea en calidad de *contribuyente* (realizador del hecho imponible), que es la normalidad de la posición pasiva de esta obligación, ya sea en calidad de *sustituto*, cuando la Ley del tributo establece que el obligado al cumplimiento de la OTP y de las demás inherentes a ella corresponde a otro sujeto que desplaza al contribuyente, sin perjuicio del derecho de reembolso del sustituto frente al

contribuyente (ejemplo: en los supuestos de retención definitiva en los que el contribuyente no tiene relación alguna con el fisco en el pago del tributo)

- En las **obligaciones de pagos a cuenta** del tributo, consistentes en la anticipación del tributo al fisco, las leyes de los tributos también regulan diferentes mecanismos en virtud de los cuales pueden resultar obligados al pago a cuenta de la obligación tributaria principal: los **retenedores** y, a veces los propios contribuyentes, cuando estos mismos están obligados al pago a cuenta.
- También resultan deudores principales, los **sucesores** de los anteriores. Cuando la transmisión de las obligaciones libera al deudor anterior de la deuda tributaria estamos ante supuestos de sucesión tributaria, de verdadera transmisión de la deuda. Como se ha puesto de relieve, la sucesión únicamente puede producirse en la **transmisión a título universal ya sea mortis causa (sucesión del tributo de personas físicas) o inter vivos (sucesión del tributo de personas jurídicas y entidades)**. En el primer supuesto, los **herederos**, y excepcionalmente los legatarios, suceden al causante con todo su patrimonio y se subrogan en las relaciones jurídicas del fallecido. La sucesión tributaria sigue el esquema de la sucesión civil. En el segundo supuesto, en el caso de las personas jurídicas y entidades también es posible la sucesión tributaria en los supuestos de transmisión a título universal inter vivos. En estos casos, el antiguo deudor (sociedad o entidad extinguida o disuelta) desaparece de la escena jurídica, se extingue su personalidad jurídica. Como consecuencia, el derecho puede atribuirse a los **ex socios** (supuestos de liquidación), a la **nueva entidad** beneficiaria del patrimonio (supuestos de reestructuración empresarial), o a **los beneficiarios de los bienes y derechos** de las entidades sin personalidad jurídica disueltas, la condición de sucesores de manera que responden con su patrimonio personal por las deudas pendientes del anterior deudor. En todos estos casos, el sucesor se subroga en la posición del anterior deudor y frente al fisco es el único deudor principal de dichas obligaciones pendientes. A diferencia de la sustitución, en estos casos, lógicamente no existe ningún derecho de reembolso del sucesor frente al causante o entidad extinguida.

Resulta oportuno recordar que el **legislador guatemalteco**, reúne en dos categorías subjetivas a todos los obligados tributarios (a los que denomina “sujetos pasivos”). De esta forma, la Ley clasifica la subjetividad tributaria, no por la naturaleza o régimen jurídico de la obligación en la que intervienen los deudores frente al fisco, sino, en función de si son los sujetos que efectivamente soportan el gravamen del tributo:

- Los “**contribuyentes**” (**obligados por deuda propia**): aquellos obligados al cumplimiento de la obligación por realizar el hecho imponible, en los que no incluye a los que tienen derecho a trasladar la cuota tributaria ni a los entes sin personalidad jurídica (artículo 20 del CTG).
- Los “**responsables**” (obligados **por deuda ajena**): todos los obligados que resultan obligados ante el fisco al cumplimiento de una obligación tributaria sin ser los titulares que han de soportar efectivamente el gravamen del tributo:
- Representantes (artículo 26 CTG)

- Sucesores de personas jurídicas (artículo 27 CTG)
- Agentes de retención (art. 28 y 29 del CTG)
- Agentes de percepción (art. 28 y 29 del CTG)
- Obligados a suministrar información (artículo 30 y 30 A del CTG)
- Auténticos terceros responsables de la deuda de otro (en diversos preceptos del CTG que serán objeto de análisis en este apartado)

Sin embargo, como ya se ha puesto de relieve, esta **clasificación no es coherente con la concepción actual del tributo** y las obligaciones que despliega. No es posible la concreción de la subjetividad tributaria sin una clasificación de sujetos que atienda específicamente a la obligación tributaria en la que interviene y la posición subjetiva concreta que ocupa, labor que se viene realizando a lo largo del presente trabajo. Sólo así es posible determinar la naturaleza y régimen jurídico que es de aplicación a un obligado tributario en la aplicación del tributo.

Así, este último apartado tiene por objeto delimitar la categoría del “responsable” de acuerdo al régimen jurídico establecido por el CTG para los *auténticos supuestos de responsabilidad tributaria* y realizar la **construcción conceptual del responsable** de acuerdo a estos parámetros y a los supuestos que contempla el derecho tributario guatemalteco.

En la **tarea de deslinde** de categorías de sujetos tributarios, desde la óptica obligacional del tributo, ya se han extraído de la categoría del “responsable” como tercero obligado al pago de la deuda tributaria de otro sujeto, las siguientes:

- *Agentes de percepción del IVA* que realizan el HI y son auténticos contribuyentes, esto es, los establecidos por ley en primer lugar como deudores de la OTP frente al fisco (art. 28 y 29 del CTG), aunque la ley les conceda el derecho a trasladar la cuota tributaria a otro sujeto distinto que queda fuera de la relación jurídica con el fisco y que es el titular de la capacidad económica que debe soportar efectivamente el tributo frente al agente de percepción.
- *Agentes de retención* (art. 28 y 29 del CTG), que actúan como sujetos pasivos en la modalidad de sustitutos o como obligados a ingresar los pagos a cuenta de la obligación tributaria principal que el contribuyente ha de declarar e ingresar.
- *Sucesores de personas jurídicas* (artículo 27 CTG)

Es necesario analizar los restantes supuestos para ver si estamos ante auténticos supuestos de responsabilidad o, como los anteriores, también se caracterizan por presentar una naturaleza y un régimen jurídico tan distinto del instituto del tercero responsable que requieren de una separación tanto terminológica como reguladora de su régimen jurídico. En este sentido, resta por analizar los siguientes sujetos incluidos en la categoría del “responsable”:

- Los representantes (artículo 26 del CTG)
- Los obligados a suministrar información (artículo 30 y 30 A del CTG)



- Los auténticos terceros *responsables* de la deuda de otro (en diversos preceptos del CTG que serán objeto de análisis en este apartado)

En este contexto, para cerrar la subjetividad tributaria con la **definición y régimen jurídico de los auténticos “responsables”** en el derecho tributario guatemalteco se va a proceder de la siguiente manera:

- 1º) Dado que es un instituto jurídico presente en la mayoría de ordenamientos, en primer lugar deben establecerse los *parámetros dogmáticos* que son tenidos en cuenta por los ordenamientos a la hora de regular esta categoría subjetiva.
- 2º) En segundo lugar, realizar un análisis crítico de la *definición legal* de “responsable” en el artículo 25 del CTG y eliminar los matices descriptivos que únicamente hacen referencia a que son obligados que no soportan efectivamente el tributo, y que llevan al terreno de la confusión a esta categoría subjetiva del responsable. Todo ello en aras a proponer una definición que encaje perfectamente con la naturaleza y régimen jurídico del tercero responsable que la Ley sitúa junto al deudor principal frente al fisco.
- 3º) *Finalizar la tarea de deslinde* para concretar qué supuestos regula el derecho guatemalteco de auténtica responsabilidad tributaria (como los donatarios, legatarios, adquirentes de explotaciones económicas, etc) y qué supuestos no responden a esta categoría subjetiva y deben ser interpretados de acuerdo a la naturaleza de la obligación en la que intervienen y la posición que ocupen (como es el supuesto del mero responsable o del obligado a suministrar información).

## 1. Concepto y Caracteres de la “responsabilidad” tributaria

El instituto jurídico del “responsable” se caracteriza en los ordenamientos jurídicos por ser un tercero que resulta por Ley obligado al pago de una deuda ajena, sin que el deudor principal desaparezca de la posición pasiva frente al fisco.

El pago de la deuda ajena por el responsable, libera al deudor principal frente al fisco, sin perjuicio del *derecho de la acción de repetición* del Responsable frente al deudor principal.

De acuerdo a esta definición genérica, el *responsable* es una categoría subjetiva bien *diferente* de los sujetos que ocupan la posición de *deudor principal* (contribuyente, sustituto, retenedor, sucesor, etc). Así se desprende de su **naturaleza, caracteres y régimen jurídico**:

- 1) Es un **Tercero**, que la Ley coloca **junto al deudor principal en la posición pasiva frente al fisco**, para el cumplimiento del pago de la obligación tributaria.
  - El deudor *principal sigue estando obligado al cumplimiento de sus obligaciones frente a Hacienda*: puede ser cualquier obligado tributario (que determine la Ley): Sujeto pasivo (Contribuyente o Sustituto); Obligado al pago a cuenta, Sucesor de los anteriores.

- La figura del responsable en el cumplimiento de una deuda ajena, origina una *extensión de la posición pasiva del tributo*. Junto al deudor principal, la AT puede exigir el pago a un tercero al que la Ley también le obliga al pago de la deuda del deudor principal. Por tanto, en los supuestos de responsabilidad *no se produce un desplazamiento del deudor principal* (como ocurre en los casos de la sustitución del contribuyente) *ni un cambio del mismo* (como en los casos de la sucesión tributaria)<sup>62</sup>

2) El responsable se erige en una **garantía de pago del tributo**. En caso de que el deudor principal no realice el pago correspondiente a la obligación tributaria de la que es titular, la AT podrá dirigirse para el cobro del mismo contra el responsable.

- Normalmente entre las *garantías del crédito tributario*, el responsable es una garantía personal frente a otros tipos de garantía de naturaleza real (por ejemplo un bien afecto al pago del tributo).
- En caso de pago por el tercero responsable, éste tendrá *derecho a la acción de repetición* contra el deudor, salvo que la ley disponga otra cosa.

