

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"
TESIS DE GRADO

ANDREA ISABEL MARIA DE LEON DEL BUSTO
CARNET 10414-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"
TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
ANDREA ISABEL MARIA DE LEON DEL BUSTO

PREVIO A CONFERÍRSELE
LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, DICIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

LIC. VICTORIA JOSE VALLE CORZO

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES

Guatemala, 10 de febrero de 2014

Señores
Consejo de la Facultad
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Guatemala, C.A.

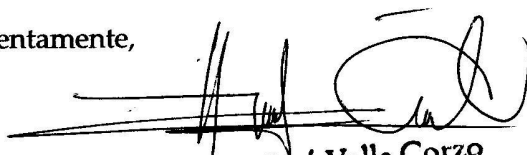
Estimados Señores:

De conformidad con el nombramiento emitido por esa Facultad, en que se dispone designar a la suscrita como asesora del trabajo de tesis de la alumna **ANDREA ISABEL MARÍA DE LEÓN DEL BUSTO**, con número de carné **1041408**, titulada "ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA" se manifiesta lo siguiente:

- a) Que procedí a asesorar y revisar el citado trabajo de tesis de acuerdo a la técnica y metodología establecida para la elaboración del mismo;
- b) Que el trabajo mencionado reúne los requisitos de fondo y forma que establece el Reglamento de esa Universidad; y,
- c) El trabajo de tesis realizado por la alumna **ANDREA ISABEL MARÍA DE LEÓN DEL BUSTO**, constituye una investigación de relevancia y actualidad en su género, habiéndose procedido a verificar la utilización de la bibliografía y técnicas de investigación adecuadas al tema.

En virtud de lo anterior, se rinde **DICTAMEN FAVORABLE** del trabajo de tesis realizado.

Atentamente,



Victoria José Valle Corzo
Abogada y Notaria



Lic. Luis Fernando Córdón Morales
Abogado y Notario

Guatemala, 2 de abril de 2014

Licenciado
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Licenciado:

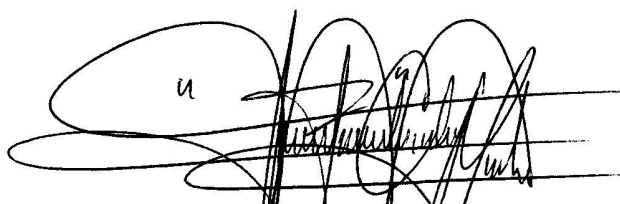
Como REVISOR de la estudiante **ANDREA ISABEL MARÍA DE LEÓN DEL BUSTO** sobre su trabajo de Tesis: **"ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"**, cumpla con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, la estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió a la estudiante enunciar conclusiones y efectuar recomendaciones importantes sobre la "Obligación Tributaria" en el ámbito guatemalteco.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios de forma y fondo para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, atentamente,

u



Licenciado
Luis Fernando Córdón Morales
Abogado y Notario



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante ANDREA ISABEL MARIA DE LEON DEL BUSTO, Carnet 10414-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07676-2014 de fecha 2 de abril de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ASPECTOS GENERALES DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 2 días del mes de diciembre del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



Dedicatoria

A **Dios**, por haberme brindado la fortaleza necesaria y puesto a las personas correctas en mi recorrido hacia esta meta alcanzada, sin él, nada de esto hubiera sido posible.

“Caminando en línea recta no puede uno llegar muy lejos.”

A mis **papas**, por ser mi todo, por enseñarme que no es la cantidad de veces que uno cae las que definen mi camino, sino la cantidad de veces que uno se levanta, por enseñarme a volar y a seguir mis sueños, por ser mis guías en todo sentido, y no hay nadie que merezca más esta dedicatoria que ustedes.

“Yo soy porque nosotros somos”

A mi **hermano**, por haber recorrido conmigo este camino, por complementar cada momento de mi vida con tu presencia, porque además de ser mí hermano, sos mi amigo, mi consejero y mi ángel, y no hay nada en esta vida que me haga sentir más orgullosa que ser tu hermana.

“Es una locura odiar a todas las rosas sólo porque una te pinchó. Renunciar a todos tus sueños sólo porque uno de ellos no se cumplió.”

A mis **abuelitas**, solo Dios sabe la falta que me hace mi Canchita, que no existe día sin que se presente en mi mente para recordar cada exquisito instante que me disfrute a su lado, y mi Blanquita, a quien no pienso soltar de la mano ni un solo instante, porque es a ella a quien le debo mis sonrisas diarias y porque su presencia me recuerda cada día que la vida es una sola y por eso hay que vivirla al máximo.

“He aquí mi secreto, que no puede ser más simple: solo con el corazón se puede ver bien; lo esencial es invisible a los ojos.”

A mis **amigos**, porque gracias a ustedes este recorrido fue una aventura, cada momento de esfuerzo lleva consigo una risa o una historia con ustedes, porque así como mi familia, ustedes forman parte de mi y de mi esencia y con ustedes logré una completa libertad de mi ser.

“No era más que un zorro semejante a cien mil otros. Pero yo le hice mi amigo y ahora es único en el mundo.”

Agradecimiento

A la **Universidad Rafael Landívar**, por haberme brindado la formación académica necesaria para alcanzar esta meta, y a mis catedráticos, por haber compartido sus conocimientos, alimentando mi formación.

RESPONSABILIDAD: La autora del presente trabajo de graduación es la única responsable de su contenido y conclusiones.

Resumen Ejecutivo

Para comprender la obligación tributaria, es necesario conocer cada uno de sus aspectos generales, desde su definición hasta sus elementos, por eso es importante conocer las diferentes acepciones que ésta puede tener, y no confundir su significado con otros aspectos del derecho tributario. La obligación tributaria es el vínculo por el cual el Estado, u otra entidad acreedora, como sujeto activo, exige a un particular, ya sea contribuyente o responsable, como sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación nacida de la realización de un presupuesto determinado. A pesar que existen muchas definiciones, tanto doctrinales como legales, la mayoría de éstos conceptos, brindan los mismos elementos, los cuales son: Sujeto activo, el cual siempre es el Estado, sujeto pasivo, el cual puede ser una persona individual o una persona jurídica, y un presupuesto jurídico, el cual le da nacimiento a dicha obligación, y esta previamente establecido en la ley. De allí la importancia de diferenciar entre una obligación de naturaleza privada, como lo es la obligación civil y una obligación de naturaleza pública, como lo es la obligación tributaria. Por otro lado, dentro de sus aspectos generales también se encuentra su causa y su objeto, siendo su causa, el origen de la obligación tributaria, y su objeto, su finalidad.

Índice

Capítulo 1 Antecedentes	8
1.1 Actividad Financiera del Estado.....	13
Capítulo 2 Definiciones	15
2.1 Definición de obligación en Derecho Privado	15
2.2 Concepto de obligación tributaria	18
2.3 Otras Denominaciones de la obligación tributaria.....	31
2.3.1 Obligación fiscal	32
2.3.2 Deuda tributaria.....	33
2.3.3 El Importe tributario	36
2.3.4 Obligación contributiva	36
2.3.5 Relación tributaria	37
Capítulo 3 Diferencia de obligación civil y Obligación Tributaria	40
3.1 De la naturaleza.....	41
3.2 Del Origen.....	43
3.3 Del perfeccionamiento	46
3.4 De los sujetos	48
3.5 Del objeto.....	52
3.6 De la renunciabilidad	53
3.7 De la transmisión	54
3.8 De la extinción	56
3.9 Del incumplimiento	58
Capítulo 4 Objeto de obligación tributaria	59
4.1 Obligación de Dar	64
4.2 Obligación de Hacer	65
4.3 Obligación de No Hacer.....	66

4.4 Obligación de Tolerar.....	67
Capítulo 5 Causas de obligación tributaria	67
Capítulo 6 Naturaleza jurídica de la obligación tributaria	74
Capítulo 7 Características de la obligación tributaria	78
7.1 Personal.....	78
7.2 Pecuniaria.....	79
7.3 Ex lege o legal	83
7.4 Pública	90
7.5 Coercible.....	92
7.6 Contributiva.....	95
Capítulo 8 Nacimiento de la obligación tributaria	98
Capítulo 9 Elementos de la obligación tributaria	110
Capítulo 10 Derecho Comparado	115
10.1 Guatemala	115
10.2 El Salvador	116
10.3 Honduras	116
10.4 Nicaragua	116
10.5 Costa Rica	117
10.6 México	118
10.7 Argentina	118
10.8 España.....	119
Capítulo 11 Presentación, Análisis y Discusión de Resultados.....	120
11.1 Comparación Temporal de la Legislación Tributaria en Guatemala	120
11.2 Comparación Espacial de la Legislación Tributaria en los Países investigados.....	124

Conclusiones.....	127
Recomendaciones.....	129
Referencias Consultadas	130

Introducción

Desde las primeras manifestaciones de vida en comunidad de las personas, comenzaron a surgir necesidades colectivas para su subsistencia; es así como surge el consenso de delegar en un poder, la labor de satisfacer estas necesidades, para lo cual se fueron exigiendo ciertos aportes a los miembros de la comunidad, los cuales eran entregados al poder público para sufragar los gastos públicos. Posteriormente y con la evolución de la sociedad, dichos aportes se convirtieron en una obligación, la cual fue regulada, para poder exigir legalmente su cumplimiento. En el presente trabajo de investigación se responderá a la pregunta: ¿Cuáles son los aspectos generales de la obligación tributaria y de qué manera se regula tanto en Guatemala como en Derecho comparado de los países objeto de investigación? Tomando en cuenta diferentes autores doctrinarios, y un análisis del derecho comparado respecto de la normativa aplicable en el tema, en El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España.; se realizará un estudio que abarca desde el nacimiento y desarrollo de la obligación tributaria, hasta la actualidad. Por otro lado abarcará una comparación de la concepción doctrinaria de la obligación tributaria en la actualidad así como sus diferentes denominaciones y las diferencias existentes entre obligaciones de otra naturaleza, según la legislación vigente de los países investigados; pudiendo encontrar obstáculos debido a la falta de certeza sobre las actualizaciones y reformas que han sufrido las leyes extranjeras. La finalidad de este trabajo, es ser parte integrante de Manual de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, el cual podrá ser utilizado como una fuente de consulta, ya que recopila, agrupa y compara, información sobre la obligación tributaria como los diferentes conceptos, la naturaleza jurídica y las características, en los países investigados. Esto beneficiará tanto estudiantes como catedráticos y profesionales del derecho, ya que les facilitara el acceso a información de varios países, sin necesidad de recopilar libros de diferentes autores para lograr sus cometidos. Como instrumentos para la condensación de la información recolectada, y poder comparar los resultados posteriormente, se utilizará el cuadro de cotejo, ya que

con él se puede tener a la vista un resumen de la información más importante en donde se podrán notar las similitudes y las diferencias entre la obligación tributaria en las diferentes legislaciones.

La Obligación Tributaria

Capítulo 1 Antecedentes

Desde las primeras manifestaciones de la vida humana en comunidad, comenzó a existir la necesidad de satisfacer las exigencias de los grupos de personas asentados en un lugar. Antes de analizar “la obligación tributaria”, es muy importante conocer su origen, ya que eso facilitará la comprensión no solo del concepto, sino que sus características, objeto, naturaleza jurídica, etcétera.

Algunos autores al hablar del origen de la obligación tributaria, viajan hasta la edad antigua, en donde las primeras comunidades se establecen en un lugar y comienzan a surgir necesidades básicas colectivas. Otros autores se van a la Edad media cuando ya existía un gobernante que exigía a los ciudadanos un pago, a cambio de ciertos beneficios, sin embargo, no es hasta que esta obligación se regula mediante una normativa, que esta empieza a transformarse y verse como una “obligación” legal.

Según el autor **Adolfo Arrijo Vizcaíno**: *“...las primeras comunidades nómadas, al descubrir la agricultura se constituyen en un solo lugar; lo que trae con si nuevos problemas, como diferentes necesidades que surgen en las comunidades que son esenciales para su sobrevivencia y que afectan a toda la comunidad y por lo tanto son llamadas necesidades colectivas. Es así como surge el consenso de la comunidad de estipular al poder público que en toda comunidad existía la labor de satisfacer estas necesidades; y la manera de cumplir con la tarea de las necesidades fue instituyendo ciertas obligaciones a la población como ciertos tributos que se daban al poder público, para que este por medio de esos tributos brindará las necesidades al pueblo...”¹*

¹Arrijo Vizcaino, Adolfo. *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2003,17 edición. Página 10

Al igual que los autores **Marco Altamirano Catalán** y **Felipe Muñoz Benavente**: hablan del origen de la tributación “*Desde los albores de la vida organizada del hombre en comunidad, el poder político debió ocuparse de lograr los recursos suficientes para cumplir con sus tareas de gobierno y administración.*”²

Es fácil deducir, históricamente hablando, que desde las primeras comunidades, existía una relación jurídica tributaria, ya que al establecerse en un lugar, la sociedad delegó en un grupo el poder, obligándolos a administrar los recursos en beneficio de todos, y por esa razón se les exigía a todos por igual, una contribución.

(...) Posteriormente, con la formación de pueblos y ciudades, se le fue dando la denominación de tributo, el cual consistía en un pago, ya fuera en oro o en especie, el cual se entregaba a los gobernantes a cambio de protección.(...)³ Es así como lo cuenta el tratadista **José María Martín**.

La autora **Lydia Stella Porras Rodríguez**, se centró en el origen de los tributos, en algunos lugares de Europa, lugares donde el pago de éstos, funcionaba de distinta forma: “*En Grecia y Roma los impuestos fueron en un principio un gravamen que pesaba solamente sobre extranjeros, en virtud de que los ciudadanos romanos solo pagaban tributos en situaciones y circunstancias extraordinarias, pero posteriormente surge la necesidad de sostener los ejércitos de Atenas y Roma y sufragar los gastos que significaban las constantes guerras, por lo que se hizo necesario apelar a todas las fuentes de ingresos que fueran posibles, cobrando especialmente el pago de impuestos en dinero así como la periodicidad de los cobros de estos tributos*”.⁴ Por otro lado, el tratadista

² Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho Tributario parte general, determinación de la obligación tributaria*, Chile, Legal Publishing, 2006. Página 2

³ Martín, José María, *Principios del derecho tributario argentino*, Argentina, Ediciones Contabilidad Moderna, 1978. Página 14.

⁴ Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Hacienda Pública y Administración Pública*, Guatemala, 1987, 9 edición, página 192

Altamirano Catalán y Muñoz Benavente, al citar a Ferrero: “... en su libro *Grandeza y Decadencia de Roma*, resalta el carácter eminentemente financiero de las guerras impulsadas desde la capital imperial, pues una vez sometidas las provincias, habitualmente mantenían sus esquemas de tributación, pero obviamente se imponía un nuevo sujeto activo del impuesto, un nuevo recaudador, el Emperador. De hecho, la historia nos recuerda a los recaudadores romanos como máxima expresión del abuso fiscal, por las tormentosas cargas que exigían de los habitantes del imperio.”⁵ En Europa creció mucho la importancia de la recaudación, y por eso se delegó ese trabajo en personas de confianza del Emperador.

Años después, el sistema utilizado en Roma decae, es así como lo establece **Lucien Mehl**: “*El sistema decayó en el bajo Imperio y en la Edad Media, acabando por desintegrarse totalmente. Pero posteriormente los reyes ayudados por los juristas intentarán hacer resucitar en su beneficio la concepción romana del impuesto.*”⁶ Mientras tanto en otros lugares se creaban nuevas figuras de pago a los superiores jerárquicos. Porras Rodríguez “*En los siglos XVII y XVIII en Europa se lanza la idea de un impuesto único sobre los artículos de consumo para que nadie escapara de ellos. En Francia surge la figura del diezmo real, el cual consistía en dar al fisco la décima parte de todas las cosechas que los agricultores obtengan*”⁷.