La responsabilidad es una categoría tributaria que, generalmente, responde a una finalidad garantista del crédito tributario. Sin embargo, desde la **óptica principialista** es importante diferenciar, por un lado, los supuestos de *responsabilidad tributaria subjetiva* (por realizar actos ilícitos, que exigen de la actitud negligente, culposa o dolosa) y, por otro, los supuestos de *responsabilidad tributaria objetiva* (intervención del sujeto con independencia de si existe actitud negligente, culposa o dolosa).

- En los primeros casos, bastante generalizados en el derecho guatemalteco al exigir la concurrencia del “*dolo*” en el presupuesto de hecho de la responsabilidad, es posible asimilar la figura de la responsabilidad a la de la sanción tributaria y, en consecuencia, proyectar sobre la misma las garantías materiales y procesales del Derecho sancionador. En estos casos de responsabilidad subjetiva, asimilados a auténticas sanciones por la comisión de un ilícito, son de aplicación los límites del Derecho Penal o Sancionador, como por ejemplo el principio de culpabilidad que prohíbe la imposición de sanción (y de la responsabilidad) por el mero resultado.
- Por el contrario, en los supuestos de responsabilidad objetiva, cuyo presupuesto de hecho no exige una conducta ilícita, no son de aplicación estos principios propios del Derecho

---

<sup>62</sup> En la sucesión de empresa es importante diferenciar los casos de responsabilidad y los de sucesión. En este sentido MAURICIO SUBIRANA, S, a lo largo de su trabajo sobre la responsabilidad en el ámbito empresarial, analiza de forma novedosa la responsabilidad tributaria desde la óptica de las distintas fases de la actividad empresarial. De acuerdo a este análisis, en la *fase final de la actividad empresarial*, dado que el legislador español no otorga un carácter inmediato a la extinción (sino que precisa de la finalización de todas las relaciones jurídicas previas), la autora estudia los supuestos de responsabilidad en los supuestos de *cese, disolución y extinción* de la sociedad (vid. MAURICIO SUBIRANA, S. *El responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, 2008, pág. 205 a 227), de manera que en unos casos el responsable se sitúa junto al deudor principal y en otros el responsable se sitúa junto al sucesor.

sancionador porque tienen la finalidad sin más de garantizar el crédito tributario del deudor principal<sup>63</sup>.

3) El **responsable**, como obligado tributario tiene **carácter legal**. Sólo la Ley puede establecer los supuestos de la responsabilidad tributaria.

Aunque en el CTG el *carácter legal de la posición pasiva* viene referido exclusivamente al “sujeto pasivo”, este término, como ya se expuso al principio de este estudio, debe interpretarse como obligado tributario de la relación jurídica tributaria y no como obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal. Por tanto, el *carácter legal se predica de toda la posición pasiva de la relación jurídica tributaria*, entre las que se encuentra el responsable. De hecho, entre los “sujetos pasivos” incluye al “Responsable”, por lo que, ambigüedades aparte, no hay duda de la voluntad del legislador de establecer la reserva de ley en el establecimiento de esta figura. Así se manifiesta el **artículo 15 del CTG** cuando reza la **indisponibilidad del tributo por los particulares** (“los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente lo autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”). En consecuencia, sólo la ley puede alterar la posición pasiva frente al fisco. En particular, sólo la ley puede establecer los supuestos de responsabilidad tributaria.

4) El **carácter legal** del responsable conduce inexorablemente al **presupuesto de hecho de la responsabilidad**. Un sujeto será responsable siempre que concurra el presupuesto de hecho establecido por la ley, cuya realización origina el nacimiento de la **obligación del responsable**.

Este presupuesto de hecho es **diferente pero dependiente del presupuesto de hecho de la obligación tributaria del deudor principal**, a cuyo cumplimiento está obligado también el responsable. El presupuesto de hecho de la responsabilidad contiene **tres elementos** que han de realizarse para originar la obligación del responsable. Los dos primeros están relacionados con la necesidad de la existencia previa de deudas pendientes del obligado tributario, y el tercero con el presupuesto concreto de la responsabilidad:

- *Presupuesto de hecho de la obligación tributaria del deudor principal* (HI si es contribuyente, presupuesto de hecho de la retención si estamos ante un obligado a realizar el pago a cuenta, etc)
- *Deuda “pendiente”*. Lógicamente no sólo existe un obligado tributario al pago de una deuda sino que ésta no ha sido satisfecha. De lo contrario, no existe una “deuda ajena” de la que deba responder un tercero.
- El tercer elemento es el *presupuesto concreto de la responsabilidad* (ej. representante que actúa con dolo, adquirente de una explotación económica).

<sup>63</sup> Vid. en este sentido RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Aranzadi, Navarra, 2005, páginas 143 a 145.

Este tercer elemento, o presupuesto concreto de la responsabilidad, es el que determina que haya tantos supuestos de responsabilidad como presupuestos concretos de responsabilidad tributaria. Con carácter general los **presupuestos de hecho** de la responsabilidad responden a **dos tipos** de contenido:

- **Conductas antijurídicas** de los sujetos, cuando la ley atribuye la condición de responsable de la deuda de otro a un sujeto por el hecho de incurrir en una conducta negligente o dolosa. En el CTG puede servir de ejemplo alguno de los representantes enumerados en el artículo 26 del CTG que serán responsables cuando actúen con dolo (**responsabilidad subjetiva**).
- **Negocios jurídicos** determinados en los que la ley atribuye la condición de responsable del crédito tributario de un obligado tributario, a algún sujeto que interviene en el mismo. A modo de ejemplo, el artículo 27 del CTG atribuye la condición de responsable por las deudas del anterior titular al sujeto que *adquiere una explotación económica*. Es la venta entre particulares la que determina que el adquirente y nuevo titular del bien o explotación se erija en garantía de pago del tributo. Lógicamente, únicamente la ley puede establecer la consecuencia jurídica de garantía personal del pago del tributo. En ningún caso tendrá validez frente al fisco un pacto entre particulares que establezca un supuesto de responsabilidad ajeno a la ley. La transmisión de la deuda tributaria entre particulares no tiene efectos jurídicos frente al fisco, sin perjuicio de los efectos en la vía civil (art. 15 CTG). (**responsabilidad objetiva**).

5) Por último, en el **régimen jurídico del responsable**, son destacables algunas singularidades que provoca la extensión de la posición pasiva del tributo, y que es importante señalar para luego ser objeto de análisis en el derecho guatemalteco:

- 5.1) El **alcance subjetivo y objetivo** de la responsabilidad delimitan, por un lado, los *obligados tributarios*, junto a los que un tercero puede ocupar la posición pasiva frente a la AT y, por otro lado, las *prestaciones tributarias* del obligado tributario, de las que puede responder el tercero responsable.

El régimen jurídico concreto del supuesto de responsabilidad establece las particularidades del alcance subjetivo y objetivo del responsable. Sin embargo, es posible extraer algunas consideraciones generales sobre el ámbito subjetivo y objetivo de la responsabilidad tributaria:

- En primer lugar, en el *alcance subjetivo* de la responsabilidad **no tienen cabida los sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones formales**. Por tanto, entre los sujetos junto a los que responde un responsable es posible encontrar obligados al cumplimiento de obligaciones materiales (sujetos pasivos de la OTP, obligados de las OPC, sucesores) pero no los obligados al cumplimiento de obligaciones formales. La propia *naturaleza* del responsable como *garantía del pago del tributo* hace imposible la existencia del responsable de un obligado al cumplimiento de una obligación formal. El incumplimiento de la obligación de suministrar información sólo le incumbe a este obligado sin que otro sujeto pueda cumplir con dicha obligación liberándole a aquél de la obligación de suministro de información.

— En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, el alcance objetivo de la responsabilidad debe tener siempre un *carácter pecuniario*. El problema es concretar, en cada caso, las obligaciones materiales pendientes del deudor a las que se extiende la obligación del responsable. El ámbito objetivo puede extenderse, en función de lo que determine la ley para cada caso de responsabilidad, a *las OTP, las OPC, los intereses y otras obligaciones accesorias por retrasos en el cumplimiento de sus obligaciones, incluso a las sanciones, siempre que así se establezca expresamente*. Ahora bien, *en ningún caso*, como se ha señalado, responde del cumplimiento de *obligaciones formales del obligado tributario*, dada la naturaleza de garantía del pago del tributo de esta categoría.

**5.2)** La posición procedimental del responsable **respecto del deudor principal**, frente al fisco, puede ser la misma o relegada a un segundo plano de forma subsidiaria. En el ordenamiento español se diferencia así entre responsables solidarios y subsidiarios respectivamente, aunque hubiera sido más acertado a mi juicio establecer la distinción propuesta por SIMON ACOSTA entre *responsables directos e inmediatos y responsables subsidiarios*<sup>64</sup>.

En algunos sistemas tributarios<sup>65</sup>, los supuestos de responsabilidad se clasifican en función de la posición jurídica procedimental del responsable respecto del deudor principal. Esto es, *si responden frente al fisco en plano de igualdad con el deudor principal (“responsabilidad solidaria” en derecho español) o de forma subsidiaria cuando el deudor principal sea declarado insolvente (“responsabilidad subsidiaria” en derecho español)*:

- En los supuestos de *responsabilidad subsidiaria* la AT se dirigirá al responsable para el pago del tributo únicamente cuando se han agotado todas las vías contra el deudor principal y este resulta fallido. En estos casos, el responsable no está en plano de igualdad con el deudor sino en un segundo plano. Normalmente, este debe ser el carácter general de la responsabilidad dado que estamos ante un tercero que paga la deuda de otro y, en principio, la AT debe poner en práctica todos los mecanismos de cobro contra el deudor principal y, en caso de fracasar todos ellos, subsidiariamente dirigirse contra el responsable. Todo ello sin perjuicio de la acción de reembolso del responsable contra el deudor en la vía civil.
- En los supuestos de *responsabilidad solidaria* (o mejor, responsabilidad directa o inmediata), el responsable ocupa la misma posición pasiva frente al fisco, no subsidiaria. La AT podrá dirigirse indistintamente contra el responsable o contra el deudor principal para exigir el pago del tributo. Este mecanismo agiliza, sin duda, el cobro de la deuda por parte de la

<sup>64</sup> Como acertadamente establece el autor la solidaridad es un concepto que se contrapone a la mancomunidad simple. En este sentido, por responsable subsidiario el legislador no se está refiriendo a que estos responsables respondan de forma mancomunada, sino que responden cuando con los bienes del deudor no se puede hacer frente a la deuda. En ese contexto, considera más acertada la distinción entre responsabilidad directa y subsidiaria que la distinción normativa entre responsabilidad solidaria y subsidiaria (vid. SIMON ACOSTA en *VVAA Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, 1990, pág. 219 y 220).