El impuesto se fundamentaba sólo en la soberanía absoluta del rey, ya que no existía una regulación legal para el pago del mismo, es así como lo menciona **Héctor B. Villegas**: “*Predominaba una concepción autoritaria y, por lo general, arbitraria con respecto al impuesto, y justamente esta arbitrariedad que predominó entre los siglos XVI y XVIII, comenzó a despertar resistencia de las clases menos pudientes, que eran más castigadas por el autoritarismo. Con posterioridad a la Revolución Francesa, esta concepción se modificó sensiblemente. Surgieron las*

⁵ Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Op. Cit.* Pág. 2

⁶ Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Editorial Bosch, 1964. Página 46

⁷ Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Op. Cit.* página 205

ideas liberales que repudiaban la discrecionalidad y el autoritarismo, y que querían encontrar justificativos éticos en el impuesto considerándolo como un precio que se paga al Estado por los servicios generales que éste presta. Ganó terreno también la idea de graduar ese precio según la potenciabilidad económica de los ciudadanos. Asistimos al notable decrecimiento de los recursos patrimoniales, y vemos que en el siglo XIX el Estado obtenía la mayor parte de sus ingresos de los recursos tributarios.”⁸

(...) Posteriormente con el nacimiento de los Estados modernos y centralizados, las necesidades fiscales iban cambiando, comenzó a ser necesario crear un sistema tributario más complejo; ya que era necesario tomar en cuenta los fines extra fiscales (...)⁹

*“La llegada de la modernidad generó un cambio en el fenómeno tributario, pues ya no se ve solo como un medio para allegar fondos al erario, sino que se transforma en una sofisticada herramienta económica y en un mecanismo para implementar políticas sociales.”¹⁰ Es así como lo establecía **Altamiro Catalán**.*

A pesar que según varios autores, la obligación de pagar un tributo a cambio de ciertos beneficios, surgió desde las primeras agrupaciones de personas asentadas en un lugar determinado, a través del tiempo ha funcionado de distintas maneras en los diferentes lugares, y se ha ido transformando y evolucionando a través del tiempo.

Arrijo Vizcaíno, habla sobre la necesidad de los tributos en la actualidad: *“En la actualidad, la prestación de los servicios públicos se ha convertido en una tarea de enorme magnitud, debido al explosivo crecimiento demográfico y al avance vertiginoso de la ciencia y la tecnología. Esto ha hecho que aumenten*

⁸ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Argentina, Editorial Ediciones Palma, 1994. 5 edición. Página 52

⁹ Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Op. cit.* Página 3

¹⁰*Ibid.* Página 3

considerablemente tanto el número de las necesidades colectivas a satisfacer, puesto que al os tradicionales servicios de vigilancia, impartición de justicia, hospitalarios y asistenciales, de obras municipales y de defensa y transportes, es ahora necesario agregar actividades tan disímolas y complejas como la construcción y administración de ejes viales y autopistas, comunicaciones áreas, radiotelegráficas, televisivas, por satélite, generación y suministro de energía eléctrica, etc. como el número de gobernados urgidos de tales servicios.”¹¹, es por esta razón que la recolección de impuestos, se convierte en una contribución obligatoria proporcional tan importante, regulada en la ley; para poder satisfacer el crecimiento de las necesidades, no solo básicas, sino que involucren el desarrollo social.

El autor **Arrijo Vizcaíno** establece que *“La gran mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental basan sus sistemas de recaudatorios en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de impuestos, al grado de convertirlos, invariablemente, en la contribución por excelencia.”¹²*

Con la creación de la Constitución del Estado de Guatemala, en el año 1825, se instituyó por primera vez la obligación de la población Guatemalteca, de contribuir proporcionalmente con los gastos públicos, por lo tanto se puede determinar que es allí donde nace la obligación tributaria en Guatemala.

El artículo 24 de la **Constitución Política del Estado de Guatemala** establecía que: *“Todos los habitantes del Estado están obligados a obedecer y respetar la ley, que es igual para todos, ya premie ya castigue: a servir a la patria, o defenderla con las armas, y contribuir proporcionalmente a los gastos públicos, sin exención ni privilegio alguno.”¹³*

¹¹Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Op. cit.* Página 80

¹²*Ibid.* Página 349

¹³ Representantes del Pueblo congregados en Asamblea. *Constitución Política del Estado de Guatemala*. Fecha de emisión 11 de octubre de 1825. Obtenida en: <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181609263Consti1825.PrimerConstiRepublica.pdf> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

En la actualidad, la obligación de tributar la establece la **Constitución Política de la República de Guatemala** de 1985, en su Artículo 135, inciso d), el cual establece que son deberes y derechos cívicos de todos los guatemaltecos, además de los establecidos en la Constitución y demás leyes de la República, contribuir con los gastos públicos en la forma que establece la ley.

1.1 Actividad Financiera del Estado

El pago de los tributos es muy importante para el sostenimiento de un Estado, es por eso que se crea la actividad financiera del Estado, la cual ayuda a explicar, la importancia de obtener medios financieros por parte de un Estado, para poder garantizar los servicios a sus habitantes.

Para el autor **José Luis Zavala Ortiz** la actividad financiera del Estado se determina por: *“...la extensión de las actividades que desarrolla, precisa de medios financieros con los cuales procurarse en el mercado, los bienes y servicios que va utilizar. Asimismo, no hay actividad que se realice por el Estado en que no se produzca un gasto y por ello, debe necesariamente obtener ingresos”*¹⁴ también establece que toda actividad financiera del Estado está regulado por *“...normas jurídicas objetivas, existiendo para ella una rama del derecho que se denomina Derecho Financiero, el que podemos conceptualizar como el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación, administración y erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos. Una de las etapas de esta actividad financiera del Estado lo es la obtención de ingresos o recursos, lo que se logra entre otros conceptos, a través del establecimiento de los tributos y es precisamente el cuerpo normativo que regula esta actividad lo que se pasa a denominar Derecho Tributario, existiendo, entonces, entre este último y el Derecho Financiero una relación de especie a género”*¹⁵

¹⁴ Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*, Chile: Editorial Jurídica Conosur, 1998, Página 6.

¹⁵*Ibid.* Página 7.

Alberto Pacci Cardenas habla sobre la (...) necesidad del Estado de satisfacer las necesidades públicas de sus habitantes a través de los servicios públicos, y para ello debe procurar obtener ingresos de carácter público que contribuya a su logro. Para eso es necesario proyectar el gasto que se tendrá. (...) ¹⁶ Por ello define a la actividad financiera como: *“...el conjunto de actividades del Estado para obtener los medios (recursos) para satisfacer las necesidades públicas (gastos) para el cumplimiento de sus fines, por lo que tiene que ver con una serie de entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Las entradas de dinero constituyen los ingresos públicos, que son transferencias monetarias (coactivas o voluntarias) realizadas a favor de los organismos públicos. Estos recursos obtenidos por el Estado tienen un beneficiario único que es la propia sociedad porque es favor de ella, de la colectividad integrada por personas o entidades nacionales o extranjeras, que son destinados los gastos públicos”*. ¹⁷

Villegas establece que la actividad financiera: *“...está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, a saber la previsión de los gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas, la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos”*. ¹⁸

Raúl Antonio Chicas Hernández establece el fin supremo del Estado es: *“la realización del bien común, el que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los cuales encontramos educación, salud, medios de comunicación, vivienda, administración de justicia, seguridad, etc. Actividades que solo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.”* ¹⁹

¹⁶Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Introducción Al Derecho Tributario*, Perú, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann, Página 5.

¹⁷*Ibid*, Página 7.

¹⁸ B. Villegas, Héctor. *Op. Cit.* Página 3.

¹⁹ Chicas Hernández Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*, Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos, 1992, Página 1

Por lo que determina que la actividad financiera es: *“ la que realiza el Estado para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, por lo que se le denomina Actividad Financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado moderno, porque es por medio de ella que este realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines”*.²⁰

En Guatemala la actividad financiera está conformada según **Chicas Hernández**: *“cuando se trata de Tributos a la Superintendencia de la Administración Tributaria, quien controla, recauda y fiscaliza los tributos, y al Ministerio de Finanzas publicas que le corresponde recaudar, administrar, controlar y fiscalizar rentas e ingresos que debe percibir el Gobierno de conformidad con la ley”*.²¹

En el cumplimiento del objetivo de la actividad financiera del Estado, es donde entra la función de la obligación tributaria, ya que con el pago de los tributos, se obtiene parte de los recursos que el Estado utiliza para satisfacer las necesidades de su población.

Capítulo 2 Definiciones

2.1 Definición de obligación en Derecho Privado

Dentro del marco jurídico, el concepto de obligación está muy relacionado con el Derecho Privado, específicamente al derecho civil. Muchos tratadistas han definido a “la obligación”, obteniendo una serie de elementos comunes dentro de todas las concepciones doctrinarias. Sin embargo, posteriormente, la obligación se comenzó a utilizar también dentro del Derecho Público, llevando al nacimiento de la “obligación tributaria”. Antes de sumergirse en dicho tema, es importante extraer los elementos de “la obligación”, según algunos tratadistas que la han definido.

²⁰Loc. Cit.

²¹Ibid. Página 2

La definición que da el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Manuel Ossorio** de obligación es: *“Deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto, y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia, una sanción coactiva; es decir, un castigo traducible a un acto de fuerza física organizada. Claro que esta definición se encuentra refería a las obligaciones de orden legal, por cuanto hay también obligaciones morales, que no llevan aparejada ninguna sanción coactiva, sino que quedan sometidas a la conciencia del obligado por esa calificación social.”*²²

Según el autor **Luchena Mozo García**, la obligación es: *“...aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento...”*²³

Armando Porras y López la define de la siguiente manera: *“... relación de derecho por la cual una persona es compelida a dar, hacer o no hacer alguna cosa en favor de otra... La obligación consiste en una relación jurídica entre dos personas, una de las cuales es acreedora y la otra deudora. La relación total se llama obligación; considerada especialmente del lado pasivo se denomina deuda y, si está del lado activo, crédito.”*²⁴

Según **Ivan Escobar Fornos**: *“La obligación es un vínculo jurídico establecido entre dos o más personas en virtud del cual una de ellas, el deudor, se encuentra obligado para con otra, el acreedor, a dar, hacer o no hacer una cosa.”*²⁵

²² Obligación. Ossorio Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina. 2006. 33ª Edición. Página 631.

²³ Mozo García, Ma. Luchena. *La relación jurídico-tributaria. El Hecho imponible*. Universidad de Castilla-La Mancha. <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20icotribut.pdf> Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.

²⁴ Porras y López, Armando. *Derecho Fiscal, Aspectos Jurídicos y Contables*. México. Manuel Porrua, S.A. librería. 1977. Sexta edición. Página 117.

²⁵ Escobar Fornos, Iván. *Derecho de Obligaciones*. Nicaragua. Editorial Manolo Morales. 1987. Página 7.

Para el autor **Manuel Albaladejo**: “*Vulgarmente obligación equivale a deber, pero, en el sentido que importa ahora, obligación significa vínculo jurídico que liga a dos o más personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), para la satisfacción de un interés de éste, digno de protección; y a éste (acreedor) le compete un correspondiente poder (llamado derecho de crédito) para pretender tal prestación... Se llama obligación a la total relación o vínculo entre acreedor y deudor...; pero también se llama obligación a la parte pasiva de ese vínculo, es decir, a la deuda que pesa sobre el sujeto pasivo de la relación.*”²⁶

Doricela Mabarak Cercedo: “*Es el vínculo jurídico mediante el cual una persona llamada deudor, se encuentra constreñida a dar, hacer, no hacer o tolerar algo, en favor de otra persona llamada acreedor. En este concepto general se encuentran claramente ubicados los elementos fundamentales de toda obligación jurídica, como los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico.*”²⁷

Refugio de Jesús Fernández Martínez: “*La obligación civil, por tanto, consiste en una relación jurídica en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor puede exigir a otro, denominado deudor, el cumplimiento de una determinada prestación ya sea de dar, de hacer o no hacer.*”²⁸

Se puede observar que existen muchos autores que definen a la obligación, cada uno en sus palabras, o tomando en cuenta lo citado por otros autores, sin embargo, todas las concepciones doctrinarias cuentan con los mismos elementos, los cuales son:

Todas las concepciones coinciden en que la obligación es un vínculo jurídico, es decir, que se crea una relación o un enlace, la cual produce efectos jurídicos en

²⁶Albaladejo, Manuel. *Compendio de Derecho Civil*. Barcelona. Librería Bosch, 1976. Tercera Edición. Página 165.

²⁷Mabarak Cercedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México. McGraw- Hill Interamericana de México, S.A de C.V. 1996. Página 130.

²⁸Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. México. McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A de C.V. 1999. Página 224.

las personas afectadas. Por otro lado se menciona, que ese vínculo es necesariamente entre dos o más personas; ya que una de ellas, llamado sujeto pasivo, queda sujeto al cumplimiento de cierta obligación a favor de la otra, llamada sujeto activo.

La obligación puede ser una prestación de dar, hacer, no hacer, según lo convenido por las partes; prestación que debe ser cumplida por el sujeto pasivo según las condiciones y plazo convenidos. La voluntad de las partes es un elemento muy importante para contraer una obligación, al igual que la capacidad, ya que a falta de esta no es posible perfeccionar la obligación.

2.2 Concepto de obligación tributaria

Luego de haber analizado todos los elementos que comprende el concepto de obligación, es más fácil introducirse a determinar el concepto de obligación tributaria, sin embargo, muchos autores la definen de la siguiente manera:

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Ossorio**: *“Es la que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.... Se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo.”*²⁹

Según **Carlos M. Giuliani Fonrouge** al citar a otros autores, hace referencia a la obligación tributaria como: *"vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación*

²⁹ Obligación Tributaria.Ossorio, Manuel.Op. cit. Página 640.

*tributaria.*³⁰ Sin embargo el considera que es un: “*vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.*”³¹

Para **Mario Pugliese**: “*La obligación tributaria:*

- a) *Es una obligación de derecho público.*
- b) *Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera.*
- c) *Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos.*
- d) *Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos.*
- e) *Tiene por objeto una prestación pecuniaria.*
- f) *Tiene su fuente jurídica en la ley.*
- g) *Tiene su causa ético-jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos.*³²

Para el autor **Mozo García**, la obligación tributaria es: “... *el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frena los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo.*”³³

Otros autores, antes de establecer su concepción de la obligación tributaria, hablan sobre la importancia de esta, dentro del derecho tributario, como una

³⁰GiulianiFonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1997. Sexta edición. Página 421.

³¹*Ibid.* Página 429.

³² Pugliese, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1976. Segunda edición Página 240.

³³ Mozo Garcia, Ma. Luchena. *Op. Cit.* Página. 37.

institución significativa donde se crea el Estado como sujeto activo de dicha obligación, como:

José María Martín y Guillermo Rodríguez opina que: *“La obligación tributaria constituye, indudablemente, la más importante de todas las instituciones reguladas por el derecho tributario. La gran significación que le adjudicamos deriva de la circunstancia de que en ella nace el crédito del sujeto activo de dicha obligación y, recíprocamente, la deuda de quienes resulten contribuyentes o responsables del tributo.”*³⁴

Al haber establecido la importancia de esta institución dentro del derecho tributario, **Martín y Rodríguez** establece que a la obligación tributaria: *“...puede conceptuársela como el vínculo o nexo jurídico que surge entre el Estado y otro ente (sujeto activo o acreedor) y los contribuyentes o responsables (sujetos pasivos o deudores), en cuanto a estos últimos se les pueda directamente atribuir o hacerlos responsables del hecho previsto en la ley (hecho imponible) y, en consecuencia, exigir una prestación de tipo patrimonial (tributo).”*³⁵

Según el autor **Amilcar de Araujo Falcao**: *“Se define como una obligación ex lege de derecho público, la relación jurídica en virtud de la cual el Estado y otra persona de derecho público exige la prestación de tributos.”*³⁶

Para **Emilio Margain Manautou**: *“La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”*³⁷ Es decir: *“Por obligación jurídica tributaria debe*

³⁴ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Derecho Tributario General*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1995. Segunda edición. Página 146.