<sup>65</sup> Esta distinción no se produce en el derecho guatemalteco de manera que, como se expone más adelante, todos los supuestos de responsabilidad sitúan al responsable en plano de igualdad con el deudor principal.

Administración. Sin embargo, las dificultades de cobro del responsable frente al deudor deben ser tenidas en cuenta por el legislador a la hora de regular estos supuestos. En justicia, estos supuestos deberían estar presididos por presupuestos de hecho en los que concurre una conducta antijurídica del responsable, que ha coadyuvado al incumplimiento de pago del deudor principal.

**5.3)** La posición del responsable **respecto de la deuda**, de la que responden ante el fisco, también puede ser diferente. El responsable responde *con su patrimonio personal* pero, en función de los casos, el régimen de la **responsabilidad** puede ser *limitada o ilimitada*

- En los casos de *responsabilidad ilimitada*, el responsable responde *con todo su patrimonio sin límites (solidaria)*. Como se analiza más adelante, este régimen es al que se refiere el CTG cuando dice que responderá “*en forma solidaria*”.
- En los casos de responsabilidad limitada, el *límite puede ser cuantitativo (solidaridad impropia) o proporcional (mancomunidad)*. En los casos de responsabilidad hasta una determinada cantidad, el responsable hace frente con su patrimonio al pago de la deuda de un tercero pero hasta un determinado valor (ej. valor del bien afecto al pago de una deuda). Este valor puede ser superior o inferior al importe de la deuda. En los casos de responsabilidad proporcional, el responsable hace frente con su patrimonio a un porcentaje de la deuda ajena. Por ejemplo, si la ley prevé la responsabilidad mancomunada de los partícipes de una comunidad de bienes.

**5.4)** Por último, en el régimen jurídico del responsable es importante la regulación sobre el **procedimiento de derivación de responsabilidad**, en el que el responsable pueda alegar que no se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad, o cualquier otro extremo sobre el alcance de la responsabilidad.

## 2. Concepto legal de “responsable” y propuesta de lege ferenda

Finalizada la exposición sobre los pilares básicos de la dogmática de la categoría del responsable, el siguiente paso es el estudio del concepto y del régimen jurídico del “responsable” en el derecho tributario guatemalteco, y en particular en el CTG que es la norma básica objeto del presente estudio.

El **artículo 18** considera al “responsable” como una de las dos modalidades del **sujeto pasivo de la obligación tributaria**: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

El artículo 25 define al responsable:

“Obligado por deuda ajena: es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.



“Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos”.

“El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición”.

De una primera lectura de la definición legal de “responsable” ya se plantean algunos **interrogantes** sobre esta categoría en el CTG y su correspondencia con la categoría del responsable en el plano dogmático:

En el **primer párrafo**, se atribuye la condición de responsable al sujeto que, sin ser contribuyente, está ***obligado por Ley al cumplimiento de las obligaciones del contribuyente***.

— ¿Se trata realmente de un supuesto de **responsabilidad o de sustitución**? no deja claro si *desplaza* al contribuyente, como ocurre en el caso de la sustitución o responde *junto* al mismo y, además, sólo es responsable el que cumple con las obligaciones del contribuyente y no de otro obligado tributario, lo que restringe mucho el alcance subjetivo de la responsabilidad.

En el **segundo párrafo**, se establece que también es responsable el ***obligado al cumplimiento de “obligaciones formales” “ajenas”***. Esta frase aumenta sin duda la confusión sobre su acomodo a la categoría dogmática del tercero responsable del pago de la deuda. En efecto:

— Se está refiriendo sin duda a una *categoría que nada tiene que ver con el “responsable” como garantía de pago del tributo*, ya que nunca responde de las obligaciones formales inherentes a otro sujeto tributario.

— ¿a qué se refiere con obligaciones formales “ajenas”? 1) ¿a las obligaciones de las que debe responder otro sujeto y sin embargo el responsable le desplaza en el cumplimiento? No parece que sea este el caso; ¿a las obligaciones de suministro de información que afectan a situaciones tributarias ajenas? Si es esta la interpretación, se trata de un **obligado al cumplimiento de una obligación formal y en ningún momento es un tercero responsable** que, junto al obligado principal, responde ante Hacienda.

El **tercer párrafo**, al regular el derecho de la *acción de repetición* establece implícitamente, pero sin ninguna clase de duda, que el responsable, en unos casos, afronta la deuda ajena con el patrimonio personal y en otros con el patrimonio ajeno (***“El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”***). A mi modo de ver, esta dicción tiene su razón de ser en que el legislador también incluye en el instituto de la responsabilidad a otros sujetos que responden con un patrimonio ajeno, como es el caso del mero representante que actúa en nombre del deudor principal y gestiona su patrimonio a la hora de responder de sus deudas. Prueba de ello es la regulación del “responsable por representación” del artículo 26 del CTG en el que se confunden dos categorías subjetivas diferentes: el mero representante y el representante que incurre en un supuesto de responsabilidad. En este sentido, es indispensable dejar claro que la condición de “responsable”

acarrea inexorablemente responder con su propio patrimonio no con el patrimonio ajeno. En definitiva, algunos interrogantes plantea también el tercer párrafo:

- En primer lugar, ¿es posible que el responsable afronte la deuda con un patrimonio de otro sujeto? No, en la figura del **responsable**, como garantía personal del pago del tributo **no** tiene cabida el hecho de que **responda con un patrimonio ajeno**. El responsable constituye una garantía del pago con su propio patrimonio, sin perjuicio de que su responsabilidad esté limitada a un importe (solidaridad impropia) o porcentaje (mancomunidad).
- En segundo lugar, el tercer párrafo del artículo 25 del CTG debe ser interpretado junto con el artículo 26 del CTG que regula la responsabilidad por representación. En este último precepto se regula, por un lado, al **mero representante** que, como tal, *responde con el patrimonio del deudor al que representa*, sin que en estos casos se pueda hablar de un supuesto de responsabilidad sino de mera representación; y, por otro lado, al **representante que incurre en un supuesto de hecho de responsabilidad**, la actuación con dolo, y que la ley le obliga al pago de las obligaciones del deudor al que representa con su propio patrimonio.

Este sí es un supuesto de verdadera “*responsabilidad por representación*”. El legislador incluye los dos supuestos en la misma categoría porque los dos son “obligados por deuda ajena”, en el sentido de que ni el representante ni el responsable han de soportar efectivamente el tributo. El primero porque paga con un patrimonio ajeno y el segundo porque, aunque responde con su propio patrimonio, tiene derecho de reembolso frente al deudor principal. Sin embargo, no hay que olvidar las grandes diferencias de estas dos categorías jurídicas y los interrogantes que hay que afrontar ante una regulación que confunde estos dos tipos de categorías en una misma categoría: la del “obligado por deuda ajena”.

Así, el último interrogante sobre la definición legal del “responsable” es el que aclara la voluntad del legislador a la hora de regular esta categoría. En efecto: ¿qué se entiende por “obligado por deuda ajena”?

*En principio, esta descripción legal es totalmente subsumible en la categoría dogmática del responsable: el responsable hace frente a las deudas de las que es titular otro deudor principal frente al fisco, y de ahí el derecho de reembolso del responsable frente al deudor principal. Por tanto, la deuda ajena del responsable se corresponde con una deuda propia del deudor principal.*

Sin embargo, al analizar los *supuestos legales de “responsables”* como “obligados por deuda ajena” es cuando se advierte que no es esta la intención del legislador. Como se ha indicado en la introducción de la presente investigación con la expresión “*obligado por deuda ajena*” el legislador establece un **criterio de distinción de los sujetos extramuros de la relación jurídico-tributaria**. En consecuencia, la distinción en función de *si el deudor de iure frente a Hacienda coincide o no con el deudor de facto*, que ha de soportar efectivamente el gravamen, provoca la inclusión en la categoría del responsable de categorías subjetivas bien diferenciadas.

Cuando califica al “responsable” como “obligado por deuda ajena” incluye tanto a los *supuestos de verdadera responsabilidad*, en los que el responsable responde de la obligación tributaria

cuyo titular es otro sujeto, como al *resto de supuestos en los que el deudor principal por ley frente al fisco no coincide con el sujeto que ha de soportar efectivamente el gravamen, y que queda fuera de la relación con el fisco*. Supuestos en los que no concurren los caracteres del responsable, ya que en ninguno se produce una extensión subjetiva de la posición deudora frente a la administración. Entre estos últimos **supuestos incluidos en la categoría del “responsable”** que **no son equiparables con el instituto de la responsabilidad tributaria**, como tercero que la Ley sitúa como garantía del pago de la deuda de otros sujetos, se encuentran los siguientes ejemplos: El ***agente de retención*** (que es el único obligado a ingresar la deuda, la retención efectuada. Aunque no coincida con el deudor de facto (titular efectivo que soporta la retención), desde la relación obligacional con Hacienda no es un obligado por deuda ajena. El retenedor es el único deudor principal de la obligación del pago a cuenta que le impone la Ley; el ***representante*** (que aunque actúa en representación de una deuda ajena, la del representado, el único deudor principal con Hacienda es el representado obligado al pago de una deuda propia, con independencia de la representación legal o voluntaria. El representante no es un responsable que se coloca junto a un deudor. El único deudor frente al fisco es el representado); el ***sucesor del tributo de personas jurídicas y entidades*** (que se subroga en la posición de la entidad extinguida y es el único deudor principal frente al fisco por una deuda que era ajena antes de la sucesión pero que, con la adquisición del patrimonio a título universal por la extinción de la sociedad, pasa a ser una deuda propia del sucesor).

Como ya se ha indicado a lo largo del trabajo, **no resulta coherente** desde la óptica de la construcción conceptual de una categoría tributaria, **agrupar en la figura del “responsable” a todo deudor de iure que no coincide con el deudor de facto** (“deuda ajena”) y ello porque, de un lado, es un criterio ajeno totalmente al plano jurídico de la obligación tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo y, de otro, porque la diversidad de situaciones que afectan a la posición subjetiva tributaria en estos casos arroja caracteres y regímenes jurídicos tan distintos que no hacen posible reconducirlos a una única categoría de sujetos “responsables”.

De acuerdo al régimen jurídico del tercero responsable como supuestos de extensión de la posición subjetiva del tributo, con derecho de reembolso respecto de deudor principal, no considero atrevido concluir con una **propuesta de lege ferenda al legislador guatemalteco** sobre la construcción conceptual de responsable que tenga un verdadero acople en la aplicación del tributo: *El responsable es el obligado tributario que, por Ley, viene obligado frente al fisco al pago de la deuda tributaria del deudor principal de la misma. Todo ello sin perjuicio del derecho de reembolso salvo que la Ley establezca otra cosa.*

Lógicamente, junto a la definición legal debería recogerse el régimen jurídico general de aplicación y luego los supuestos de responsabilidad tributaria concretos.

Tomando como referencia la noción del responsable desde la óptica de la relación jurídico-tributaria, el final del trabajo debe despejar, de acuerdo a la relación jurídico-tributaria del sistema tributario guatemalteco, los sujetos que deben ser excluidos de la categoría del responsable, por no constituir supuestos de extensión subjetiva del tributo, y los que tienen

perfecto acomodo con la categoría del tercero responsable que la ley sitúa junto a un obligado como garantía del pago de las deudas tributarias de éste.

### 3. Categorías subjetivas a excluir de la categoría del “responsable”

La finalidad de este apartado es, extraer de la regulación del responsable aquellos supuestos que no tienen acomodo en la categoría del responsable y que, de acuerdo a su naturaleza y régimen jurídico se corresponden con otras categorías subjetivas que ya han sido objeto de análisis.

#### 3.1. El representante (artículo 26 del CTG)

El **responsable** no sólo está obligado al pago de una deuda ajena (de la que es titular jurídico otro obligado tributario), sino que, además, **responde con su propio patrimonio** como consecuencia de la naturaleza de garantía personal del pago del tributo.

En este sentido, el **representante** del deudor principal ¿es un obligado por una deuda ajena que responde con su propio patrimonio? ¿coincide el obligado principal al pago del tributo con el representante? ¿es necesario diferenciar la mera “representación” y “responsabilidad por representación”?

En principio, la respuesta es negativa, y por tanto, **no es responsable**: El representante que actúa en nombre del deudor principal, **no responde con su patrimonio personal sino con el del representado**. Todas sus actuaciones afectan a la posición pasiva del representado ante Hacienda.

El **representado** es el **único deudor principal** que ocupa la posición pasiva frente al fisco para el cumplimiento de la obligación de pago del tributo.

Sólo cabe la respuesta afirmativa, en los casos de **verdadera responsabilidad**: cuando el legislador establezca supuestos de responsabilidad para aquellos representantes que realicen el *presupuesto de hecho de la obligación del responsable*. En estos casos, se produce efectivamente la **extensión subjetiva frente a la AT** en el cumplimiento de la obligación del deudor principal. El **representante, en calidad de responsable** y con su propio patrimonio, **y el representado**, en calidad de deudor principal y con su propio patrimonio, responden juntos del pago del tributo. El representante tendrá **derecho de reembolso** frente al representado. Sobre este supuesto de responsabilidad por representación véase el último apartado del presente trabajo.

#### 3.2. El sucesor de personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica (artículo 27 del CTG)

*El responsable está obligado al pago de una deuda ajena, sin que haya desaparecido de la posición pasiva frente al fisco el deudor principal* obligado al pago de la misma. El instituto de la

**responsabilidad** acarrea una **extensión subjetiva de la posición pasiva**, no un cambio de deudor, que es lo que se produce en la sucesión tributaria. En consecuencia:

El **artículo 27** establece entre los supuestos de responsabilidad, por adquisición de bienes y derechos, a los adquirentes de empresas por fusión, transformación o absorción respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las empresas fusionadas, transformadas o absorbidas. Entonces ¿es *responsable* el “**sucesor**” de una **sociedad que se extingue**, sin liquidación, con ocasión de una **operación de reestructuración empresarial** (como la fusión o la escisión)?

Como se analizó en el apartado de la “sucesión tributaria” en los casos de *transmisión inter vivos a título universal* se produce una **verdadera transmisión de la deuda tributaria del transmitente**, cuya personalidad jurídica se extingue y desaparece del mundo jurídico, *al adquirente sucesor a título universal* que se subroga en la posición del anterior titular en el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. En estos casos, la **nueva entidad beneficiaria** de la operación (adquirente por fusión o absorción) es la *única que ocupa la posición pasiva frente al fisco por las deudas pendientes del anterior titular*.

Por tanto, **no es posible** en este caso, como pretende el legislador, que se origine una **responsabilidad “con los anteriores propietarios”** ya que se ha producido la *extinción de la personalidad jurídica del anterior propietario*. Con la cancelación registral de la entidad fusionada o absorbida se produce un *cambio de deudor, una sucesión tributaria*. **No se ha producido una extensión de la subjetividad a dos deudores** que responden de la deuda.

La Administración tributaria únicamente podrá dirigirse contra la nueva entidad beneficiaria de la operación, no contra el anterior propietario que dejó deudas tributarias pendientes. El pago por la nueva entidad **no le da derecho a la acción de reembolso** frente al anterior propietario, ya que ha desaparecido de la escena jurídica.

Únicamente en los supuestos de transmisión a título particular, la Ley puede regular el presupuesto de hecho de la responsabilidad del adquirente de un bien o derecho. En estos casos, el deudor principal no desaparece de la escena jurídica, no existe una verdadera transmisión de la deuda en la que desaparece el titular de la misma frente al fisco. Estos supuestos son objeto de análisis en el último apartado del trabajo.

### **3.3. El agente de retención y el agente de percepción (art. 28 y 29 CTG)**

El **responsable** está obligado al pago de una “**deuda ajena**” que se corresponde con una “**deuda propia**” del **deudor principal**. Por tanto, un sujeto responde de una deuda ajena porque el titular de la deuda propia deja pendiente el cumplimiento de su obligación y otro sujeto incurre en un supuesto de responsabilidad establecido en la ley, de manera que los dos ocupan la posición pasiva frente al fisco por la misma deuda. Todo ello, sin perjuicio del derecho de reembolso del sujeto responsable frente al sujeto deudor principal.

En este contexto, el **agente de retención ¿es un obligado por una deuda ajena?** ¿hay otro obligado principal al pago, junto al que responde el “responsable por retención”? Solo puede

contestarse afirmativamente en el plano fáctico. El retenido es efectivamente el titular de la capacidad económica que soporta efectivamente el gravamen. Sin embargo, en la relación jurídica con el fisco el único deudor es el agente de retención. Así lo dice expresamente el art. 29 *“efectuada la retención el único responsable ante la AT por el importe retenido es el agente de retención”*. Por tanto, en el plano jurídico el **agente de retención es el único que ocupa la posición de deudor de la obligación tributaria del pago a cuenta**. El contribuyente está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria principal de cuyo importe deducirá, en su caso, las cantidades retenidas por el agente de retención. En aplicación del mismo tributo se producen tres obligaciones diferenciadas: la obligación tributaria principal del contribuyente que realiza el hecho imponible, la obligación del pago a cuenta del agente de retención que realiza el presupuesto de hecho de la retención y viene obligado a su cumplimiento y, por último, la obligación entre particulares en la que tiene lugar el mecanismo de la retención entre el agente de retención y el obligado a soportar la retención (contribuyente).

En puridad, considerar responsable al “agente de retención” por una deuda ajena del contribuyente es lo mismo que incluir en la posición pasiva frente al fisco de la obligación tributaria principal del contribuyente al agente de retención. Esto no ocurre así, el CTG en todo momento sitúa al agente de retención como responsable de las retenciones que efectuó o las que debería haber efectuado pero nunca del importe resultante de la OTP del contribuyente. En este sentido, el legislador podría haber atribuido al agente de retención la condición de responsable del contribuyente pero no lo ha hecho y, en consecuencia, en el derecho guatemalteco el agente de retención puede ocupar la posición de obligado del pago a cuenta (ej. IRT) o sustituto del contribuyente en la obligación tributaria principal (ej. IAL con ocasión de la factura especial) pero no regula un supuesto de verdadera responsabilidad del agente de retención respecto de la deuda pendiente del contribuyente.

En suma, el **agente de retención es un obligado por una deuda propia** (obligación del pago a cuenta) frente al fisco. Es el único obligado al cumplimiento de su obligación tributaria, aunque se trate de un importe que traslada al contribuyente por el mecanismo de la retención porque es el contribuyente el que ha de soportar efectivamente el gravamen. La retención, como la repercusión, son mecanismos que agilizan la exacción del tributo de los sujetos que han de soportar efectivamente el tributo. Sin embargo, el hecho de no coincidir en el mismo sujeto el deudor frente al fisco y el deudor de facto que, por ley, ha de soportar efectivamente el gravamen, no significa que el agente de retención no sea un obligado por una “deuda propia” de la obligación tributaria, cuyo cumplimiento ante el fisco le impone la ley sólo a él.

En este sentido, **no es un responsable**: no es un tercero que se sitúa frente al fisco junto al deudor principal en el cumplimiento de la misma obligación tributaria. Todo ello sin perjuicio, de la posibilidad de un supuesto de responsabilidad.