³⁵ *Ibid.* Página 150.

³⁶ Araujo Falcao, Amilcar. El hecho generador de la Obligación tributaria. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1964. Página 1.

³⁷ Margain Manautou, Emilio; *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1976, cuarta edición, capítulo XVIII. Página 292

*entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.*³⁸

Zabala Ortiz opina que: *“Existen diversas definiciones de la obligación tributaria, como la que señala que es el vínculo jurídico en virtud del cual, un sujeto debe dar a otro sujeto, que actúa ejercitando el poder tributario, una suma de dinero que se determina por la ley.”*³⁹ Sin embargo considera que: *“...la definición más completa es aquella que sostiene que es el vínculo jurídico cuya fuente es la ley, que nace en virtud de la ocurrencia de ciertos hechos que en la misma ley se designan y, por el cual (vínculo), ciertas personas se encuentran en la necesidad jurídica de entregar al Estado u otro ente público, cierta cantidad de dinero para la satisfacción de las necesidades públicas.”*⁴⁰

El autor **Pacci Cardenas** establece que: *“La obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor tributario (personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.”*⁴¹

Según el Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales de **Hugo Carrasco Iriarte**: *“Obligación tributaria. Obligación de derecho público que tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera. Pretensión que el Estado define por medio de sus órganos administrativos. Pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por la ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos. Tienen por objeto una prestación pecuniaria. Tiene su fuente jurídica en la ley, y su causa ético- jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los*

³⁸Loc. cit.

³⁹ Zabala Ortiz, José Luis. Op. cit. Página 48

⁴⁰Loc. Cit.

⁴¹Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, Op. cit. Página 61.

gastos públicos.”⁴² Siendo esta la única definición que no la describe como un “vínculo jurídico”.

El consejo editorial de Editora Educativa, la define de la siguiente manera: *“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”*⁴³

Para **Juan Rafael Bravo Arteaga**: *“La obligación tributaria- entendida como una relación jurídica, nacida de la ley y que consiste en una prestación de dar, a favor del Estado y a cargo de un particular, con el fin de atender a las cargas públicas generalmente no se encuentra aislada, sino que presenta acompañada de un conjunto de deberes, generalmente de hacer o de no hacer, que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal.”*⁴⁴

El tratadista **Juan Carlos Luqui** la define como: *“La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.”*⁴⁵

Francisco José Carrera Raya: *“Podemos definir la obligación tributaria como la obligación de pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título*

⁴² Carrasco Iriarte, Hugo. *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*. México. IURE Editores. 2004. Tercera edición. Página 113.

⁴³ Consejo Editorial de Editora Educativa. *Nociones Generales de Legislación Fiscal y Aduanal de la República de Guatemala*. Guatemala. Editora Educativa. Página 91.

⁴⁴ Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Colombia. Ediciones Rosaristas. 1997. Segunda Edición. Página 187.

⁴⁵ Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1989. Página 23.

de tributo. Por tanto, el medio de distraer de las economías privadas los recursos económicos necesarios para atender el gasto público o, dicho más simplemente, de establecer tributos, se consigue articulando un mecanismo, la obligación tributaria u obligación de pago del tributo, que surge cuando se realizan los hechos previstos en la ley.”⁴⁶

Mario Augusto Saccone establece que: *“Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la pretensión.”⁴⁷*

Según **Juan de Dios Huanes Tovar**: *“El derecho en general define a la obligación o relación obligacional como el vínculo jurídico establecido entre dos personas, por el cual una de ellas puede exigir de la otra la entrega de una cosa o el cumplimiento de un servicio o una abstención.”⁴⁸*

Por último, dentro de la doctrina, **Dino Jarach**: *“La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”⁴⁹*

El Modelo de Código Tributario para América Latina, elaborado en 1966 bajo el patrocinio de la Organización de Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, describe la obligación tributaria en su artículo 18: *“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de*

⁴⁶ Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II, Derecho Tributario*. Madrid, España. Editorial Tecnos. 1994. Página 17.

⁴⁷ Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Editorial la Ley. 2002. Página 81.

⁴⁸ Huanes Tovar, Juan de Dios. *Derecho Tributario I*. Perú. Editorial Uladech. 2006. Página 62.

⁴⁹ Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Argentina. Editorial AbeledoPerrot. Tercera Edición. Página 73.

carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales."⁵⁰

Y el Modelo de código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) establece en su Artículo 13: "*Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria surge entre el Estado y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.*

Comentario:

Se establece en forma explícita la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, caracterizándola como una obligación legal y personal."⁵¹

Después de entender cada concepto de obligación tributaria que tienen tanto los diferentes autores, como las leyes de la materia en algunos países, también se pueden extraer los elementos principales que comprenden su definición para poder analizarla.

Como primer punto, la existencia del vínculo jurídico, que al igual que en el concepto de "obligación", crea una relación con efectos jurídicos entre las partes involucradas. Como segundo punto, la existencia de un sujeto activo y un sujeto pasivo, en donde el sujeto activo, siempre será el Estado o la Administración pública encargada para el efecto, y el sujeto pasivo será el contribuyente o responsable, obligado a la realización de determinada prestación. Como tercer punto, la prestación de la obligación tributaria principal o material, siempre consistirá en una obligación de dar, sin embargo, existen obligaciones de carácter accesorio o formal, que pueden consistir en prestaciones de hacer, no hacer o tolerar.

⁵⁰ Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. 1966. Artículo 18. Obtenido en: http://books.google.com.gt/books?id=sSXA7wP7YPYC&pg=PA56&lpg=PA56&dq=modelo+codigo+OEA+y+BI&source=bl&ots=B4pwmQ_IMr&sig=DGz-zTnmfct72mCBAPEFRFCfjQw&hl=es-419&sa=X&ei=x3mUfXbLobCqQGXYHQCG&ved=0CCwQ6AEwAA#v=onepage&q=modelo%20codigo%20OEA%20y%20BI&f=false
Fecha de búsqueda: 3 de julio de 2013.

⁵¹ Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). *Modelo de Código Tributario*. Artículo 13. Obtenido en: www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf Fecha de búsqueda 3 de julio de 2013.

Como cuarto punto, otro elemento que se puede extraer, es la exigibilidad por parte del sujeto activo, ya que por su carácter coercible, el Estado puede exigir el cumplimiento de la obligación al sujeto pasivo, utilizando los medios, y sanciones establecidos en la ley. En quinto lugar, se puede determinar que la fuente de esta obligación, únicamente es la ley, conforme al principio de legalidad, que establece que todo tributo tiene que ser creado por una ley para poder exigirse. Estos elementos, son los principales para comprender y analizar a la obligación tributaria, sin embargo es muy importante entender la relación fundamental del derecho tributario que la crea (la relación jurídico-tributaria).

Doctrina que establece la existencia de una Obligación Principal (material) y Obligaciones Accesorias (formales)

Gran parte de la doctrina se adhiere a la idea de que existe una obligación principal, de pagar los impuestos; y otras obligaciones accesorias o secundarias, como por ejemplo:

Uno de los autores que se adhiere a esta idea es **Huanes Tovar** quien establece que: *“La tendencia moderna se adhiere a la idea de que existe una obligación sustancial o principal, aun cuando no existe unificación de criterios para denominarla, y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas obligaciones formales, que se encuentran vinculadas a la obligación principal, y constituyen la razón de ser de éstas.”*⁵²

La obligación tributaria principal, también llamada obligación tributaria sustancial, siempre constituye el cumplimiento de una prestación de carácter patrimonial, a diferencia de las obligaciones accesorias.

⁵²Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.*. Página 63.

Por otro lado al hablar de las obligaciones accesorias, establece que: *“obligaciones accesorias” por cuanto su existencia está íntimamente vinculada a la obligación principal, es más sin ella no es posible que la obligación principal pueda existir como veremos más adelante y que al igual que la obligación principal tienen su origen en la norma legal, pero su finalidad es la de establecer una relación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria con la finalidad de facilitar su cumplimiento de la obligación principal.*⁵³

Otro de los autores que adopta esta idea es **Diego González Ortiz** establece que: *“Los contribuyentes en general... además de estar obligados al pago de tributos, obligación a la que técnicamente la Ley General Tributaria denomina «obligación tributaria principal», también están obligados al cumplimiento de otras obligaciones directamente relacionadas con la obligación de pago de los tributos.*⁵⁴

Según **Giuliani Fonrouge** (...) en algunos casos las obligaciones accesorias mantienen una conexión estrecha con la obligación tributaria principal, sin embargo existen otros casos en donde estas obligaciones accesorias dependen de actos administrativos, por lo tanto se puede demostrar el vínculo existente entre el derecho tributario obligacional y el derecho tributario administrativo. (...)⁵⁵

Raúl Rodríguez Lobato también considera que dentro de la obligación tributaria existe una principal y otras accesorias, y explica que: *“El derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo...; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones*

⁵³Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. cit.* Página 64.

⁵⁴ González Ortiz, Diego. *Otras Obligaciones Tributarias*. Universitat Jaume I. Castellón. http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/22719/C05_Derecho_Tributario%20Tema%203.pdf?sequence=1
[Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.](#)

⁵⁵GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. cit.* Página 422.

son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.”⁵⁶

Según el Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales de **Carrasco Iriarte**: *“Obligaciones accesorias o formales. Las que no tienen como consecuencia pago o su determinación, es decir, aquellas que no traten del objeto, sujeto, base, cuota o tarifa, exenciones, época de pago y período de imposición, como las obligaciones de llevar contabilidad, inscribirse en el RFC, expedir comprobantes, etcétera.”⁵⁷*

Para **Ramón Valdés Costa**: *“En segundo término están los derechos y obligaciones de naturaleza administrativa, que forman un conjunto indistintamente conocido como derecho tributario formal o derecho administrativo tributario.”⁵⁸*

Fernández Martínez: *“Han sido numerosas las clasificaciones que se han elaborado por la doctrina, en relación con la obligación contributiva o tributaria. Algunos autores señalan que hay obligaciones contributivas o tributarias principales, la de dar (pago), llamada también sustantiva o liquidable o cuantificable en su monto; y obligaciones secundarias o formales, que consisten en la de hacer, no hacer y tolerar; no liquidables o cuantificables.”⁵⁹*

Con esto se puede determinar que dentro de la obligación tributaria, pueden existir obligaciones jurídicas múltiples, ya que existe una obligación principal, sustancial o material (obligación de dar) y otras secundarias, accesorias o formales, que tienen por objetivo facilitar a la Administración pública, el cumplimiento de la obligación tributaria principal (obligación de hacer, no hacer o tolerar)

⁵⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Editorial Melo, S.A.1986. segunda Edición. Página 109.

⁵⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. *Op. cit.* Página 113.

⁵⁸ Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1992. Página 3.

⁵⁹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. cit.* Página 226.

Por otro lado, el autor **González Ortiz**, quien también se adhiere a esta idea, establece una clasificación de las obligaciones accesorias, que se derivan de la obligación tributaria principal: *“En primer lugar cabe mencionar las obligaciones tributarias formales, que consisten en prestaciones no pecuniarias, es decir, prestaciones distintas a la entrega de dinero, que facilitan a la Administración el control de la situación tributaria de los contribuyentes (...)”*⁶⁰

En segundo plano: *“la obligación de realizar pagos a cuenta que, igualmente, afecta especialmente a empresarios y profesionales. Se trata de una obligación de carácter pecuniario, al igual que la obligación tributaria principal. Ahora bien, el ingreso constituye un anticipo del pago de una obligación tributaria principal cuyo devengo todavía no se ha producido.”*⁶¹

Y en tercer plano: *“se hará referencia a las llamadas «obligaciones tributarias accesorias», que son obligaciones pecuniarias, y que generalmente se imponen a los contribuyentes como consecuencia del retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria principal, o de la obligación de realizar pagos a cuenta.”*⁶²

Obligación Principal, Material O Sustantiva: De Dar

Según la doctrina, todos los autores que se adhieren a la idea de la existencia de una obligación tributaria múltiple, coinciden con la idea que la obligación principal siempre será una prestación de dar.

Por ejemplo **Rodríguez Lobato**: *“A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar, la denominamos obligación fiscal sustantiva.”*⁶³ Y **Fernández Martínez**: *“La obligación contributiva o tributaria, de dar, que es determinada en cuanto a su monto y que debe pagarse dentro de los plazos establecidos por la ley fiscal respectiva, llamada también principal.”*⁶⁴

⁶⁰ González Ortiz, Diego. *Op. Cit.* [Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.](#)

⁶¹ *Loc. Cit.*

⁶² *Loc. Cit.*

⁶³ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. cit.* Página 109.

⁶⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. cit.* Página 227.

Obligación Accesorias O Formal: De Hacer, No Hacer O Tolerar

Y que las obligaciones accesorias serán prestaciones de hacer, no hacer o tolerar, según sea el caso. Así lo establece **Rodríguez Lobato**: *“... a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal.”*⁶⁵

Fernández Martínez: *“Las obligaciones fiscales que se refieren a las demás que no comprenden las de dar, las de hacer, no hacer o tolerar, las cuales no son determinables en cantidad líquida, llamadas secundarias.”*⁶⁶

Doctrina que establece que todas las obligaciones tributarias son autónomas

Existen otros autores como **Giuliani Fonrouge** que no se adhieren a la idea de la existencia de obligaciones accesorias derivadas de la obligación tributaria principal y al citar a Vanoni comenta: *“... no existe una obligación principal y otras subordinadas o accesorias, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquella, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no pueden reducirse a la sola obligación de pagar.”*⁶⁷

En resumen existe solamente una sola obligación de dar, con obligaciones paralelas de tipo accesorio.

⁶⁵ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

⁶⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

⁶⁷Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. cit.* Página 423.

Según **Mabarak Cercedo**: “... no puede haber obligaciones principales y accesorias, o primarias y secundarias, pues todas las obligaciones fiscales son principales, y ninguna de ellas se debe calificar como obligación secundaria o accesorio, en virtud de que todas deben cumplirse con el mismo cuidado y atención, al grado de que si una persona cumple con pagar una contribución, pero no lleva su contabilidad en orden, o no presenta los avisos, declaraciones o manifestaciones que exige el fisco, éste le exigirá el cumplimiento de esas obligaciones, que exige el fisco, éste le exigirá el cumplimiento de esas obligaciones, independientemente del pago de la contribución, e incluso podrá imponerle sanciones por violar la disposición fiscal que señale esa exigencia.”⁶⁸

Es por ello que no se puede considerar a las obligaciones que no consisten en una prestación de dar, como accesorias: “Si las obligaciones de hacer, no hacer o permitir o tolerar fueran accesorias o secundarias, no procedería ni la exigencia de su cumplimiento, ni la imposición de sanciones por haberlas infringido, ya que al quedar pagada la contribución operaría el Principio de Derecho que reza que: Lo accesorio sigue la suerte de lo principal, y si la obligación de pago ya se extinguió porque se cubrió la contribución, las otras obligaciones también se extinguirían automáticamente, pero esto desde luego no acontece por la simple y sencilla razón de que esas obligaciones no son accesorias ni secundarias.”⁶⁹

En conclusión, se insisten que no es correcto llamarle principal a la obligación de pago del tributo, y secundarias o accesorias a las demás obligaciones, ya que todas tienen el mismo carácter o jerarquía, y lo único que las distingue es que, por su propia naturaleza, la obligación sustantiva sobresale tanto de las demás que en la especie recibe el nombre de obligación tributaria, en tanto que las otras se denominan simplemente obligaciones fiscales, porque en muchos casos sólo son instrumentos de la obligación sustancial, pero aun así son tan importantes como aquella.

⁶⁸MabarakCercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 146.

⁶⁹Loc. Cit.

Otro de los autores que considera que solamente existe una obligación tributaria es **Fernández Martínez**, al establecer que: *“... se puede considerar que la obligación contributiva o tributaria es única, y no admite clasificaciones, en virtud de que consiste esencialmente en dar sumas de dinero al Estado. Las demás obligaciones no constituyen, en estricto sentido, obligación contributiva, sino que son complementarias de ésta, pues tienen como finalidad facilitar, controlar y vigilar su cumplimiento en debida forma.”*⁷⁰ Por lo tanto califica la división de las obligaciones como inapropiada, en virtud de que todas son obligaciones principales y sancionables en caso de incumplimiento.