En cuanto al **agente de percepción** también es necesario observar qué pasa en el modo de exacción del IVA y, en particular, las diferentes obligaciones que origina la aplicación del impuesto y los sujetos que intervienen. En una operación de venta en el interior del país el empresario que vende realiza el hecho imponible que origina el nacimiento de la obligación



tributaria principal. Este sujeto, es el **contribuyente de la OTP** y es el único obligado al pago del IVA frente al fisco. Pero además, este mismo sujeto **tiene derecho a trasladar la cuota del IVA a otro sujeto** (el comprador) que es el que efectivamente está llamado por ley a soportar el tributo. Sin embargo, este último sujeto no interviene en la relación con el fisco ni soporta las consecuencias del incumplimiento del pago al erario público por el contribuyente del IVA (el vendedor). En suma, el vendedor es al mismo tiempo contribuyente de la OTP frente al fisco y agente de percepción en la obligación entre particulares cuando realiza la repercusión del gravamen. Dos relaciones jurídicas diferentes que no hay que confundir.

Como ya se ha expuesto con ocasión del análisis de la categoría del “contribuyente”, la inclusión del agente de percepción del IVA en la categoría del responsable lleva al terreno de la confusión la delimitación de su régimen jurídico. **No es un tercero responsable de la deuda propia de otro sujeto frente al fisco.** Es cierto que está obligado al pago de un gravamen frente al fisco que traslada a otro sujeto tributario. Sin embargo en caso de incumplimiento del pago del IVA el fisco acude al obligado a cumplir con la OTP y, en este sentido, únicamente el agente de percepción ocupa esta posición pasiva.

### 3.4. El obligado a suministrar información (artículo 30 A CTG)

Por último, tampoco es un tercero responsable de una deuda ajena el obligado al cumplimiento de una obligación formal. El responsable está obligado al pago de una **deuda ajena** que, lógicamente ha de tener un **carácter pecuniario**.

En consecuencia, es difícil afirmar, como lo hace el legislador en el artículo 25 y 30 A del CTG, que el **obligado**, por Ley, **“al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, de las que no resulta la obligación de pago del tributo”** pueda ser un responsable, **“obligado por deuda ajena”**

Desde la óptica dogmática de la figura del responsable y desde el análisis del régimen jurídico de estos obligados al cumplimiento de obligaciones formales en el derecho tributario guatemalteco **no** es viable atribuir la condición de **responsable** a un sujeto obligado exclusivamente al cumplimiento de una obligación tributaria no pecuniaria.

De hecho, de acuerdo a una interpretación harto laxa de **“obligaciones formales ajenas”** encontramos **dos supuestos en el derecho positivo guatemalteco**. Sin embargo en ninguno de ellos surge la obligación de un tercero en el cumplimiento del pago del deudor principal. En ninguno de ellos se contempla la existencia de un verdadero “responsable” que, junto al obligado principal, está obligado al pago de la obligación de éste frente al fisco. De ahí que la expresión “obligaciones formales ajenas” sea desafortunada y lleve a confusiones hermenéuticas en su aplicación:

- En primer lugar, en el supuesto de **sustitución por retención**: el agente de retención desplaza al contribuyente en el cumplimiento de la obligación tributaria principal y las obligaciones inherentes a ella, como son las **obligaciones formales de información del contribuyente**. En este caso, como se ha tenido ocasión de analizar en el apartado de los deudores de la obligación tributaria principal, el **único sujeto obligado al cumplimiento de las obligaciones**

del contribuyente frente al fisco es el agente de retención. No es posible hablar de una extensión subjetiva de la posición pasiva frente a la administración, ni en el cumplimiento del pago ni en el cumplimiento de las obligaciones formales. Ante el incumplimiento del retenedor, la AT se dirigirá a este y no al contribuyente. En este caso, únicamente cabe hablar de *obligaciones formales ajenas en el plano fáctico, pero en el plano jurídico el único obligado al cumplimiento de la obligación formal es el sustituto*. En todo caso, dado que no regula expresamente el supuesto de la sustitución no parece que el legislador estuviese pensando en este supuesto.

— En segundo lugar, en el supuesto de **requerimientos individualizados de información** regulado en el **artículo 30 del CTG** o los **supuestos de suministro general de información**, en los que los sujetos han de informar sobre situaciones tributarias “ajenas”.

En estos casos, la *obligación de suministrar información le incumbe exclusivamente al sujeto que ha de informar*, y no al sujeto cuya situación tributaria constituye el objeto de la información. Al obligado a suministrar información sobre terceros la ley le atribuye una *obligación formal propia, aunque afecte a la situación tributaria de otros sujetos tributarios*.

En la obligación de suministrar “información sobre terceros”, regulado en el artículo 30 del CTG, entre los supuestos de “responsables”, no es posible situar como obligado frente al fisco al “tercero” sobre el que se informa. *No hay un obligado principal al suministro de información, junto al que se sitúa el responsable*, y menos aún existe un obligado principal al pago de una deuda pecuniaria, junto al que se sitúa el responsable frente al fisco.

Por último, a partir de la construcción conceptual de la categoría del responsable veamos qué **supuestos** establece el CTG de **auténticos “responsables”** para abordar los diferentes *presupuestos de hecho y las consecuencias jurídicas* establecidas por el legislador. Se trata también de realizar propuestas normativas dirigidas a una correcta dicción de los supuestos de responsabilidad tributaria, que eliminen las consideraciones de categorías subjetivas ajenas al responsable tributario.

#### **4. Los terceros “responsables” junto al deudor principal en el CTG**

A la vista de todo lo expuesto, el estudio de la subjetividad tributaria en el derecho guatemalteco ha de finalizar con el análisis de los supuestos de auténtica responsabilidad y el régimen jurídico previsto para los mismos. Los artículos 26 a 30 A del CTG recogen los supuestos de responsabilidad. Una vez extraídas aquellas categorías subjetivas cuyo régimen jurídico no responde a situaciones de responsabilidad sino, generalmente, a situaciones de verdaderos deudores principales de su obligación frente al fisco (ej. agente de percepción, agentes de retención, sucesores), resta por analizar los dos supuestos de verdadera responsabilidad: la “responsabilidad por representación” confundida en el artículo 26 con los supuestos de mera representación y la “responsabilidad del sucesor a título particular” que en el artículo 27 del CTG se confunde con casos de auténtica sucesión.

#### 4.1. El responsable por representación (artículo 26 del CTG)

El **artículo 26 del CTG** prescribe: “Son responsables para el cumplimiento de obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte a su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones derivadas de los bienes que administran o dispongan”:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces
2. Los representantes legales de las personas jurídicas
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores

La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administran, salvo que los representantes hubieran actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria”

Previamente al análisis del responsable por representación, es necesario **deslindar los supuestos de mera representación** de los supuestos de verdadera responsabilidad en los que incurren determinados representantes cuando realizan el presupuesto de hecho de la responsabilidad recogido en la ley:

De acuerdo a la **literalidad del último párrafo**, una primera interpretación del precepto conduce a la siguiente consecuencia: **todo representante, incluido en alguno de los cuatro supuestos, es responsable** y, por tanto, *siempre responde con su patrimonio* de las deudas del deudor principal que derivan de los bienes administrados. En efecto, el último párrafo establece expresamente que el representante responde, con carácter general, **“hasta el valor de los patrimonios que se administran”**. Por tanto, de acuerdo a una interpretación literal del precepto obtenemos las siguientes consecuencias:

- El presupuesto de hecho de responsabilidad sería la mera representación descrita en alguno de los cuatro supuestos mencionados.
- En cuanto al *alcance* de la responsabilidad, el representante respondería con su patrimonio personal de las obligaciones tributarias del representado *“hasta el valor de los patrimonios que se administren”*, esto es, hasta una cantidad concreta que habría que calcular (régimen de solidaridad impropia respecto de la deuda) y, *excepcionalmente*, en caso de incurrir en *dolo “en forma solidaria”*, es decir, sin límites (régimen de solidaridad respecto de la deuda)

Sin embargo, parece que la **voluntad del legislador es otra**: con carácter general el representante responde con el patrimonio del representado y, en este sentido, responde con el límite de “los bienes administrados” aunque para ello ha utilizado de manera desafortunada la expresión “hasta el valor de los patrimonios”. Lo contrario sería otorgar la condición de responsable de la

deuda del obligado principal (el representado) a todo sujeto desde el momento en que es representante del artículo 26 del CTG. En este sentido:

- El primer párrafo del **artículo 26 del CTG diferencia** claramente cuando un sujeto actúa en calidad de “**representante**” (“*son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias...sin que ello afecte a su patrimonio*”) y cuando concurre un supuesto de “**responsabilidad por representación**” por la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad (“sin que...afecte a su patrimonio, **salvo el caso de dolo de tal representante...**”).
- Junto a este argumento, no hay que olvidar el hecho de que el legislador recoge en la categoría del “responsable” a todo aquél que interviene en la posición pasiva con el fisco pero que, efectivamente, no es el titular del gravamen. Bajo este parámetro recoge una cantidad de categorías subjetivas totalmente diferenciadas que es imprescindible separar del instituto jurídico de la auténtica responsabilidad, que también contempla entre todos los supuestos legales de responsabilidad.

En suma, el precepto abraza **dos categorías subjetivas diferenciadas**: el mero representante y el “responsable por representación” que requiere, junto a la realización del presupuesto de hecho de la representación, la realización del presupuesto de hecho de la responsabilidad, en este caso la conducta dolosa. Las **diferencias del régimen jurídico** aplicable en cada caso son claras:

1. El instituto de la **representación**. En estos casos, el **representado** es el **único sujeto obligado** al cumplimiento de las obligaciones tributarias. El representante, como tal, “cumple con las obligaciones tributarias” del representado, a través de la administración de los bienes que administra, sin que afecte a su patrimonio personal: “*Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte a su propio patrimonio,..., por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan...*”.
  - El **representante, actúa en nombre ajeno**, de forma que todos los efectos jurídicos de sus actuaciones revierten en la relación jurídica del obligado representado. Es el **representante del deudor de iure**. Además responde con un patrimonio ajeno al suyo propio. No constituye una garantía personal del crédito tributario ya que el representante **no responde con su patrimonio personal**.
  - Así, en cuanto al régimen de responsabilidad del representante, cuando establece “La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria”, está separando los dos tipos de responsabilidad del representante y del responsable. En cuanto **representante**, su **responsabilidad “se limita al valor de los patrimonios que se administren”**, esto es, su responsabilidad se limita al patrimonio que es objeto de su administración. Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, esta expresión resulta bastante desafortunada ya que desde la óptica literal de una lectura exclusiva de esta frase, ajena a toda la redacción del precepto, debería

interpretarse que responde con su patrimonio personal con el límite del valor del patrimonio administrado, a modo de una garantía personal propia de la categoría del tercero responsable.

- En todo caso, un prurito de mejora técnica de la regulación de la representación debería llevar al legislador a contemplar de forma separada el *instituto de la representación*. En particular, un precepto que aclarase el régimen general de aplicación a la categoría del representante y no sólo el de aplicación a los cuatro supuestos de representación enumerados en el artículo 26 del CTG. Me refiero por ejemplo al albacea o al administrador que representan y gestionan la mortual, al administrador de una entidad que no coincide con el representante legal, al administrador encargado de la liquidación de una entidad y, en fin, al resto de supuestos de representación no regulados en el CTG. Así, la *responsabilidad del administrador de persona jurídica* constituye un supuesto de garantía de cobro de las deudas y sanciones de las sociedades al que el legislador guatemalteco debería prestar una atención particular<sup>66</sup>.

2. El **responsable por representación** nace con el presupuesto de hecho de la responsabilidad: la **conducta dolosa** de los **representantes descritos** en el precepto. En estos casos, el representante responderá de las obligaciones del deudor al que representa con su patrimonio personal, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administre o disponga.

- Con la **extensión subjetiva de la posición deudora** frente al fisco que se produce en este caso, el *deudor principal y el representante, como dos patrimonios diferenciados, responden ante Hacienda* por las deudas derivadas del patrimonio objeto de administración o disposición. Todo ello sin perjuicio del derecho de reembolso del representante frente al representado.

---

<sup>66</sup> En el ordenamiento tributario español la responsabilidad de los administradores de sociedades sigue siendo un tema de gran actualidad, desde su introducción a finales de los años 60 en el derecho positivo. En un primer momento, la Ley General Tributaria de 1963 únicamente regulaba en el artículo 40 un supuesto de responsabilidad subsidiaria relativo a los liquidadores, interventores y síndicos de quiebras, concursos, sociedades y entidades en general, cuando por negligencia o mala fe no realizaran las gestiones necesarias. Fue la Ley 60/1969 la que introdujo por primera vez la responsabilidad de los administradores por las infracciones cometidas por las personas jurídicas cuando el administrador hubiese incurrido en mala fe o negligencia grave. Posteriormente, con la Ley 10/1985, de 20 de abril, de modificación parcial de la LGT de 1963 se produjo lo que ALVAREZ MARTINEZ ha calificado de “endurecimiento y ampliación” de la responsabilidad de los administradores: se introduce un nuevo supuesto de responsabilidad de los administradores por “cese de actividades de personas jurídicas” para dar respuesta a los múltiples casos de levantamiento del velo; en el supuesto de responsabilidad por comisión de infracción de la sociedad: por un lado, disminuye el elemento intencional, ya que desaparece la exigencia de mala fe o negligencia grave y, por otro lado, se amplía el alcance de la responsabilidad a la totalidad de la deuda y no sólo a la sanción (vid. ÁLVAREZ MARTINEZ, Joaquín. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2010, pág. 35). Junto a algunas modificaciones introducidas por la Ley 25/1995 y la Ley 1/1998 esta situación se mantiene hasta la vigente LGT 58/2003. De esta forma, desde el 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la actual LGT, la regulación de la responsabilidad de los administradores queda enmarcada básicamente en los dos supuestos mentados: la comisión de una infracción por la sociedad a la que administra y el cese de la actividad de la sociedad (artículo 43.1 a) y b) LGT).

- En cuanto al **alcance de la responsabilidad**: tendrá por objeto las obligaciones tributarias que deriven de los bienes que administren o dispongan y responderá de forma **ilimitada** con todo su patrimonio ("*en forma solidaria*").

Si esta interpretación es correcta, y no se le ha escapado a la autora algún matiz esencial que varíe la interpretación realizada, la **responsabilidad por representación** se producirá como muestra el siguiente cuadro, de acuerdo al artículo 26 del CTG:

| Supuestos de REPRESENTACIÓN                                     | DEUDOR PRINCIPAL                  | RESPONSABLE POR REPRESENTACIÓN JUNTO AL DEUDOR PRINCIPAL  |
|---|-----------------------------------|---|
|   |                                   | REPRESENTADO  |
| 1. REPRESENTANTES DE MENORES E INCAPACES                        | MENOR O INCAPAZ                   | RÉGIMEN RESPONSABILIDAD<br><br>Responde de las OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS BIENES QUE ADMINISTRA O DISPONE<br><br>+ |
| 2. REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS                 | SOCIEDAD                          | RESPONSABILIDAD ILIMITADA<br>(con su patrimonio personal "...de forma solidaria")                                       |
| 3. MANDATARIOS (CONTRATOS MANDATO)                              | PROPIETARIO DEL BIEN ADMINISTRADO |   |
| 4. SÍNDICOS DE QUIEBRA Y DEPOSITARIOS DE CONCURSO DE ACREEDORES | EMPRESA EN QUIEBRA O EN CURSO     |   |

De acuerdo a esta supuesto de responsabilidad, una **posible propuesta normativa de lege ferenda**, que evitara confusiones hermenéuticas, sería la siguiente:

"Son responsables los siguientes representantes, en caso de conducta dolosa:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces



2. Los representantes legales de las personas jurídicas
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores

Los responsables por representación responderán de las obligaciones derivadas de los bienes que administran o dispongan en forma solidaria”

#### 4.2. El adquirente de transmisión a título particular (artículo 27 CTG)

El artículo 27 del CTG regula diferentes supuestos de responsabilidad de los adquirentes de bienes y derechos:

*“Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos”. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:*

1. Los donatarios y legatarios
2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
3. Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas

*Los representantes de sociedades o empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración tributaria Informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.<sup>67</sup>*

*La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.*

*En las situaciones previstas en el numeral 2 de este artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la*

---

<sup>67</sup> Este párrafo contiene una **garantía de los adquirentes frente al fisco**. Si en los Informes solicitados en fase de liquidación o concurso la AT no informa de más créditos pendientes, cualquier adquirente queda exonerado de responsabilidad (puede adquirirse antes de la extinción, en cuyo caso no es adquirente de un bien afecto al pago de las deudas tributarias, o después, en cuyo caso el exonerado sería el sucesor, el ex socio por la cuota de liquidación)

*comunicación en forma fehaciente a la AT, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia”*

El **artículo 27 del CTG** está mezclando **tres situaciones** bien diferenciadas en las que se confunde el instituto de la responsabilidad (extensión de la posición pasiva frente al fisco) y el de la sucesión (mutación del deudor principal):

1. La **transmisión a título particular de bienes y derechos**:

- Por donación (“*donatario*”)
- Mortis causa, en el caso del legatario, que no es sucesor del fallecido (“*legatarios*”)
- Por venta (“*adquirentes de bienes, derechos o patrimonios*”)

2. La **transmisión a título particular de una empresa**:

- Esto es, la sucesión de empresa: “sucesión en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos sin personalidad jurídica o sin ella”<sup>68</sup>.

3. La **sucesión de personas jurídicas** con ocasión de la extinción de la sociedad (sin liquidación) por operaciones de **reestructuración empresarial**:

- “*Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas*”
- Este supuesto de auténtica sucesión del tributo, recogido en el numeral tercero del artículo 27 del CTG, ya ha sido extraído de los casos de verdadera responsabilidad en tanto que se produce una transmisión de la deuda tributaria a otro sujeto, el sucesor, que pasa a ocupar el lugar jurídico frente al fisco del anterior titular, si bien éste ha desaparecido de la escena jurídica con ocasión de la operación de reestructuración.

Los **supuestos de responsabilidad** son los recogidos en el numeral primero y segundo: los responsables por adquirir bienes afectos al pago de una deuda tributaria y los que suceden en las explotaciones económicas por transmisión inter vivos.

En primer lugar, es importante señalar que en el caso de transmisión mortis causa (del bien o de la empresa), se estará a lo establecido en el artículo 24 del CTG dedicado a la transmisión por sucesión. En la transmisión mortis causa a título universal estaríamos en supuestos de sucesión

---

<sup>68</sup> Entre los supuestos de sucesión de empresa es importante separar los casos de responsabilidad de los de sucesión. En el primer caso, el deudor principal no ha desaparecido de la escena jurídica (ej. transmisión del negocio jurídico o de una rama de la actividad). En el segundo caso, el deudor ya no existe jurídicamente (bien porque ha fallecido si es persona física, bien porque se ha extinguido su personalidad jurídica). La continuación de la actividad ha de tener en cuenta estas situaciones a los efectos de conocer la figura concreta que ha de responder ante el fisco de las deudas tributarias pendientes.

tributaria caracterizada por el cambio de deudor no por la extensión de la posición subjetiva frente al fisco.