Para **Pugliese**: *“no se puede admitir que a la obligación tributaria fundamental se añadan otras obligaciones tributarias secundarias, es igualmente inadmisibles que estas prestaciones accesorias constituyan objetos distintos de la obligación tributaria. Estas prestaciones no concurren efectivamente a formar el contenido del impuesto, y menos aún el de otras obligaciones tributarias autónomas, sino son sólo la materia de simples obligaciones o preceptos de carácter administrativo y de policía tributaria, que se justifican por la naturaleza pública de la relación que el legislador quiere garantizar y proteger, dirigidos al fin de impedir evasiones y fraudes al fisco.”*⁷¹

Es por ello que las obligaciones de hacer, no hacer, o tolerar, las cuales en algunos casos la ley impone en conjunto con el cumplimiento de la obligación tributaria, no se consideran obligaciones tributarias secundarias en sentido técnico-jurídico, sino que pueden ser de carácter administrativo, y son establecidas únicamente con el objeto de asegurar la realización de la pretensión fiscal.

2.3 Otras Denominaciones de la obligación tributaria

Dentro de la doctrina del derecho tributario, se le han dado diferentes denominaciones a la obligación tributaria, sin embargo hay que aclarar que

⁷⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

⁷¹ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 217.

muchas de las denominaciones utilizadas no son sinónimos de la obligación en sí, sino que han sido mal utilizadas para referirse a otras situaciones dentro del derecho tributario, las cuales se pueden llegar a confundir con la obligación misma. El autor **Villegas** menciona algunas de ellas: *“La relación jurídica sustancial no es la única que surge del ejercicio de la potestad tributaria, pero es la principal, puesto que toda la normatividad tributaria tiende al primordial objetivo del pago público. La doctrina le ha dado distintas denominaciones. La predominante la llama simplemente “obligación tributaria” (p.ej. GiulianiFonrouge); otros, “deuda tributaria” (Giannini); para algunos, el nombre correcto es “relación de deuda tributaria” (Carretero Pérez), aunque no faltan quienes la denominen “crédito impositivo” (Blumenstein). Talentosos escritores no se atan a una sola terminología y emplean varios nombres que reflejan con igual entidad la esencia de lo que quieren decir...”*⁷²

Las denominaciones utilizadas más comúnmente por los diferentes autores son:

2.3.1 Obligación fiscal

Dentro de la legislación mexicana, todas las obligaciones concernientes al pago de los tributos, por mandato de la ley, son denominadas obligaciones fiscales, como se puede observar en el Código Fiscal de la Federación (México) en todos los artículos en donde hacen referencia a las diferentes obligaciones de los contribuyentes con el Estado, denominándolas como obligaciones fiscales.

Sin embargo la autora **Mabarak Cercedo** difiere, ya que para ella la obligación fiscal y la obligación tributaria enmarca dos cosas diferentes: *“Es importante decir que en la materia que ocupa este estudio, podrían elaborarse dos conceptos: el de la obligación fiscal, que es el género, y que abarca todo tipo de formas de conducta que el sujeto pasivo o gobernado debe adoptar en favor del fisco o sujeto activo, y la obligación tributaria propiamente dicha, que es la especie, y*

⁷² Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 253.

consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente, en favor del sujeto activo, llamado fisco.”⁷³

Para **Mabarak Cercedo** la obligación fiscal corresponde a la relación jurídico-tributaria, que se crea entre el contribuyente y el fisco: *“La obligación fiscal se define como el vínculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual éste debe de dar, hacer, no hacer o tolerar algo, en su favor de aquél, en la forma y términos previstos por la ley fiscal. Por su parte la obligación tributaria se conceptúa como el vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma d dinero y otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate.”⁷⁴*

Por otro lado también menciona la diferencia de su creación, (...) ya que la obligación fiscal puede emanar de cualquier disposición jurídica dictada por una autoridad competente, ya sea legislativa o administrativa, en cambio la obligación tributaria únicamente puede emanar de una ley.(...)⁷⁵

2.3.2 Deuda tributaria

En el **Modelo de código Tributario propuesto por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT)** Artículo 31 se establece que: *“La deuda tributaria estará constituida por el tributo debido, por los anticipos, por las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, por los recargos exigibles legalmente, por los intereses moratorios y por las sanciones pecuniarias.*

Comentario:

El concepto de deuda tributaria pretende establecer en forma explícita los conceptos exigibles a los sujetos pasivos, los cuales deberán ser cancelados mediante alguno de los modos de extinción de las obligaciones tributarias

⁷³Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 130.

⁷⁴*Loc. Cit.*

⁷⁵*Ibid.* Página 132.

contemplados en este capítulo del Código.”⁷⁶ Concepto que podría confundirse con obligación tributaria, sin embargo, en la doctrina, el autor **Antonio Martínez Lafuente** menciona la importancia de distinguir los dos conceptos: *“Para ello se hace preciso distinguir entre obligación y deuda tributaria; en principio se han dado por sinónimos las citadas expresiones, pero pueden contemplarse por separado por hacer referencia a momentos distintos, a saber, la realización del hecho imponible y la cuantificación de la prestación tributaria, y ello es así porque la existencia de una deuda es algo distinto que concorra una de las causas por las que nacen las obligaciones...”*⁷⁷

La deuda tributaria es una denominación que podría causar confusión entre los contribuyentes, ya que en algunas ocasiones sea tomado como sinónimo, sin embargo, según el autor **Huanes Tovar**: *“La deuda tributaria está compuesta de cuatro elementos:*

- a) *El tributo*
- b) *Los intereses del tributo*
- c) *La multa*
- d) *Los intereses de la multa.”*⁷⁸

Es por esta razón que no se puede considerar un sinónimo de la obligación tributaria, ya que se refiere al monto determinado convertido en un valor exigible por la administración Tributaria, es decir la obligación tributaria ya cuantificada.

Es así mismo como la define **María Luisa Fernández Soto**: *“La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta. Además la deuda tributaria estará integrada en su caso por: a) el interés de demora... b) Los recargos por declaración extemporánea. C) Los recargos por periodo ejecutivo. D)*

⁷⁶ Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). *Op. Cit.* Fecha de búsqueda 18 de junio de 2013.

⁷⁷ Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho Tributario, Estudio sobre la Jurisprudencia tributaria*. España. Editorial Civitas, S.A. 1985. Página 212.

⁷⁸Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 67.

*Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o cuotas, a favor del tesoro de otros entes públicos.*⁷⁹

Existen otros autores que coinciden con la opinión que la deuda tributaria no puede ser utilizada como sinónimo de la obligación tributaria, como por ejemplo: El autor **Menéndez Moreno** establece que: *“Se puede concluir que la deuda tributaria es el resultado final del proceso de cuantificación que hay que llevar a cabo al aplicar los tributos, y puede describirse como la cantidad de dinero que se debe al ente público en concepto de tributo.”*⁸⁰

Pugliese al hablar de deuda tributaria se refiere a (...) la aplicación de la cantidad señalada en la ley, a cargo del sujeto pasivo, por lo tanto, contiene los elementos característicos de la obligación tributaria, concluyendo que pueden ser utilizados como sinónimos (...) ⁸¹

Ignacio Blanco Ramos establece que: *“La prestación dineraria en que se materializa el tributo, y que en el moderno Derecho Tributario se perfila como una deuda tributaria.”*⁸²

Según **Martínez Lafuente**: *“puede definirse la deuda tributaria como el total de las cantidades liquidadas por uno y otro concepto a favor de la Hacienda del Estado o de otras entidades públicas como consecuencia del supuesto de hecho que dio nacimiento a la correspondiente obligación tributaria.”*⁸³

De la misma forma funcionan los términos en derecho privado, la diferencia entre obligación y deuda, en donde la obligación es el vínculo entre la parte acreedora y

⁷⁹ Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Practikum del Derecho Tributario Español*. Madrid, España. Editorial Dykinson, S.L. 2005. Página 17.

⁸⁰ Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. España. Lex Nova, S.A. 2009. Décima Edición. Página 218.

⁸¹ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 52.

⁸² Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española*. España. Editorial Ariel. 1976. Segunda Edición. Página 50.

⁸³ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. Cit.* Página 272.

la parte deudora y la deuda es la cuantificación de la obligación que será exigible por parte del sujeto activo.

2.3.3 El Importe tributario

Catalina García Vizcaíno: *“Se llama importe tributario a la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al configurarse el hecho imponible...”*⁸⁴

A pesar de que existen diferentes denominaciones para referirse a la obligación tributaria, estas cumplen con los elementos fundamentales de esta y por lo tanto se pueden considerar como sinónimos en la mayoría de los casos.

En algunos lugares, pueden surgir diferentes problemas por las denominaciones que se le dan a la obligación tributaria, como confusión de la figura a la que se refieren, sin embargo, para poder determinar el significado que se le está dando, que ver el contexto en el cual se plantea, ya que cuando se refiere a obligación tributaria, siempre va a enmarcar todos los elementos que se extrajeron del concepto de este, según los diferentes autores y legislaciones en el apartado correspondiente.

2.3.4 Obligación contributiva

Fernández Martínez en su libro Derecho Fiscal, se refiere en su capítulo diecinueve, a la obligación tributaria, o contributiva; por lo tanto se puede determinar que se le puede llamar de las dos formas y el significado siempre será el mismo: *“Nuestra legislación fiscal federal, no define lo que debe entenderse por obligación contributiva o tributaria, sino que hace referencia únicamente a la obligación de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las leyes fiscales respectivas...”*⁸⁵

⁸⁴ García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1996. Página 302.

⁸⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 224.

2.3.5 Relación tributaria

Muchos autores utilizan el término relación tributaria como un sinónimo de obligación tributaria, sin embargo la relación abarca mucho más ya que es el vínculo que existe entre el contribuyente y el Estado, aun cuando no ha nacido la obligación tributaria (la realización del presupuesto establecido en la ley para darle nacimiento a la obligación tributaria). Por otro lado la relación también incluye los derechos del contribuyente y las obligaciones del sujeto activo.

Para el autor **Huanes Tovar**: *“Es preciso señalar que dentro de una relación tributaria existen obligaciones formales tanto del sujeto pasivo, como del sujeto activo (Administrador Tributario), es decir, que la idea tradicional de que sólo existe derechos para el Fisco y obligaciones para los contribuyentes, resulta ser una idea poco dichosa que no encuentra convergencia dentro de lo que es el Estado Democrático de Derecho, pues la existencia de una Administración Tributaria con derechos no es posible sin la existencia de las correspondientes obligaciones.”*⁸⁶

El autor **Fernández Martínez** establece que: *“A la relación fiscal se le define como el conjunto de obligaciones que se deben tanto el sujeto activo (fisco), como el sujeto pasivo (contribuyente), que se extinguen cuando ésta deja de realizar los hechos gravados por la ley. Mientras que la obligación contributiva o tributaria, es únicamente a cargo del contribuyente, las obligaciones derivadas de la relación fiscal son a cargo de ambos sujetos, tanto del fisco, como del contribuyente.”*⁸⁷

El tratadista **Margain Manautou** lo explica de otra manera: *“Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca*

⁸⁶Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 65.

⁸⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

*llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria.*⁸⁸

Es por eso que para algunos tratadistas es común confundir el concepto de relación tributaria, con la obligación tributaria, sin embargo es erróneo atribuirles el mismo significado de la prestación de dinero debida por el sujeto pasivo al sujeto activo.

Es por eso que **Margain Manautou** aclara que: *“En efecto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria... La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.*⁸⁹

Giuliani Fonrouge amplía que la relación está integrada por más elementos que la obligación: *“la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra.”*⁹⁰

Para el autor **Luqui** es más sencillo y establece que: *“Preferimos usar el término “obligación tributaria” en lugar de “relación tributaria”, debido a que, en primer término, nos ocuparemos principalmente de aquella obligación que une al ciudadano-contribuyente con el Estado, mediante ese vínculo jurídico que lo constriñe al cumplimiento de una prestación de dar suma de dinero. (Sujeto pasivo de la obligación tributaria).”*⁹¹ Por otro lado la relación comprende otro tipo de obligaciones.

Los autores **Luqui y Villegas**, por su lado consideran que si es necesario que exista una obligación tributaria para que se pueda crear el vínculo jurídico, o como

⁸⁸MargainManautou, Emilio; *Op. Cit.* Página 291.

⁸⁹*Loc. Cit.*

⁹⁰GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

⁹¹Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 19.

lo llama Villegas, una relación jurídica tributaria principal, sin embargo ambos coinciden en que son terminologías diferentes que pueden confundirse, y sin embargo se refieren a cosas diferentes.

Luqui establece que: *“La obligación tributaria es esencial que esté presente para que pueda crearse el vínculo jurídico que ata al contribuyente con el Estado.”*⁹²

Y para **Villegas**: *“La precisión terminológica es primordial para la elaboración de toda ciencia..., pero si la construcción gramatical explica sin confusiones lo que deseamos expresar, no hay razón para magnificar la importancia de las terminologías. Creemos que la denominación más correcta es la de “relación jurídica tributaria principal”, pero en modo alguno nos oponemos a las otras denominaciones...”*⁹³

Para **Rodríguez Lobato**: *“Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra...”*⁹⁴ sin embargo: *“De las ideas mencionadas observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.”*⁹⁵

Otro de los autores que explica la diferencia que existe entre la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria es **Juan Martín Querlat, Carmelo Lozano y Francisco Poveda**: *“Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos... De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones*

⁹² Loc. Cit.

⁹³ Villegas, Hector B. Op. Cit. Página 253.

⁹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Op. Cit. Página 112.

⁹⁵ Loc. Cit.

materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.”⁹⁶

García Vizcaíno: *“Otra parte de la doctrina distingue: 1) la obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar “relación jurídica tributaria principal”, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo...”⁹⁷*

Existen algunos autores que consideran que la obligación tributaria es parte de la relación jurídica tributaria, y otros autores que consideran que la obligación tributaria sustancial, puede ser llamada también relación jurídica tributaria.

Capítulo 3 Diferencia de obligación civil y Obligación Tributaria

Es muy importante comprender las diferencias entre la obligación de naturaleza civil y la obligación de naturaleza tributaria; luego de haber analizado y comprendido los elementos fundamentales contenidos en los conceptos del capítulo anterior, se pueden establecer las diferencias.

El autor **Luqui**, antes de introducirse a hablar sobre las diferencias, establece las etapas por las cuales atraviesa toda obligación sin importar su naturaleza: *“Nosotros, siguiendo los principios generales del derecho, diferenciamos en este asunto los tres momentos por que atraviesa toda obligación, sea o no tributaria, a saber: creación, efectos y extinción. En este sentido, la creación de una obligación no puede confundírsela con sus efectos. La obligación nace, y tratándose de tributos, de la ley que es su causa. Una vez nacida la obligación aparecen sus “efectos”; uno de ellos es su cumplimiento (...) La extinción de la obligación por su parte, no difiere mayormente de los medios generales a todas las obligaciones,*

⁹⁶Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*. España. Editorial Thomson Aranzadi. 2008. Décimo Tercera Edición. Página 117.

⁹⁷ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Página 302.

salvo uno que otro que no es aplicable, más por razones administrativas que jurídicas (...) ⁹⁸

Según Carrera Raya, la única similitud que existe entre ambas obligaciones es el vínculo que se crea con cada una: *“La obligación tributaria, como la obligación de Derecho civil, origina un vínculo o nexo jurídico entre dos sujetos, acreedor y deudor, que determina que el primero de ellos pueda exigir del deudor el cumplimiento de una determinada prestación. Estructuralmente no hay diferencias entre la obligación tributaria y la de Derecho privado, si las habrá desde el punto de vista formal derivadas, como señalara Berliri, de la especial naturaleza de los intereses tutelados en una y otra relación obligatoria.”*⁹⁹ Sin embargo, existen varias diferencias entre los tipos de obligación investigadas.