En segundo lugar, el siguiente cuadro muestra de forma resumida el **régimen jurídico** de estos supuestos de responsabilidad por adquisición a título particular:

| Supuestos de responsabilidad   | “Responsable”<br>Presupuesto de Hecho<br>(¿cuándo será “responsable” el adquirente?)  | alcance Objetivo de la responsabilidad<br>(¿de qué responde?)                            | régimen de la responsabilidad<br>(¿con qué límite?)   |
|--|---|--|---|
| <p>1. Adquisición Bienes Afectos al pago de tributos</p> <p>(no por sucesión mortis causa, art. 24 CTG)</p>            | <p>Sucesión a título particular de bienes y derechos</p> <p>Adquirentes responsables:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Donatario</li> <li>-Legatario</li> <li>-Adquirente</li> </ul> | <p>“Obligaciones tributarias derivadas del dominio y transferencia de dichos bienes”</p> | <p>Garantía personal<br/>(<i>si transmite el bien o derecho sigue siendo responsable. Y ello porque no dice que responden “con el bien”, expresión propia de una garantía real, sino “hasta el valor”</i>)</p> <p>Responde con el patrimonio personal</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>. De forma limitada “<i>hasta el valor del bien adquirido</i>” (sol. impropia)</li> <li>. Excepcionalmente, de forma ilimitada, en caso <i>dolo</i> (“<i>en forma solidaria</i>”)</li> </ul> |
| <p>2. Sucesión de Empresa<br/>(con o sin continuación de la actividad)<br/>(no sucesión mortis causa: art. 24 CTG)</p> | <p>El sucesor en la empresa por transmisión jurídica (“contrato o acto respectivo”): “<i>sucesores en el activo y pasivo de empresas</i>”)</p>  | <p>“Obligaciones tributarias derivadas del dominio y transferencia de dichos bienes”</p> | <p>Garantía personal (idem)</p> <p>Responde con Pat personal (idem)</p> <p>Supuesto de exoneración de responsabilidad:<br/>Informe solicitado a la AT en procesos concursales (“...la transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria”)</p>   |

### 4.3- Algunas conclusiones críticas sobre los supuestos legales de auténtica responsabilidad.

Algunas conclusiones críticas al régimen jurídico establecido para estos dos casos de auténticos terceros responsables que se sitúan junto al deudor principal de la obligación:

La **responsabilidad del adquirente de un bien o derecho**, ya sea por donación, legado o compraventa, alcanza a las deudas del transmitente relacionadas con el dominio o la transferencia de los bienes o derechos. Por un lado, sería aconsejable alguna cautela que permitiese al futuro adquirente conocer las deudas pendientes del transmitente con el fisco y así decidir la conveniencia de ser “responsable” con la adquisición. Por otro lado, el legislador establece un régimen de garantía personal en lugar de garantía real que sería, a mi modo de ver, más propio de estos supuestos de responsabilidad. Con la **garantía personal**, el adquirente responde de las deudas del transmitente con todo su patrimonio no con el bien adquirido (*“la responsabilidad...se limita al valor del patrimonio adquirido”*) y, por tanto, aunque transmita de nuevo el bien adquirido no deja de ser responsable. Si se hubiese regulado una garantía real, el adquirente respondería de las deudas del transmitente no con todo su patrimonio sino con el bien adquirido, estableciendo la ley por ejemplo “el adquirente responderá con el bien adquirido”. Si el legislador así lo hubiera querido, la responsabilidad se erigiría en una garantía real del bien y sería responsable el propietario del bien de manera que si el primer adquirente vende el bien a un segundo adquirente será únicamente éste el responsable del pago de los tributos pendientes correspondientes al dominio y transmisión del bien, junto al deudor principal.

En cuanto a la **responsabilidad** en los casos de **sucesión de empresa inter vivos**, hay muchos matices dudosos que únicamente pueden encontrar aclaración con un precepto, como mínimo, dedicado exclusivamente a este supuesto. Por ejemplo, el alcance objetivo de la responsabilidad delimitado por una frase tan ambigua como “obligaciones tributarias derivadas del dominio y transferencia de dichos bienes” plantea numerosos interrogantes tales como ¿incluye todas los tributos relacionados con la explotación empresarial del anterior titular? ¿y las obligaciones de pagos a cuenta? ¿y los intereses y sanciones imputables al anterior titular?.

Sin embargo, a mi juicio, la crítica más importante a este supuesto es que carece de los instrumentos jurídicos necesarios para **combatir el fraude fiscal** provocado por los **ceses de empresa** para eludir el pago de los tributos. El presupuesto de hecho de la responsabilidad exige la existencia de una transmisión jurídica documentada, esto es, que el adquirente sea de derecho (“contrato o acto respectivo”)<sup>69</sup>.

En consecuencia, cuando una empresa decide de forma fraudulenta no hacer frente a las deudas pendientes con el fisco puede actuar de la siguiente forma:

---

<sup>69</sup> En la lucha contra el fraude, varios son los supuestos recogidos en el ordenamiento español. Entre ellos también está el referido a las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal (art. 43.1 f) LGT). Sobre este supuesto de responsabilidad objetiva la autora RODRIGUEZ-BEREIJO LEÓN ha realizado un estudio exhaustivo que resulta de especial interés: *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Aranzadi, Navarra, 2005.

- No extingue la sociedad por liquidación ya que debería hacer frente primero a los acreedores para poder extinguir la personalidad jurídica de la entidad. Además, en caso de atribuir las cuotas de liquidación a los socios sin pagar deudas tributarias, cabe la posibilidad de que el fisco acuda contra los ex socios como sucesores de la entidad por las deudas pendientes de la sociedad extinguida.
- La práctica más frecuente es el cese de la actividad bajo la apariencia jurídica anterior (sociedad “A” deudora) y realizar la actividad bajo la apariencia jurídica de un sujeto distinto (sociedad “B”) que, lógicamente no responde de las deudas de A. Esta situación podría combatirse si el legislador contemplara como responsables, en estos casos de ceses de actividad, tanto al *administrador de hecho*<sup>70</sup> o de derecho, como al *adquirente “por cualquier título”*, incluyendo así no sólo los supuestos de verdadera transmisión jurídica del negocio sino también los casos de ausencia de transmisión jurídica que únicamente pueden perseguirse actualmente en aplicación de la doctrina de levantamiento del velo. El instituto de la responsabilidad tributaria es un buen instrumento para combatir este tipo de conductas fraudulentas. En la actualidad, en Guatemala se combaten estas conductas acudiendo a los tribunales para que declaren el levantamiento del velo, con toda complejidad y costes que conlleva. Una regulación de la responsabilidad en casos de cese de la actividad empresarial, como la que aquí se propone, constituiría un avance en la lucha contra el fraude fiscal reforzando a la Administración y descongestionando al poder judicial. Por ahora, el actual precepto no ofrece instrumentos claros en manos de la administración para garantizar el cobro de las deudas pendientes en los casos de cese de empresa, ya que no parece que pueda dirigirse contra los administradores de hecho o de derecho o contra los adquirentes de hecho de la actividad.

Por último, una regulación concreta de la responsabilidad tributaria debería contemplar un **procedimiento reglado de derivación de responsabilidad** garante del derecho a la defensa del obligado tributario. La condición del responsable está muy cercana a la consideración del tributo como sanción de un ilícito. El responsable paga el tributo de otro sujeto distinto por el hecho de incurrir en una conducta específica establecida por el legislador. Aunque exista el derecho de reembolso en la vía civil, nadie garantiza al responsable un resarcimiento por el enriquecimiento injusto del deudor principal, que ha sido liberado de su deuda tributaria por el pago del responsable. Por tanto, son necesarias algunas cautelas que garanticen, por un lado, la **existencia de un trámite de audiencia** al obligado antes de dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, para que pueda defenderse de la condición de “responsable”<sup>71</sup>

---

<sup>70</sup> El legislador español ha incorporado la dicción “de hecho” para incluir a los sujetos que en el plano jurídico no ostentan el cargo de administrador, seguramente para eludir este tipo de responsabilidades, pero que en el plano fáctico son los que llevan la administración de la empresa. Máxime en aquellos casos en los que el administrador de derecho es un sujeto insolvente que ha firmado como administrador sin conocer si quiera lo que estaba firmando.

<sup>71</sup> Por ejemplo, en el supuesto de “responsable por representación” del artículo 26 del CTG, el sujeto puede defenderse cuestionando el presupuesto de hecho de este supuesto de responsabilidad. En particular, puede defenderse arguyendo que no es un tipo de representante incluido en la enumeración del artículo 26 y/o que no es cierto que haya incurrido en una conducta dolosa.

y, por otro lado, una ***actuación reglada de la Administración*** que garantice la sujeción a los estrictos términos de la ley, a la hora de atribuir a un obligado la condición de responsable tributario del deudor principal.



## VI. CONCLUSIONES: PROPUESTA DE MODIFICACIÓN NORMATIVA

A la vista del presente trabajo, resulta manifiesta la necesidad de modificar la regulación de las categorías subjetivas en el Código tributario guatemalteco. En particular, una reforma en profundidad que atienda a los siguientes aspectos:

1. **Regular una nueva categoría omnicomprensiva de “obligado tributario”.** Para ello, es imprescindible sustituir la actual definición de la obligación tributaria, como una mera obligación al pago del tributo, por una definición ajustada al sistema tributario actual, esto es, una relación jurídico-tributaría que acoge un conjunto de obligaciones y derechos, entre ellas la obligación tributaria principal consistente en el pago del tributo. Como afirmara ESEVERRI MARTÍNEZ a finales de los 80, el *ensanchamiento en el esquema de los sujetos tributario* no deriva exclusivamente de la aparición de figuras como el retenedor, o del desarrollo jurídico del responsable, sino que deriva del desarrollo de las potestades administrativas en orden a la aplicación de los tributos y que conlleva el análisis y regulación jurídica de ese entramado de relaciones Administración-administrado que trascienden del esquema de una relación jurídica de naturaleza crediticia. Es el caso por ejemplo de los obligados a suministrar información con carácter general y por previo requerimiento<sup>72</sup>.
2. **Regular una nueva categoría de “sujeto pasivo” limitada al deudor principal de la obligación tributaria principal.** Una vez que el legislador distinga entre las diferentes obligaciones materiales que pueden originarse en la aplicación de los tributos, la categoría del sujeto pasivo debe regularse para ajustarse al deudor de la obligación tributaria principal, en sus dos modalidades: contribuyente y sustituto. Solo así, es posible definir un régimen jurídico distinto de otros obligados tributarios como los obligados a los pagos a cuenta, los obligados en las obligaciones entre particulares o los obligados al cumplimiento de obligaciones formales, actualmente todos incluidos erróneamente en la categoría del “sujeto pasivo”.
3. **Modificar la definición actual de “contribuyente”** en aras a incluir a todo deudor que realiza el hecho generador de la obligación tributaria principal, con independencia de si es o no el titular de la capacidad económica. Así mismo, **introducir la definición y régimen jurídico del “sustituto”.** En efecto, la categoría de “contribuyente” se identifica actualmente únicamente con los deudores que coinciden con el titular de la capacidad económica, dejando fuera, entre otros, al deudor principal del Impuesto sobre el Valor Agregado al que el CTG lo califica de “responsable”. Esta construcción normativa es del todo incoherente con el régimen jurídico de los propios tributos y pone de manifiesto múltiples problemas prácticos que plantea esta situación. Por otro lado, la categoría del “sustituto” no se contempla en el CTG a pesar de que el propio sistema tributario regula este mecanismo en casos como el de la

---

<sup>72</sup> Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E “Las posiciones subjetivas...” página 858 in fine y 859

factura especial. En este régimen de la factura especial, el que expide la factura desplaza del todo al contribuyente en la posición deudora frente al fisco.