3.1 De la naturaleza

Al hablar de naturaleza se refiere a la raíz de su existencia, por lo que es la principal diferencia entre ambos tipos de obligación. Según el autor **Sol Juárez**: *“La obligación fiscal tiene su origen en la norma jurídica fiscal o hipotética, y en el derecho privado, su fuente puede ser la ley de un contrato, de un delito, etc.”*¹⁰⁰

Al igual que **Fernández Martínez** quien establece que: *“La obligación contributiva o tributaria, está esencialmente regulada por normas de orden público, excepcionalmente por normas de derecho privado. La obligación civil se regula, fundamentalmente, por normas de derecho privado.”*¹⁰¹

Por otro lado **Pugliese**, hace un análisis un poco más profundo, sin embargo coincide con lo afirmado por los autores citados anteriormente, ya que establece que: *“Tampoco existe coincidencia en la naturaleza jurídica objetiva de los dos*

⁹⁸Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 26.

⁹⁹ Carrera Raya, *Op. Cit.* Página 18.

¹⁰⁰ Sol Juárez, *Op. Cit.* Página 127.

¹⁰¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 225.

tipos de obligaciones: las ex lege de derecho privado son la materia de la teoría general civilística de las obligaciones, mientras las ex lege de derecho público – comprendiendo las fiscales- corresponden a la teoría general de las prestaciones obligatorias de los particulares hacia la administración. (...) Sin embargo en ambos casos, ex lege de derecho privado y de derecho público, la voluntad del legislador sustituye totalmente al consentimiento de las partes; y su diferencia se encuentra en que en las primeras la ley persigue la protección de un interés privado y en las segundas de un interés público.”¹⁰²

El autor **Margain Manautou** también considera que: *“La obligación tributaria es de derecho público, o sea que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del derecho; en cambio la obligación del derecho Privado en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público...”¹⁰³*

Para **Rodríguez Lobato**: *“La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en cambio, la obligación del Derecho Privado, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.”¹⁰⁴*

En cuanto a esta diferencia, todos los autores coinciden, que la obligación fiscal o tributaria, pertenece al derecho público, y la obligación civil, únicamente atiende a un interés particular, por lo que pertenece al derecho privado.

¹⁰² Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 248.

¹⁰³ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* capítulo XVIII.

¹⁰⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

3.2 Del Origen

En cuanto al origen, se refiere a la forma de nacimiento de una obligación, formas que se diferencian dependiendo del tipo de obligación que se contraiga. Una de las diferencias según el origen mejor explicada, la da el autor **Luqui**: *“Decimos, simplemente, que la obligación tributaria es un vínculo legal, sin el aditamento “jurídico”, porque solamente puede ser creado por la ley. A diferencia de las relaciones producidas en el sector privado, que también pueden crearse por la voluntad de las partes, la obligación tributaria no tiene otra fuente que el ordenamiento jurídico creado por la voluntad del legislador.”*¹⁰⁵ *“Mientras en las obligaciones tributarias la fuente es la ley y la prestación pecuniaria la debe el contribuyente sin otro requisito que el que la propia ley establece (hecho jurídico voluntario, involuntario o natural), en las demás obligaciones que tiene por fuente los contratos, los cuasicontratos, los delitos o los cuasidelitos, la obligación no nace si no media una manifestación explícita de la voluntad del sujeto pasivo y del sujeto activo (contratos) –según ya lo hemos dicho-, o de un hecho al que la ley atribuye determinados caracteres de ilicitud (delitos). La ley en estos casos no suple la voluntad del individuo, sino que crea la situación jurídica general y ampara la voluntad que expresa el deseo de someterse a ese régimen jurídico creado por la ley, o estar en evidencia una conducta reprimida por la ley.”*¹⁰⁶

Otros autores hacen su diferenciación explicando cada caso, por ejemplo **Pugliese** quien establece que: *“En el campo del derecho privado la mayor parte de las obligaciones nacen por la simple voluntad de las partes –obligaciones excontractu- que el ordenamiento jurídico tutela, cuando no ocurren circunstancias expresamente previstas por el legislador (vicios derivados de la incapacidad de los contratantes, de violencia, de dolo, etc.). También, cuando la obligación es*

¹⁰⁵Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.*. Página 24.

¹⁰⁶*Ibid.* Página 35.

unilateral, como en el caso de la donación, basta la aceptación de la parte en cuyo favor se ha hecho, para que produzca efectos jurídicos la declaración de voluntad de la persona obligada, sino hay otros motivos de invalidez previstos en la ley."¹⁰⁷

Y por otro lado *"En el derecho privado la ley tiene una función esencial que en el ordenamiento jurídico italiano es fundamentalmente de tutela de la voluntad de las partes, de manera que se puede decir que la obligación nace cuando esa voluntad, sin vicios y dirigida a un fin lícito, se manifiesta en la forma prevista por la ley. La formalidad del acto se explica por la intención de proteger de la manera más firme la efectividad de la voluntad de los contratantes, en armonía con la exigencia del respeto a los derechos adquiridos por terceros.*"¹⁰⁸

Margain Manautou establece que: *"La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional..."*¹⁰⁹

Existen autores que únicamente se refieren a las obligaciones de tipo civil, sin embargo, gracias a esto, se pueden obtener conclusiones en cuanto a la diferencia de su origen con la obligación tributaria.

La obligación civil, nace y se perfecciona mediante la manifestación de voluntad de las partes, según **Rubén Alberto Contreras Ortiz**: *"... el contrato es, si no la más importante, sí una de las más fecundas y prolíficas fuentes de las obligaciones civiles, y que de él emanan útiles, frecuentes y variadas relaciones obligacionales..."*¹¹⁰

Otra opinión en cuanto al origen de la obligación civil, el autor **Bejarano Sánchez** establece que: *"Toda obligación nace de un hecho, natural o del hombre, que la ley toma en cuenta para asignarle la misión de generar obligaciones y derechos.*

¹⁰⁷ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 246.

¹⁰⁸ *Ibid.* Página 247.

¹⁰⁹ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.*, capítulo XVIII.

¹¹⁰ Contreras Ortiz, Ruben Alberto. *Op. Cit.* Página 41.

Estas son llamadas fuentes particulares de las obligaciones: 1. El contrato. 2. La declaración unilateral de voluntad. 3. El enriquecimiento ilegítimo. 4. La gestión de negocios. 5. Los hechos ilícitos. 6. El riesgo creado.”¹¹¹

En cambio, la obligación tributaria tiene diferente origen, ya que esta únicamente puede ser creada por ley, según la **Constitución Política de la República de Guatemala**: *“Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”¹¹²*

Principio que se materializa en el **Código Tributario de Guatemala** el cual establece que: *“Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generados de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.”¹¹³*

La mayoría de los autores coincide en que la diferencia radica en el tipo de interés que se tenga, sin embargo el autor Porras y López lo ve desde otro punto de vista, al establecer que toda obligación, ya sea civil o tributaria, nace de la ley, con la diferencia de la voluntad del causante: *“En el dominio tributario, todas las obligaciones nacen de la ley, si bien en algunos casos son influidas por la voluntad de los causantes; en otras, en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas siempre diversas de la de derecho privado, a pesar de su posible identidad de causa y en atención a distinta naturaleza del interés que protegen...”¹¹⁴*

¹¹¹ Bejarano Sánchez, Manuel. *Op. Cit.*. Página 31.

¹¹² Corte de Constitucionalidad. *Op. Cit.* Artículo 239.

¹¹³ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas. Op. Cit.*. Artículo 3.

¹¹⁴ Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Página 120.

Pugliese, a pesar que ya hizo una diferenciación anteriormente establece que (...) se podría dar una situación similar en cuanto a las obligaciones civiles ex lege, como la de alimentos, indemnizaciones por daños y perjuicios, etc. Las cuales nacen de la ley. Sin embargo son similares y no idénticas, ya que se diferencian en la naturaleza del interés protegido, ya que en el caso de los alimentos, se deriva del derecho privado, y en caso de los tributos del derecho público, por otro lado el sujeto activo de la relación en las obligaciones ex lege del derecho privado es un particular, y en el caso de las obligaciones ex lege de derecho público (tributario), corresponde única y exclusivamente al Estado.(...)¹¹⁵

Por lo tanto el origen de la obligación contraída en el derecho privado y la obligación tributaria, son muy diferentes, ya que en la primera, la obligación se puede generar de diferentes fuentes, dependiendo del acto o del hecho, a diferencia de la obligación tributaria que su única fuente es la ley, y por lo tanto, no puede generarse ningún otro tipo de obligación tributaria que no sea el establecido en la norma correspondiente.

3.3 Del perfeccionamiento

El perfeccionamiento de una obligación va a variar dependiendo de su naturaleza, y puede causar alguna confusión por el hecho de que algunos autores no comparten opiniones.

Dentro de las obligaciones de tipo civil, algunas de las obligación se perfecciona con el consentimiento de las partes, como lo establece el Artículo 1251 del **Código Civil de Guatemala**: *“El negocio jurídico requiere para su validez:*

¹¹⁵ Pugliese, Mario. *Op. Cit.*. Página 248.

*capacidad legal del sujeto que declara su voluntad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito.”*¹¹⁶

Por otro lado, hay otras obligaciones de tipo civil que se perfeccionan con la entrega de la cosa (obligaciones reales). Sin embargo, otros autores, refiriéndose al perfeccionamiento de la obligación tributaria establecen que esta ocurre con la realización del presupuesto establecido en la ley, como lo indican algunos autores:

Margain Manautou establece que: *“La obligación tributaria sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley...”*¹¹⁷

Según **Rodríguez Lobato**: *“...el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.”*¹¹⁸

De esto se puede concluir que el nacimiento de una obligación fiscal o tributaria, depende de la realización de las situaciones jurídicas o de hecho que están previstas en las leyes fiscales, tal es el caso de la realización del hecho generador, obligaciones de hacer (formales) o no hacer (prohibitivas). Esta situación jurídica siempre es un acto determinado o un hecho previsto en la ley. A diferencia de la obligación civil que se perfecciona únicamente con la declaración de voluntad de las partes, es decir el consentimiento, o la entrega real del bien objeto de la obligación.

¹¹⁶ Consejo de Ministros. *Código Civil*. Decreto Ley número 106. Guatemala 2008. 1973.

¹¹⁷ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* capítulo XVIII.

¹¹⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 120.

3.4 De los sujetos

Es muy simple identificar a los sujetos en ambos tipos de obligación, a pesar que la función de cada uno en las dos obligaciones es el mismo, la persona que realiza la función es muy diferente.

Fernández Martínez hace una comparación sencilla para entender dichas diferencias: *“En la obligación contributiva o tributaria, el acreedor o sujeto activo, siempre lo es el Estado (Federación, Distrito Federal, estados o municipios) o de organismos descentralizados, debidamente autorizados por la ley. En la obligación civil, lo puede ser el Estado o el particular.”*¹¹⁹ En este caso el Estado actúa como particular, no como Estado. Por otro lado *“En la obligación contributiva o tributaria, la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla un tercero ajeno al que no dio origen a la obligación. En la obligación civil, únicamente lo es la parte contratante y obligada.”*¹²⁰

En la obligación civil, según **Bejarano Sánchez**: *“Los sujetos son las personas aptas para ser titulares de derechos y resultar obligadas. Para una obligación bastan dos sujetos:*

- a) El que ostenta el derecho subjetivo, el que tiene la facultad y recibe el nombre de acreedor o sujeto activo.*
- b) El que soporta la deuda, el que tiene el deber correlativo: está obligado y recibe el nombre de deudor o sujeto pasivo...*

*Sin embargo, puede complicarse y estar compuesta de varios acreedores o varios deudores. Se dice entonces que la obligación es: mancomunada, solidaria, indivisible.”*¹²¹

¹¹⁹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 226.

¹²⁰ *Loc. Cit.*

¹²¹ Bejarano Sánchez, Manuel. *Op. Cit.* Página 7.

Para el autor **Escobar Fornos**, tanto en la obligación civil, como en la tributaria: *“Los sujetos activos y pasivos deben ser personas determinadas. Es necesario determinar quién tiene derecho a pedir el cumplimiento de la obligación y quién es el obligado a dicho cumplimiento. Así el acreedor sabrá a quien le debe pedir el cumplimiento y, a su vez, el deudor sabrá a quien pagarle.”*¹²²

En las obligaciones de tipo civil, pueden existir más de dos partes siempre y cuando tengan un interés directo con el negocio que se generará, y estas tengan capacidad legal, y consentimiento que no adolezca de vicios.

Por otro lado, en la obligación tributaria, el sujeto activo siempre será el Estado, por medio de un ente público designado para tal objetivo, como lo establece el **Código Tributario de Guatemala**: *“Sujeto activo de la obligación tributaria es el estado o el ente público acreedor del tributo.”*¹²³ Y el sujeto pasivo es quien debe cumplir con la obligación tributaria, como lo establece el código Tributario de Guatemala *“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”*¹²⁴

Al igual que las diferentes normativas, existen autores doctrinarios que afirman lo antes mencionado, como **Porras y Lopez**: *“... en el Derecho Fiscal, el sujeto activo siempre es la autoridad.”*¹²⁵ *“son aquellos que tienen el derecho y la obligación de cobrar los impuestos... Los sujetos pasivos del Derecho Fiscal son los que tienen obligación de pagar los impuestos.”*¹²⁶

Otro ejemplo es **Margain Manautou** quien establece que: *“En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado el Acreedor puede ser un particular o una entidad.”*¹²⁷

¹²² Escobar Fornos, Iván. *Op. Cit.* Página 8.

¹²³ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas. Op. Cit.* Artículo 17.

¹²⁴ *Loc. Cit.*

¹²⁵ Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Página 120.

¹²⁶ *Ibid.* Página 117.

¹²⁷ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* capítulo XVIII.

Según **Giuliani Fonrouge**: *“El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal: se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.”*¹²⁸

Luis Martínez López también hace una comparación, coincidiendo con los demás autores: *“En las obligaciones privadas sujeto activo pasivo, acreedor y deudor, son individuos; en las obligaciones tributarias el sujeto pasivo también es un particular, pero el sujeto activo, el acreedor, es el Estado.”*¹²⁹

García Vizcaíno, por su parte, explica la función del Estado como sujeto activo de la obligación tributaria: *“Es el Estado, en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades, entes parafiscales, El Estado como polo positivo de la obligación tributaria, cumple el papel de fisco, y actúa, principalmente, por medio de órganos que se hallan en la esfera de los distintos poderes ejecutivos. En este rol, no ejerce poder tributario, el cual se agota con el dictado de la norma tributaria, que básicamente emana de los poderes legislativos. En cuanto a los entes parafiscales, el Estado delega la recaudación y administración de ciertos tributos para garantizales su financiamiento autónomo.”*¹³⁰ Y para **Villegas**: *“Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo...”*¹³¹

El consejo editorial de Editora Educativa expresa: *“Es sujeto activo del tributo el Estado o el ente público acreedor del tributo, mientras que el sujeto pasivo de la*

¹²⁸GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 426.

¹²⁹ Martínez López, Luis; *Op. Cit.*, página 128.

¹³⁰ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Página 302.

¹³¹ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 254.

obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, bien sea en calidad de contribuyente o como responsable.”¹³²

Para **Villegas**: *“Existe gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal... 1) La primera corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena)... 2) Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores... 3) Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos al contribuyente y el sustituto. Se excluye –en cambio- al responsable como sujeto pasivo... 4) Otros autores afirman que solo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él... ”¹³³*

Villegas, también establece que: *“Por nuestra parte adoptamos la postura de la división tripartita entre los sujetos pasivos, los que definimos así: a) contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. B) sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de”. C) Responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.”¹³⁴*

Es muy importante la diferencia de los sujetos entre estos dos tipos de obligaciones (civil y tributaria), a pesar que ambas suponen necesariamente la existencia de un sujeto deudor (pasivo) y un sujeto acreedor (activo); en la

¹³² Consejo Editorial de Editora Educativa. *Op. Cit.* Página 91.

¹³³ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 255.

¹³⁴ *Loc. Cit.*

obligación tributaria, el sujeto activo no es un particular, sino que siempre es el Estado u otro ente acreedor del tributo designado por la ley. En ambos casos, la existencia de dos o más sujetos es fundamental, ya que de esto se crea el vínculo jurídico entre las partes, relación que crea una obligación exigible.

3.5 Del objeto

Algunos autores consideran que la diferencia principal entre una obligación y otra, radica en su objeto, es así como lo plantea el autor Jarach, según **Saccone**: *“tiene identidad estructural con la obligación de derecho privado y las diferencias surgen de su objeto (la prestación que un sujeto pretende del otro) y que es el tributo, institución jurídica de naturaleza propia, uniforme y diferenciada.”*¹³⁵

De igual forma **Fernández Martínez** establece la diferencia que existe entre el objeto de ambos tipos de obligación: *“En la obligación contributiva o tributaria, el objeto siempre consiste en dar (pagar la contribución que corresponda). En la obligación civil, el objeto puede ser de dar, de hacer o de no hacer.”*¹³⁶, y a pesar que en las obligaciones civiles también puede darse la situación de una prestación de dar, se diferenciará de la tributaria por los sujetos, la naturaleza, el perfeccionamiento, etc.

Otra de las diferencias en cuanto al objeto, según el mismo autor, es la forma de satisfacer la obligación *“La obligación contributiva o tributaria sólo se satisface en efectivo, excepcionalmente en especie. La obligación civil puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.”*¹³⁷

Lo mismo opina **Mabarak Cercedo** al establecer que: *“Se llama genéricamente objeto de la obligación, la prestación que de manera legal puede exigir el acreedor al deudor. En el derecho privado este objeto reviste un triple carácter debido a que*

¹³⁵Saccone, Mario Augusto. *Op Cit.* Página 81.

¹³⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 226.

¹³⁷ *Loc. Cit.*

*la prestación puede consistir en dar, hacer o no hacer. En cambio, en el derecho fiscal, en donde se establecen relaciones de supra a subordinación entre el fisco como sujeto activo, y el gobernado como sujeto pasivo, además de los anteriores se identifica otro tipo de prestación que es la de tolerar o permitir.”*¹³⁸ Por lo tanto concluye que *“En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.”*¹³⁹

En la obligación civil, según **Bejarano Sánchez** *“El objeto es lo que el deudor debe dar, hacer o no hacer. Es el contenido de la conducta del deudor.”*¹⁴⁰ Por lo tanto viene a responder la pregunta ¿a que se comprometió el deudor?

Como se puede observar según los autores y la legislación citada, la diferencia en cuanto al objeto radica en que la obligación civil, puede contener una prestación de dar, hacer o no hacer, en cambio la obligación tributaria principal, siempre va a consistir de una prestación de dar, a pesar que dentro de las obligaciones tributarias accesorias pueden existir obligaciones de hacer o no hacer.

3.6 De la renunciabilidad

Según **Martínez López**: *“Otra diferencia entre las obligaciones privadas y las fiscales, es que el artículo 1839 del Código Civil, autoriza la renuncia de preceptos que sean consecuencias de la naturaleza ordinaria del contrato que se celebre y en materia fiscal no procede la renuncia de ninguna disposición de la ley.”*¹⁴¹

En el derecho civil, **Porras y López** establece: *“En el derecho privado existen la renunciabilidad que como derecho tienen los particulares en las obligaciones civiles...”*¹⁴²

¹³⁸Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 145.

¹³⁹Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.*, capítulo XVIII.

¹⁴⁰ Bejarano Sánchez, Manuel. *Op. Cit.*. Página 11.

¹⁴¹ Martínez López, Luis; *Op. Cit.* Capítulo 11.

¹⁴² Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Página 120.

Por otro lado, en el derecho tributario, el mismo autor **Porras y López** establece que dentro del derecho fiscal: *“no es posible renunciar a las obligaciones que por ley, han sido creadas para su debido cumplimiento.”*¹⁴³

El autor **Martín y Rodríguez** resume lo que establecen la mayoría de códigos tributarios en relación a los convenios referentes a cargas tributarias: *“... los convenios referentes a cargas tributarias, celebrados con tanta frecuencia entre particulares, no obstante ser válidos para las partes contratantes, no son nunca oponibles al fisco, en su carácter de titular del crédito tributario.”*¹⁴⁴

En consecuencia, se puede establecer que dentro de las obligaciones civiles, existen algunos casos en donde se puede renunciar a las obligaciones contraídas, como un derecho que tienen las partes, sin embargo es muy diferente en las obligaciones tributarias, ya que por estar establecidas en la ley, es imposible renunciar a ellas.

3.7 De la transmisión

La obligación civil según **Bejarano Sánchez**: *“Así como pueden trasmitirse las cosas corporales, también se pueden transferir los derechos o las deudas. El acreedor cede a otro su derecho y se produce así una sustitución del titular de esos derechos, sin modificar la relación jurídica. El deudor trasmite a otro su deuda, quien deviene nuevo deudor de la misma obligación. Se habla entonces de la trasmisión de los derechos o de las obligaciones, según el caso.”*¹⁴⁵

La obligación tributaria por ser una obligación de carácter personal, obliga únicamente los que figuran como contribuyentes o responsables, sin embargo en Guatemala es posible la transmisión por sucesión, según el **Código Tributario de**

¹⁴³ *Loc. Cit.*

¹⁴⁴ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 146.

¹⁴⁵ Bejarano Sánchez, Manuel. *Op. Cit.* Página 329.

Guatemala: *“Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario...”*¹⁴⁶ al igual que lo establece en la doctrina **Blanco Ramos:** *“Si el pago no se hiciese en efectivo por el titular de la deuda, el Estado derivaría el procedimiento de cobro hacia otras personas que pudiesen resultar responsables del tributo: herederos, sucesores, etc., naciendo así para éstos la obligación de dar.”* ¹⁴⁷ Siempre y cuando la deuda se encuentre viva, y el sujeto pasivo no se encuentre por desaparición física o muerte, o por insolvencia económica.

Dentro de la obligación tributaria, **El consejo editorial de Editora Educativa:** *“En caso de transmisión por sucesión de los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos por el administrador o albacea de la mortual, heredero o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario.”* ¹⁴⁸

De la misma forma opina **Fernández Soto**, en cuanto a la transmisión de las obligaciones tributarias: *“A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos sin perjuicio de los que establezca la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia. Cuando la herencia se distribuya a través de legados las obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios. En ningún caso se transmitirán las sanciones ni la obligación del responsable. Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de herencia yacente.”* ¹⁴⁹

(...) En cuanto a las obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento de las sociedades o entidades con personalidad jurídica, que se disuelvan o se liquiden y exista responsabilidad patrimonial solidaria con los socios o partícipes, la obligación se transmite a estos, quienes quedarán obligados solidariamente, y en

¹⁴⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas. Op. Cit.* Artículo 24.

¹⁴⁷ Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.* Página 49.

¹⁴⁸ Consejo Editorial de Editora Educativa. *Op. Cit.* Página 92.

¹⁴⁹ Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Op. Cit.* Página 17.

el caso de que la deuda no estuviera liquidada al momento de la extinción, se podrá transmitir de igual forma a los sucesores de los obligados.(...) ¹⁵⁰

A pesar de que es permitida la transmisión de las obligaciones tributarias, **Querlat, Lozano y Poveda** explican las limitaciones que existen a esta transmisión: *“El origen y el carácter legal del instituto del tributo no permiten una transmisión o sucesión inter vivos de los deberes y las obligaciones que lo integran... Por eso, no son supuestos de sucesión inter vivos del tributo los casos de transmisión de explotación con deudas tributarias pendientes, ni los de transmisiones de bienes afectos al pago de los tributos que graven tales transmisiones o adquisiciones.”*¹⁵¹

Siendo la obligación civil, permisiva de transmitir las diferentes obligaciones que se pueden contraer, por medio de diferentes formas (cesión), se podría creer que la obligación tributaria, también se puede transmitir, en el sentido que lo único que se quiere lograr es el pago del impuesto sin importar la persona que lo realice. Sin embargo, la ley hace referencia de la obligación tributaria como una obligación de carácter personal, a la cual lo que le interesa son las rentas y patrimonio de una persona determinada, sobre la cual solo el propietario tiene disposición sobre ellas, y por lo tanto, no es posible la transmisión de dicha obligación; únicamente en el caso de la sucesión en donde la renta y el patrimonio ya se encuentra a disposición de un administrador o albacea.

3.8 De la extinción

La extinción de una obligación puede ser muy similar tanto en las obligaciones de derecho público como de derecho privado, sin embargo algunas formas de extinción son diferentes entre cada una.

El autor **Margain Manautou** menciona que: *“En el Derecho Privado una obligación puede extinguirse por remisión de la deuda, esto es por perdón del acreedor al*

¹⁵⁰ *Loc. Cit.*

¹⁵¹ Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Op. Cit.*. Página 127.

deudor en el cumplimiento de su obligación. Sin embargo, no siempre la remisión de la deuda es total, pues a veces sólo se concede por los accesorios como son los intereses vencidos o por vencerse.”¹⁵² Por otro lado: “En el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales. Carece de facultades para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como de los accesorios, que son los recargos y sanciones.”¹⁵³ Algunas veces esto se asemeja al perdón del Estado a los contribuyentes omisos, con algunas condiciones, política que está regulada en cada legislación.

Las formas de extinción de las obligaciones civiles, según el **Código civil de Guatemala** son:

1. “Compensación
2. Novación
3. Remisión
4. Confusión
5. Prescripción extintiva¹⁵⁴

Por otro lado las formas de extinción de las obligaciones tributarias son, según el **Código Tributario de Guatemala**:

1. “Pago
2. *Compensación*
3. *Confusión*
4. *Condonación o remisión*
5. *Prescripción*”¹⁵⁵

Fernández Soto también establece algunas formas de extinguir las obligaciones tributarias: “Las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción,

¹⁵²Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* Página 299.

¹⁵³*Loc. Cit.*

¹⁵⁴ Consejo de Ministros. *Código Civil*. Decreto Ley número 106. Guatemala 2008. 1973.

¹⁵⁵ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas*. *Op. Cit.*. Artículo 35.

*compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes.*¹⁵⁶

Por lo tanto existe mucha similitud en la forma de extinción de ambos tipos de obligación sin embargo, la diferencia radica en la forma que se realiza, y el procedimiento que se lleva a cabo para tal fin. Las únicas formas de extinción que diferencian a la obligación tributaria de la obligación civil son:

El Pago, el cual es la principal forma de extinción de la obligación tributaria, y dicha forma no se encuentra regulada para las obligaciones de tipo civil. La condonación, la cual no puede ser una forma de extinción de la obligación civil ya que únicamente la puede otorgar el Congreso de la República de Guatemala. Estos dos tipos de extinción de la obligación tributaria, no son formas de extinción para las obligaciones de tipo civil.

3.9 Del incumplimiento

Como en cualquier situación, el incumplimiento de una obligación acarrea una consecuencia, es por esa consecuencia que se puede diferenciar el incumplimiento de la obligación civil y la obligación tributaria.

En la obligación civil, según **Bejarano Sánchez** al citar el Código Civil: *“El que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios...”*¹⁵⁷

En relación a la obligación tributaria, **Porras y López** establecen que: *“El sujeto de derecho que viola o no observa el cumplimiento de la norma, se hace acreedor a una sanción; luego una de las consecuencias de esa violación es precisamente la sanción.”*¹⁵⁸

¹⁵⁶ Fernández de Soto Blass, Maria Luisa. *Op. Cit.* Página 17.

¹⁵⁷ Bejarano Sánchez, Manuel. *Op. Cit.* Página 206.

¹⁵⁸ Porras y López, Armando. *Op. Cit.* Página 120.

Dichas sanciones a las cuales hace referencia el autor mencionado anteriormente, están impuestas en los diferentes códigos fiscales o tributarios vigentes de cada país.

Por otro lado **Pugliese** menciona que tipo de situaciones pueden incurrir en infracción en una obligación tributaria: *“Son infracciones tributarias las acciones y omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal en los reglamentos de cada tributo.”*

El autor **Margain Manautou** establece que la diferencia radica en los sujetos responsables del incumplimiento: *“La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imposables, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla la obligación.”*

Por lo tanto, el incumplimiento si forma parte de las diferencias entre ambos tipos de obligación, tanto del tipo de consecuencia, como de los sujetos responsables del incumplimiento.

En Guatemala, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su artículo 17, que no hay prisión por deuda, sin embargo, en materia tributaria se podría determinar que si la hay, indirectamente como lo establece el Código Penal guatemalteco, en su artículo 358 “A”, en donde se regula el delito de Defraudación tributaria, el cual es sancionado con prisión de 1 a 6 años, más una multa equivalente al impuesto omitido.

Capítulo 4 Objeto de obligación tributaria

En algunos casos, se ha dado la confusión entre el objeto del tributo y el objeto de la obligación tributaria, los cuales son muy diferentes, por eso algunos autores tratan de establecer y aclarar dicha confusión.

Luqui considera que: *“Mientras el objeto del impuesto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un crédito, una deuda, un consumo, la renta, etc., el objeto de la obligación siempre es una prestación pecuniaria.”*¹⁵⁹

Giuliani Fonrouge también habla sobre la importancia de diferenciar dichos objetos, indicando que: *“es necesario establecer un distingo preliminar entre objeto de la obligación tributaria y objeto del tributo mismo. Teniendo en cuenta el planteo general efectuado al tratar del concepto de la obligación fiscal y su distingo de los otros deberes conexos que pueden derivar de la relación jurídico- tributaria, el objeto de aquélla corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie...”*¹⁶⁰

Por otro lado, el autor **Pugliese** se enfoca en establecer concretamente el objeto de la obligación tributaria: *“Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria- ya que no existen hoy tributos en especie- debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue. Esta es la significación técnico- jurídica que el derecho italiano atribuye siempre a la expresión “objeto de la obligación”.*¹⁶¹ En algunos casos excepcionales, menciona que también puede ser objeto de la obligación el patrimonio en conjunto o la renta total del contribuyente, sin embargo esto no se da en todos los lugares.

También establece que: *“Según la doctrina italiana el objeto de la obligación tributaria es la parte alícuota del patrimonio o del ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes (impuestos sobre*

¹⁵⁹Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 242.

¹⁶⁰Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 500.

¹⁶¹ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 217.

ventas y consumos), o la cantidad fija que el contribuyente debe entregar al Estado para pagar una deuda fiscal propia o ajena.”¹⁶²

Otra explicación sobre el objeto de la obligación tributaria, la da el Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales de **Carrasco Iriarte**: *“Objeto de la obligación tributaria. Prestación pecuniaria – ya que existen hoy pocos tributos en especie – que el sujeto pasivo de la obligación (el contribuyente) debe al Estado. Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede aplicar cualquier impuesto y es capaz de usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorciones arbitrarias del poder público.”¹⁶³*

Rodríguez Lobato, hace una diferencia entre el objeto cuando se refiere a las obligaciones principales y accesorias, las cuales ya se explicaron en capítulos anteriores: *“En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (prestación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad, etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).”¹⁶⁴*

Mabarak Cercedo, al igual que **Rodríguez Lobato**, menciona al objeto de la obligación tributaria en cuanto a las diferentes obligaciones que surgen de un acto determinado, ya sea la obligación principal y obligaciones accesorias: *“... las obligaciones fiscales, atendiendo a las diferentes formas que puede revestir su objeto, es necesario decir que en la relación jurídica que surge con motivo de la actualización y vigencia de una obligación de esas características, se originan dos*

¹⁶² *Ibid.* Página 51.

¹⁶³ Carrasco Iriarte, Hugo. *Op. Cit.* Página 113.