4. **Introducir una regulación autónoma del instituto de la “sucesión tributaria”.** El actual CTG regula, por un lado, la sucesión del causante persona física contribuyente con muchas deficiencias y lagunas y, por otro lado, la sucesión de personas jurídicas y entidades como supuestos de responsabilidad tributaria. En el caso de la **sucesión de persona física**, el artículo 24 CTG únicamente se refiere al causante contribuyente pero no a otros obligados tributarios. Además, confunde en el sucesor a institutos jurídicos tan distintos como la representación, el legatario o el auténtico sucesor –heredero-. Por último, el alcance de la sucesión plantea grandes interrogantes respecto de otras obligaciones tributarias, incluso de las sanciones. En el caso de la **sucesión de personas jurídicas y entidades**, el CTG mezcla en el mismo precepto regulador de la responsabilidad tributaria (**art. 27 CTG**) supuestos de responsabilidad (*transmisión inter vivos a título particular*) y de sucesión del tributo de sociedades y entidades (*transmisión inter vivos a título universal*). En este sentido, ha sido necesaria una *tarea de deslinde* entre los dos presupuestos de hecho diferenciados y de las dos categorías subjetivas que intervienen en cada uno de ellos, para advertir las singularidades que establece la norma tributaria respecto de la sucesión general propio del ámbito privado. Estas *singularidades* pueden seguir o no el esquema sucesorio del derecho común, pero en todo caso hay que tenerlas en cuenta. En el análisis del *ámbito subjetivo* de la sucesión la norma ofrece grandes interrogantes. En particular, en los supuestos de liquidación de la sociedad, la ambigüedad en la redacción no deja clara la cuestión sobre la inclusión de los ex socios entre los sucesores de la entidad extinguida por liquidación, ni tampoco la cuestión sobre el régimen jurídico aplicable a los administradores que actúan en la liquidación ante la existencia de deudas sobrevenidas no satisfechas en el proceso de liquidación. Por otro lado, en la concreción del *ámbito objetivo de la sucesión*, tampoco es fácil concluir qué ocurre con las obligaciones de pagos a cuenta, con las deudas devengadas pero no liquidadas o con las sanciones, entre otros importes tributarios que puede haber dejado pendientes la entidad que se ha disuelto o extinguido. Sería de gran ayuda una modificación legislativa que arrojará luz sobre estas cuestiones.
5. **Realizar las mejoras técnicas en la configuración normativa de la responsabilidad tributaria.** El CTG sigue anclado en la noción del tributo como una sola obligación del pago del tributo. En consecuencia, extiende la categoría del responsable tributario a todo obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias que no coincide con el titular de la capacidad económica: representantes, sucesores, sujeto pasivo del IVA, obligados a suministrar información sobre terceros, retenedores. En todos estos **casos**, únicamente existe un deudor frente al fisco y no se produce ninguna extensión en la posición pasiva frente a la AT. No constituyen supuestos de responsables tributarios. Ha sido necesaria una *tarea de deslinde* de cada una de las categorías subjetivas imbricadas en la regulación de la responsabilidad tributaria. El trabajo, a través del dato normativo comparado, aporta propuestas de *lege ferenda* en aras a lograr una regulación de las categorías subjetivas acorde a la relación jurídico-tributaria actual. Solo así es posible la resolución de los múltiples problemas que

provoca en la actualidad la regulación en el CTG de las categorías subjetivas y su régimen jurídico. Los supuestos y el régimen de la responsabilidad tributaria debe encauzarse hacia las finalidades propias de este instituto.

Otros países con la misma problemática que Guatemala ya están reconfigurando la concepción de las categorías subjetivas y su régimen jurídico. Es el caso, por ejemplo, de Honduras. En 2016 se está tramitando el proyecto de modificación del Código tributario hondureño<sup>73</sup> y sigue los pasos apuntados en estas conclusiones. En el mismo, los nuevos artículos 22 y 25 del Proyecto introducen la noción de relación jurídico-tributaria sustituyendo la actual concepción reducida a una obligación del pago del tributo (art. 13 y 14 CTH actual); introduce la categoría omnicomprendiva del obligado tributario en el que incluye a todo obligado tributario al cumplimiento de obligaciones tributarias (art. 29 del Proyecto) frente a la noción sujeto pasivo con las modalidades de contribuyente y responsable (art. 18 del CTH actual). Adapta la construcción conceptual del sujeto pasivo a la obligación tributaria principal, aunque olvida la categoría del sustituto. Por último, aunque con grandes deficiencias conceptuales, modifica el instituto de la sucesión y de la responsabilidad para adaptarlo a las notas que distinguen una y otra situación<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> Código tributario hondureño (Decreto 22/97. Publicado en la Gaceta n° 28,272 de 30 de mayo de 1997)

<sup>74</sup> Véase los nuevos artículos 34, 26.7, 37.2 c) y 42 del proyecto de CTH, frente a los artículos 22, 16.3 y 51.1 del actual Código tributario hondureño.

## VII. BIBLIOGRAFIA Y NORMATIVA

### Bibliografía

- ÁLVAREZ MARTINEZ, JOAQUÍN. *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 2010
- CALVO ORTEGA, R. *Curso de Derecho Financiero*, Civitas, 14ta edición, 2010, pág. 168 in fine y 169.
- CASADO OLLERO. E PÉREZ RUIZ, “Estructura jurídica de la sustitución tributaria”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 5, 1975, pág 26 y ss.
- CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE. *Hecho imponible y sujetos pasivos (análisis jurisprudencia)*, Lex Nova, 1999
- CHOCLAN MONTALVO, JOSÉ ANTONIO. *La Ley General Tributaria: documentación legislativa y jurisprudencial: comentarios*, Madrid, Colex, 2009.
- CORTÉS DOMINGUEZ, MATÍAS “Los sujetos de la obligación tributaria”, *Revista de administración pública*, nº 48, 1965, pág.9-106
- ESEVERRI MARTÍNEZ, ERNESTO “Las posiciones subjetivas derivadas de la aplicación de los tributos” en *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana* / coord. Por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer, Tirant lo Blanch, Volumen 2, 1987, páginas 831-866
- FALCON Y TELLA, RAMÓN “Los entes de hecho como sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 10/1995, nº 88
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN. “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, 1991, núm. 72, pág. 463-484
- GONZÁLEZ ORTIZ, DIEGO. *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*. Dykinson, Madrid, 2002
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 9ª edición, 1998
- MARTÍN QUERALT J. Y LOZANO SERRANO, C: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid 1990, pág. 354 y ss
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ Y CASADO OLLERO: *Manual de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2011 y 2012
- MAURICIO SUBIRANA, S. *El responsable tributario y la empresa*, Tirant lo Blanch, 2008
- MENÉNDEZ MORENO, A. Y TEJERIZO LÓPEZ, JM “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: aspectos generales de su configuración”, en *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, 1997, pág. 132 y 133
- NAVARRO EGEA, MERCEDES. *El responsable tributario*, lustel, 2006
- PÉREZ ROYO, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Civitas, 2010
- POTITO, vid. *La successione nei rapporti tributari*, Nápoles, 1964
- RODRIGUEZ BEREIJO, A: *Las garantías del crédito tributario*, CREDF, núm. 30, pág. 192.

RODRÍGUEZ BEREJO, “La sucesión en las relaciones tributarias”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 57

RODRIGUEZ-BEREJO LEÓN, M. *La responsabilidad tributaria en la contratación y subcontratación de obras y servicios*, Aranzadi, Navarra, 2005

ROMANI BIESCAS, A., *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Cuadernos de Jurisprudencia tributaria, IEF, 1975

SIMÓN ACOSTA en *VVAA Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, 1990

*VVAA Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, 1990

VARONA ALABERN J.E “La sustitución tributaria en el ordenamiento jurídico italiano”, *Revista española de Derecho Financiero*, Vol. 9, 1993

*VVAA, Sujetos pasivos y responsables tributarios: XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Cartagena de Indias, octubre 1995, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, 1997. Prólogo Eusebio González García.

### Normativa

Código Tributario y disposiciones conexas, D.R. Tuncho Granados, Ediciones Fiscales SA, 2012 que incluye:

- Código Tributario (Decreto 6-91 actualizado a 2012)
- Preceptos Constitucionales en materia tributaria
- Código Penal, artículos importantes en materia tributaria
- Ley del Organismo Judicial, preceptos fundamentales y plazo
- Ley de lo Contencioso Administrativo (Decreto 119-96)
- Código de Comercio, artículos importantes en materia tributaria

Decreto 10-2012 por el que se aprueba la Ley de actualización tributaria, que incluye:

- El Impuesto sobre la renta
- El Impuesto específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres
- La Ley aduanera nacional
- Las reformas al Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al valor agregado
- Las reformas al Decreto 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos
- Las reformas al Decreto 37-92 del Congreso de la República, Ley de Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos

Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre (BOE número 302, de 18 diciembre 2003)