¹⁶⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

*tipos de obligaciones, según el objeto de que se trate. Así se tiene que existen obligaciones de carácter sustantivo o sustancial, cuando el objeto de la obligación consiste en dar, es decir, en pagar una suma de dinero; otras obligaciones son las de carácter adjetivo o formal, y surgen cuando los gobernados, para cumplir con ellas, tienen el deber de realizar una prestación consistente en hacer, no hacer o permitir o tolerar.”*¹⁶⁵

Las opiniones establecidas anteriormente, no coinciden con lo que establece **Fernández Martínez**, ya que según el, no existe una clasificación de las obligaciones para determinar su objeto: *“Se puede considerar que la obligación contributiva o tributaria es única, y no admite clasificaciones, en virtud de que consiste esencialmente en dar sumas de dinero al Estado. Las demás obligaciones no constituyen, en estricto sentido, obligación contributiva, sino que son complementarias de ésta, pues tienen como finalidad facilitar, controlar y vigilar su cumplimiento en debida forma.”*¹⁶⁶

A diferencia del objeto del impuesto el cual según **García Vizcaíno** *“consiste en la fuente de riqueza en que recae el gravamen (capital o renta), o la presunción de riqueza (consumo), esto es, la base económica sobre la cual el legislador estima la capacidad contributiva. Constituye el presupuesto o antecedente de la obligación.”*¹⁶⁷

La opinión de **Sergio Francisco de la Garza** es similar a la establecida por los autores citados anteriormente *“... objeto de la obligación tributaria, el cual como en cualquier vínculo obligacional, es la prestación que debe pagar el sujeto pasivo y que generalmente es una cantidad de dinero, aun cuando también puede consistir en bienes en especie.”*¹⁶⁸ *“El objeto del impuesto, pues, constituye el presupuesto*

¹⁶⁵ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 146.

¹⁶⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

¹⁶⁷ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Página 302.

¹⁶⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Op. Cit.* Página 406.

*o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél.”*¹⁶⁹

Ya quedó claro que la obligación tributaria tiene por objeto una prestación de dar, siempre y cuando se hable de la obligación tributaria principal, sin embargo, según la clasificación de las obligaciones (principales y accesorias) que se hizo en el segundo capítulo, se pueden tener otro tipo de prestaciones, y es así como lo plantea el autor **Blanco Ramos**: *“Ya ha quedado indicado que la obligación tributaria es, fundamentalmente, obligación de dar, pero este dar trae, como consecuencia, normalmente, otras obligaciones accesorias de hacer, que bien mirando son más bien prestaciones accesorias de la verdadera obligación, que es la de dar, de pagar el tributo.”*¹⁷⁰

Para el autor **Giuliani Fonrouge**, el objeto de la obligación puede prolongarse a través del tiempo: *“El objeto de la obligación puede consistir en una prestación única o en una prestación periódica, según que el presupuesto de hecho corresponda a una circunstancia aislada o a una situación de carácter permanente, que se prolonga en el tiempo... En el caso de impuestos instantáneos, como la transmisión de bienes a título oneroso y a título gratuito... la prestación es única, pues la obligación es una sola, y si el hecho imponible se reprodujere en el futuro, daría nacimiento a nuevas obligaciones independientes de la precedente. En los impuestos periódicos... la obligación se repite y renueva automáticamente, hasta que cese o desaparezca la circunstancia que la motivara, pero debe tenerse en cuenta que no se trata de la misma obligación cuyo cumplimiento se reparte en el tiempo, sino de operaciones separadas, que renacen al reproducirse la situación de hecho (el presupuesto) que determina la imposición.”*¹⁷¹

¹⁶⁹Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

¹⁷⁰Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.* Página 49.

¹⁷¹GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

Huanes Tovar establece que: *“Para la doctrina jurídica, la prestación es el objeto de la obligación ya sea que esta se exprese en un dar, hacer, no hacer o tolerar. Entonces, ésta no es una cosa o un bien, sino una actividad, una acción, un toleramiento, o una abstención que el contribuyente debe realizar o abstenerse de realizar en beneficio del acreedor tributario, por ello se dice que el objeto de la obligación siempre consistirá en un comportamiento humano.”*¹⁷² Según esta descripción del objeto que da el autor Huanes, el objeto de la obligación siempre va a constituir un comportamiento, ya sea que consista en una prestación de dar, hacer, no hacer, o tolerar, dependiendo si es obligación principal o accesoria, para lo cual se dan algunos ejemplos.

4.1 Obligación de Dar

Para los autores **Querlat, Lozano y Poveda**: *“Según la clásica división del derecho de obligaciones entre obligaciones de dar y obligaciones de hacer, atendiendo a la conducta a que viene vinculado el deudor, la obligación tributaria principal consiste en una obligación de dar, y en todo caso, de dar una suma de dinero que es la cuota del tributo.”*¹⁷³ *“Esta naturaleza no se desvirtúa por el hecho de que en ocasiones la normativa imponga satisfacer el tributo mediante el empleo de efectos timbrados, pues no deja de ser aplicación de la suma de dinero empleada en su adquisición para la satisfacción de un tributo.”*¹⁷⁴

Luqui¹⁷⁵, **Giuliani Fonrouge**¹⁷⁶ y **Carrera Raya**¹⁷⁷ consideran que las prestaciones tributarias, en la mayoría de los casos constituyen una obligación de entregar suma de dinero. Ese es su objeto.

¹⁷²Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 63.

¹⁷³Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Op. Cit.* Página 120.

¹⁷⁴*Ibid.* Página 121.

¹⁷⁵Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 241.

¹⁷⁶GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

¹⁷⁷ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Página 72.

4.2 Obligación de Hacer

Es importante saber que dentro de las obligaciones tributarias, existen criterios que consideran que las obligaciones accesorias, pueden ser obligaciones de hacer, así lo afirma **Fernández Martínez**: *“Dentro de las obligaciones fiscales de hacer, están las de presentar avisos, declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad.”*¹⁷⁸ Al igual que **Rodríguez Lobato**: *“En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (prestaciones de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etc.)...”*¹⁷⁹

Por otro lado el autor **Huanes Tovar** indica algunas otras de las obligaciones de hacer dentro de una obligación tributaria accesoria: *“Las personas obligadas al pago del tributo, así como están tuvieran relaciones o actividades económicas con aquellas, se encuentran sometidas al cumplimiento de diversas clases de obligaciones formales como son:*

- *Inscribirse en el registro de contribuyentes.*
- *Presentar declaraciones juradas sobre ingresos y ventas.*
- *Entregar comprobantes de pago.*
- *Presentar informes vinculados con la actividad económica que realizan.*
- *Llevar libros y registros contables, etc.”*¹⁸⁰

“Los principales deberes de hacer en nuestra legislación, consisten en la prestación de denuncias o declaraciones por parte del deudor o de terceros, con respecto a bienes, actos o hechos imponible; exhibir libros, documentos y antecedentes relacionados con aquellos; otorgar comprobantes, proporcionar información y efectuar comunicaciones en forma verbal o escrita, comparecer ante

¹⁷⁸ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

¹⁷⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

¹⁸⁰ Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 65.

las oficinas fiscales cuando fuere requerida la presencia personal.”¹⁸¹ Es así como lo clasifica **Giuliani Fonrouge**.

Según los autores previamente citados, las obligaciones accesorias de hacer, corresponden a la realización de una acción determinada, que está establecida en la ley, al igual que las demás, y estas van a depender si es persona individual o persona jurídica.

4.3 Obligación de No Hacer

Fernández Martínez, indica cuales son algunas de las obligaciones que pueden consistir en un no hacer: *“En las obligaciones fiscales de no hacer, están contenidas las prohibiciones que se establecen en las leyes respectivas, con cargo a los contribuyentes. Como ejemplos se pueden citar el no llevar doble juego de libros de contabilidad con distinto contenido, no omitir ingresos o compras.”*¹⁸²

Para **Rodríguez Lobato**: *“... un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera)...”*¹⁸³

Giuliani Fonrouge, establece también cuales son algunas de las prestaciones que consisten en un no hacer: *“Deberes de no hacer: no destruir libros y documentos por el tiempo que fijen leyes o reglamentos; tolerar inspecciones en libros y documentos y visitas domiciliarias en lugares y establecimientos donde se desarrollan actividades sujetas a obligaciones fiscales o a los bienes que constituyan materia imponible, en ciertas actividades especiales, admitir intervenciones de carácter permanente.”*¹⁸⁴

¹⁸¹GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

¹⁸² Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

¹⁸³ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

¹⁸⁴Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

Así como la ley establece algunas obligaciones accesorias que necesitan la realización de una acción (de hacer), también existen aquellas que consisten en abstenerse de realizar una determinada acción y éstas están reguladas en la legislación como prohibiciones.

4.4 Obligación de Tolerar

Para el autor **Fernández Martínez**: *“La obligación fiscal de tolerar está relacionada con las visitas domiciliarias, existiendo el deber del contribuyente de soportar y proporcionar toda la información y documentación solicitada durante el procedimiento de fiscalización, sin obstaculizar su desarrollo.”*¹⁸⁵

Y **Rodríguez Lobato** indica que: *“... o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales).”*¹⁸⁶

Es importante aclarar que aparte de las obligaciones ya mencionadas, existe una obligación de tolerar dentro de la materia tributaria, y esta corresponde a la obligación de soportar las inspecciones que realiza la administración pública para comprobar el cumplimiento de la obligación principal.

Capítulo 5 Causas de obligación tributaria

Antes de determinar cuáles fueron las causas de la obligación tributaria, hay que tener claro el concepto de “causa”, el cual según el **Diccionario de la Real Academia Española**, causa significa: *“Aquello que se considera como fundamento y origen de algo.”*¹⁸⁷ Por lo tanto en este apartado se determinará el origen o fundamento de la obligación tributaria, según la doctrina.

Pugliese también explica uno de los conceptos de causa que se utilizan para la obligación tributaria: *“En Italia el concepto de “causa” de la obligación tributaria se*

¹⁸⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 227.

¹⁸⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

¹⁸⁷ Causa. *Diccionario de la Real Academia Española*. <http://www.rae.es/rae.html> Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.

ha elaborado originariamente por Griziotti, quien afirma que la causa del impuesto, o sea el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas o sea, de manera más amplia, en las ventajas directas o indirectas que tiene el contribuyente por pertenecer a la colectividad, a través de los servicios públicos, o por los beneficios intangibles que recibe de la vida social.”¹⁸⁸ Es por esa concepción que: “ la causa general del impuesto se encuentra en los beneficios generales y particulares gozados por el contribuyente, la causa particular de las diversas obligaciones tributarias reside en la “capacidad contributiva”... del sujeto pasivo. Este elemento –la capacidad contributiva- puede considerarse como el índice de ventajas generales y particulares de que goce el contribuyente, o bien, según la opinión de Ranelletti, por sí misma como causa específica del tributo; así colocaría el eslabón que une al fundamento jurídico y al contenido económico del fenómeno financiero.”¹⁸⁹

Es por esta razón que **Pugliese** se inclina hacia la idea de que la causa ha causado algunas controversias en su sentido conceptual, ya que se ha tomado desde distintos puntos de vista: “Se han hecho muchas críticas contra la introducción del concepto de causa en el derecho tributario...Se dijo también que este concepto vendría a ser en la práctica irrelevante e ineficaz, pues el ciudadano debe ejecutar todas las obligaciones tributarias impuestas por la ley, sin tener el derecho de investigar si tienen o no causa válida, por ser la ley la causa única y suficiente de estas obligaciones.”¹⁹⁰ Es por eso que: “Desde el punto de vista general se debe atribuir a ese concepto un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándolo como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar los tributos.”¹⁹¹

Pugliese: “Con el concepto de causa, se quieren introducir elementos contractuales al derecho positivo italiano. El hecho de afirmar la exigencia ética

¹⁸⁸ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* 227.

¹⁸⁹ *Loc. Cit.*

¹⁹⁰ *Ibid.* Página 228.

¹⁹¹ *Loc. Cit.*

*para el Estado, para los contribuyentes y para todas las clases sociales, de que cualquier obligación tributaria deba encontrar su justificación en la capacidad del ciudadano para contraer a las cargas públicas y en las ventajas generales y particulares que cada individuo deriva del mantenimiento de la convivencia civil, no significa la afirmación concreta de un principio transformador, sino establece como base y fundamento del fenómeno del impuesto “la justicia tributaria”, que es la justicia distributiva y conmutativa que debe regir a los Estados y a los pueblos.”*¹⁹²

Giuliani Fonrouge, es uno de los únicos autores que contempla la causa desde el punto de vista histórico y su evolución, primero se refiere al Derecho Canónico: *“a partir del momento en que la obligación bilateral asume el carácter de un deber de conciencia, haciendo incurrir en culpa por el incumplimiento, interviniendo la idea de justicia conmutativa, pero penetrando en el fuero interno y para apreciar el valor moral de la obligación. Primero fue elaborada en el aspecto formal, como exigencia probatoria del contrato, evolucionando luego hacia una condición de validez de éste y extendiéndose a los contratos sinalagmáticos.”*¹⁹³

Luego se refiere a los posglosadores en donde establece que ellos: *“precisaron el concepto de causa que los canonistas habían extraído del análisis de la voluntad, pero bajo la influencia romanista buscaron una explicación al hecho de que el mero acuerdo de voluntades engendrara una obligación, y la hallaron en la causa, que aparece como el fin perseguido por quien se obliga, opuesto a la causa impulsiva o motivo ocasional que mueve la voluntad.”*¹⁹⁴

Posteriormente surgió la teoría de la causa: *“La teoría clásica de la causa, expuesta por Domat, admitida por el Código de Napoleón y mantenida por los autores del siglo XIX. Domat no fue un creador, pero desarrollando el concepto del derecho canónico, le infundió nuevo vigor, si bien alejándose del principio*

¹⁹² *Ibid.* Página 229.

¹⁹³ GiulianiFonrouge, Carlos M Op. Cit. Página 455.

¹⁹⁴ *Ibid.* Página 456.

*dominante en éste, ya que en lugar de buscar la causa en la voluntad de quien se obliga, la ve en los aspectos objetivos del contrato.”*¹⁹⁵

Sin embargo, **Pugliese** opina que: *“En el derecho privado la teoría de la causa ha sido muy debatida. Los escritores de derecho civil y los legisladores se han dividido en campos y en soluciones opuestas... Una indagación doctrinal sobre la aplicabilidad de la teoría civilista de la causa al derecho tributario, tiene que restringirse a aquellas obligaciones fiscales derivadas de un acto de voluntad del sujeto pasivo que coincida con el consentimiento de un órgano del Estado o de un ente paraestatal, cada vez que el particular solicita y recibe un servicio o una cosa de una empresa del Estado, pagando un precio público, o cuando el deudor pide y obtiene la directa prestación de un servicio o de un bien específico de la administración pública mediante un pago clasificable como una tasa, es decir, como un derecho en el sentido de las leyes anuales federales de ingresos en México.”*¹⁹⁶

Cuando surgieron los jurisconsultos tomaron la idea de la teoría de la causa, sin embargo: *“Paulatinamente los jurisconsultos fueron abandonando la consideración del problema causal; además y paralelamente, la materia tributaria dejó de ser estudiada por los juristas y pasó a los economistas, principalmente los ingleses, que se inclinaron a tratarla como una ciencia aislada. Finalmente, el concepto de causa reaparece a finales del siglo XIX en la escuela jurídica italiana, con Ranelletti, quien considera que el servicio, entendido en general, que presta el Estado a la sociedad, es la causa primera y mediata del impuesto; y como no es posible determinar la importancia de aquél con respecto a cada contribuyente, ni la porción de gastos atribuibles se ha tomado en cuenta la riqueza, de modo tal que la posesión o el consumo de ella constituye la causa última e inmediata.”*¹⁹⁷

¹⁹⁵ Loc. Cit.

¹⁹⁶ Pugliese, Mario. Op. Cit. Página 51.

¹⁹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Página 512.

Por otra parte la causa se puede visualizar desde otro punto: *“Desde un punto de vista más particular el concepto de causa no es sino la relación, o mejor dicho la manera de justificar la relación, entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la ratiiolegis, que necesariamente debe existir para que no pueda nacer una obligación tributaria válida.”*¹⁹⁸

Es muy importante considerar el tema en el caso específico de la obligación tributaria, sin embargo hay muchas opiniones de diversa índole, que difieren total o parcialmente de otras. En la mayoría de los casos se puede observar que hay una confusión entre la causa del tributo y la causa de la obligación tributaria.

Los autores que hablan sobre la causa, como el origen de la causa de imposición, es decir, la causa por la cual se crea la obligación. **Giuliani Fonrouge** establece que: *“En el derecho público, se trata en la mayoría de los casos de actos o decisiones ejecutorias unilaterales, derivadas de situaciones regladas por ley, de modo que debe excluirse toda posibilidad de vincular el concepto de causa con el de propósito o motivo.”*¹⁹⁹ Y al citar a Vedel menciona que *“la causa de un acto administrativo es la situación objetiva de hecho o de derecho que constituye la base del acto, cuando está prevista y definida por la ley, la costumbre o la jurisprudencia, esa situación tiene por efecto determinar, ya el acto en su totalidad ya la categoría jurídica del acto.”*²⁰⁰

Sin embargo considera que: *“La teoría argentina más autorizada..., considera que en nuestro ordenamiento jurídico la causa funciona como fuente o hecho generador de la obligación, aun cuando no se descarta que en ciertos aspectos pueda considerarse que en ciertos aspectos pueda considerarse que el Código Civil argentino prevé y legisla la causa como un fin.”*²⁰¹

¹⁹⁸ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 229.

¹⁹⁹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 456.

²⁰⁰ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 456.

²⁰¹ *Ibid.* Página 457.

Giuliani Fonrouge afirmó en varias ocasiones (...) que la causa se diferencia del motivo, a diferencia de otros autores, que al referirse a la causa de la obligación tributaria, se refieren al fin que esta busca, lo cual denota imprecisión y ambigüedad del término “causa”, dentro del derecho tributario. (...) ²⁰²

Otros autores, utilizaron el término “causa” para determinar el motivo de la creación del tributo, como lo establecen a continuación: **Villegas** al referirse a otros autores establece que: “ se adhieren a la posición de creer en la existencia de la causa, difieren sobre su real significado. Jarach sostiene que la causa es la circunstancia o criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria.” ²⁰³

Y al citar a **Giorgio Tesoro** menciona que este: “piensa que la causa es el presupuesto de hecho de la obligación. Bielsa sostiene que la causa es de raíz constitucional, ya que la validez de la ley tributaria depende de su acatamiento a la Constitución. Señala que muchas decisiones de la Corte Suprema declarando la inconstitucionalidad de determinadas contribuciones se fundan en la falta de causa o en la falsa causa jurídica de esas contribuciones, que no es otra cosa que su falta de acatamiento a los principios de la Constitución.” ²⁰⁴ Al citar a **Leónidas P. Bringas** menciona que este: “estima que todo tributo, como todo acto jurídico (o como todo acontecer), no tiene una causa, sino una serie de concausas que conducen a la obligación en particular, confluyendo con dos vertientes, una legal (norma política) y otra económica.” ²⁰⁵

Para **Pugliese**: “la obligación del pago tiene una causa en sentido jurídico que, como en todo contrato sinalagmático, consiste en la contraprestación a la que la otra parte también se obliga.” ²⁰⁶ Y “... la voluntad unilateral del legislador

²⁰² Loc. Cit.

²⁰³ Villegas, Hector B. Op. Cit. Página 270.

²⁰⁴ Villegas, Hector B. Op. Cit. Página 270.

²⁰⁵ Loc. Cit.

²⁰⁶ Pugliese, Mario. Op. Cit. Página 52.

determina el nacimiento de una serie de obligaciones, entre las que la tributaria ocupa un lugar preeminente.”²⁰⁷

Pugliese estima que: *“La obligación tributaria, como cualquiera otra, tiene una causa que, en el sentido y dentro de los límites que después precisaremos, justifica el cobro al que están sometidos los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes.”*²⁰⁸ También cita el código Civil Mexicano *“establece que las obligaciones deben tener una causa que las justifique, y en esta forma consigna uno de los principios generales de derecho que afecta a todas las obligaciones de cualquier naturaleza, de derecho privado o público.”*²⁰⁹

*“Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público. Para desvirtuar esta observación no se podría objetar el hecho de que en casi todos los Estados modernos, son los mismos contribuyentes, que se les cobren los tributos, porque se trata de establecer las bases éticas y en todos los Estados –cualquiera que haya sido su estructura política- y no sólo en una etapa histórica actual de organización política (régimen representativo), que ni siquiera es la organización de todos los Estados contemporáneos; en todos ellos, sin embargo, es común el cobro de impuestos.”*²¹⁰

Otro autor que coincide con este pensamiento, es **García Vizcaíno**, al establecer que: *“En la relación impositiva, la causa es la capacidad contributiva; en la obligación de la tasa, la causa es la contraprestación de un servicio administrativo; y en la contribución (especial), es la ventaja económica que el particular recibe de un gasto o de una obra pública.”*²¹¹

²⁰⁷ *Ibid.* Página 247.

²⁰⁸ *Ibid.* Página 225.

²⁰⁹ *Loc. Cit.*

²¹⁰ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 225.

²¹¹ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Página 302.

Para **Fernández Martínez**: *“La causa de la obligación contributiva o tributaria proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del Jusimperium que le es propio, determina que hechos o situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones, lo cual constituye el ejercicio de lo que se ha denominado en capítulos anteriores poder fiscal.”*²¹² Es decir, la causa radica en: *“El motivo por el cual se establecen las contribuciones, o sea para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.”*²¹³

Luego de haber planteado las diferentes críticas de la causa de la obligación tributaria **Pugliese** establece que: *“Además, y sobre todo, hay que tener presente que en las obligaciones de derecho público ha de encontrarse, aun cuando en un sentido lato, una causa ético-jurídica que las justifique, y que las manifestaciones de la soberanía del moderno Estado de derecho deben tener un fundamento moral.”*²¹⁴

La mayoría de los autores coinciden con la idea de que la causa de la obligación tributaria, es el fundamento que le da vida o la situación que le da origen a dicha obligación, es decir, el momento que va a causar el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, algunos autores se basaron en el origen histórico para referirse a la causa de la obligación tributaria, por lo que se pudieron establecer diferentes criterios de su origen y su historia.

Capítulo 6 Naturaleza jurídica de la obligación tributaria

²¹² Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 224.

²¹³ *Loc. Cit.*

²¹⁴ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 249.

Antes de establecer la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, hay que definir “naturaleza jurídica”.

Según el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Ossorio** es la: *“Calificación que corresponde a las relaciones o instituciones jurídicas conforme a los conceptos utilizados por determinado sistema normativo. Así, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la sociedad será la de un contrato plurilateral, desde la perspectiva de su constitución, y la de una persona jurídica, desde el ángulo de su existencia como organización.”*²¹⁵

Por lo tanto, según el **Código Tributario de Guatemala** al referirse a la naturaleza jurídica establece que: *“La obligación tributaria pertenece al derecho público...”*²¹⁶

Para el autor **Giuliani Fonrouge**: *“Todos coinciden en que la relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en el caso en el ámbito de aquél...”*²¹⁷ Sin embargo algunos otros autores, concluyen que *“...se han suscitado discrepancias con respecto a su naturaleza jurídica, sosteniendo ciertos autores que la obligación tributaria, en su esencia, es análoga a la obligación de derecho privado, y otros, en cambio, que existen diferencias estructurales entre ellas, que hace imposible tal similitud.”*²¹⁸

A pesar de eso **Giuliani Fonrouge** enmarca la razón por la cual la obligación tributaria no puede pertenecer al derecho privado (...) en la doctrina germánica, considera que el presupuesto legal, reemplaza a la voluntad individual (del derecho privado) y por ello surge la obligación tributaria, razón por la cual no se pueden aplicar las normas del derecho privado. (...) ²¹⁹

²¹⁵ Naturaleza Jurídica. Ossorio, Manuel. *Op. Cit.* Página 609.

²¹⁶ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas. Op. Cit.* Artículo 14.

²¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

²¹⁸ *Ibid.* Página 430.

²¹⁹ *Loc. Cit.*

Por otro lado los autores italianos: “no están de acuerdo con esta materia. *Giannini, por ejemplo, estima que la deuda tributaria en tanto se le aprecie en su estructura jurídica intrínseca, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el derecho privado; agregando que no solamente existe igualdad, sino que más bien se trata de la misma obligación, utilizada por el ordenamiento jurídico en materia tributaria que halla su justificación lógica esencial en el hecho de no existir en nuestra dogmática jurídica una figura de obligación pecuniaria propia del derecho público.*”²²⁰ En base a estas opiniones sería forzoso decir que la obligación tributaria, aunque tiene algunas manifestaciones del derecho público, siempre constituye una obligación tradicional del derecho privado. Sin embargo son pocas las opiniones que están de acuerdo con esto.

Pugliese, explica la razón por la cual la obligación tributaria no puede pertenecer al derecho privado, ya que: “*Tampoco hay coincidencia en la naturaleza jurídica objetiva de dos tipos de obligaciones: Las ex lege de derecho privado son la materia de la teoría general civilística de las obligaciones, mientras las ex lege de derecho público comprendiendo las fiscales, corresponden a la teoría general de las prestaciones obligatorias de los particulares hacia la administración.*”²²¹

Por ejemplo el autor **Sol Juárez**, quien establece que: “*La obligación fiscal es de derecho público, es decir, siempre se satisface y regula conforme a las normas de esta rama del derecho.*”²²², y lo mismo opinan los tratadistas **Mozo García**²²³ y **Martín y Rodríguez**²²⁴.

Mabarak Cercedo establece que: “*La obligación fiscal es una relación jurídica que emana necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos*

²²⁰ Loc. Cit.

²²¹ Pugliese, Mario. Op. Cit.. Página 248.

²²² Sol Juárez, Humberto. Op. Cit.. Página 127.

²²³ Mozo García, Ma. Luchena. *La relación jurídico-tributaria. El Hecho imponible*. Universidad de Castilla-La Mancha. <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20cotribut.pdf> Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.

²²⁴ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. Op. Cit. Página 148.

*de esa naturaleza. En efecto, en todo lo referente a los sujetos, a la prestación, al vínculo jurídico o a cualquier otro de los requisitos, tanto sustanciales como de otra índole, son normas de derecho público las que se encargan de regular la correspondiente relación.”*²²⁵

Y esto por razón de que: *“La obligación contributiva o tributaria, está esencialmente regulada por normas de orden público, excepcionalmente por normas de derecho privado.”*²²⁶ Esto según **Fernández Martínez**.

El consejo editorial de Editora Educativa, agrega una característica determinante: *“La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”*²²⁷, la exigibilidad coactiva lo cual faculta al Estado para exigir por la fuerza el cumplimiento de la obligación.

A pesar que la mayoría de tratadistas, están de acuerdo en que la obligación tributaria emana del derecho público, algunos tratadistas se guían por la idea de que esta podría constituir una obligación de derecho privado, únicamente por el hecho de ser una obligación, y contener sus elementos fundamentales.

La mayoría de tratadistas concuerdan en que la obligación tributaria es una obligación eminentemente de derecho público, ya que su regulación, aplicación, interpretación y exigibilidad se encuentran en normas de derecho público. Por otro lado dentro de ella, existe una manifestación del poder del Estado, otra de las razones por las cuales se considera que pertenece al Derecho Público y no al derecho Privado; y es así como lo establece el artículo 14 del Código Tributario de Guatemala.

²²⁵Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 131.

²²⁶ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 225.

²²⁷ Consejo Editorial de Editora Educativa. *Op. Cit.* Página 91.

Capítulo 7 Características de la obligación tributaria

A principios del capítulo dos del presente trabajo de investigación, se establecieron los diferentes elementos que comprenden el concepto de obligación tributaria; es de allí que se pueden determinar las características fundamentales que rigen a tan importante acepción.

Estas características ayudan a establecer los límites de la obligación tributaria.

7.1 Personal

Existen varios autores que establecen la característica “personal” como la más importante, uno de ellos es **Huanes Tovar**, al establecer que: *“La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza “personal” pero a su vez la responsabilidad que de ella se genera es de carácter real, es decir, que se responde patrimonialmente por ellas, y no con la persona del obligado, salvo el caso de delito tributario, es decir, que existe un nexo jurídico entre un sujeto activo, llamado Estado o cualquier entidad con potestad tributaria delegada (Municipalidades, SUNAT, etc.)”*²²⁸

*“Es oportuno señalar que las obligaciones tributarias no son obligaciones ambulatorias, es decir que la responsabilidad recae sobre la persona que realizó el hecho generador y no sobre la cosa materia del gravamen. Ahora bien, es oportuno recalcar que aun siendo obligaciones personales son transmisibles en los casos que señala la ley.”*²²⁹ Este autor explica la forma de funcionamiento de la característica personal de la obligación tributaria, es decir, la obligación recae en la persona que realizó el hecho generador, y esta obligación puede ser transmitida por sucesión, como ya se ha mencionado anteriormente.

Para **Martín y Rodríguez**, esta característica: *“... consiste en que la obligación tributaria genera un vínculo de carácter personal, es decir, se establece entre el*

²²⁸Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 63.

²²⁹Loc. Cit.

sujeto activo y el sujeto pasivo a quien corresponda adjudicarle el hecho imponible previsto por la ley, o hacerlo responsable de él.”²³⁰

Otro de los autores que menciona esta característica es **Giuliani Fonrouge**, quien menciona que: *“El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal; se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica según los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.”*

231

Dentro de la legislación guatemalteca, también se menciona el carácter personal de dicha obligación. **El código Tributario de Guatemala** en su artículo 14, al referirse al concepto de obligación tributaria, menciona que (...) es un vínculo jurídico de carácter personal.(...)²³²

Esta característica, se refiere a que es privativo de una sola persona, quien debe cumplir con la obligación. En este caso se refiere al contribuyente, o al responsable y únicamente ellos pueden constreñirse y darle cumplimiento a la obligación establecida en la ley. Esta se puede transferir únicamente en los casos que establece cada legislación.

7.2 Pecuniaria

Antes de establecer el carácter pecuniario de dicha obligación, es importante aclarar que significa “pecuniaria”, lo cual significa que es relativo al dinero, es decir que una obligación pecuniaria, es una obligación que debe ser pagada con dinero.

²³⁰ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 146.

²³¹ GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

²³² Congreso de la República de Guatemala. *Op. Cit.* Artículo 14.

Para el autor **Jarach**: *“El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo.”*²³³ *“El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.”*²³⁴

Rodríguez Lobato: *“Define a la relación tributaria sustantiva como aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.”*²³⁵, en dicha definición, este autor establece que la obligación consiste en el pago de una suma de dinero y en algunos casos extraordinarios puede consistir en la entrega de bienes en especie.

Al igual que el autor **Valdés Costa** quien establece que: *“...la obligación de crédito y débito, consistente en pagar una suma de dinero, por concepto de tributo y sus accesorios.”*²³⁶

Margain Manautou, por otro lado, explica en que consiste la obligación tributaria, estableciendo que: *“...la prestación en dinero o especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo...”*²³⁷

El autor **Carrera Raya** explica la razón por la cual, la obligación es principalmente pecuniaria: *“Finalmente, se caracteriza la obligación tributaria como una obligación*

²³³Jarach, Dino. *Op. Cit.* Página 11.

²³⁴*Loc. Cit.*

²³⁵Rodríguez Lobato, Raúl. *Op Cit.* Página 110

²³⁶Valdés Costa, Ramón. *Op. Cit.* Página 2.

²³⁷MargainManautou, Emilio; *Op. Cit.* Página 291.

de dar, siendo su objeto la entrega de una suma de dinero a título de tributo. De esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir la atención del gasto público (sin perjuicio de los supuestos excepcionales en los que la obligación se cumple entregando bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español.)”²³⁸

Luqui, es otro de los autores que ayudan a entender esta característica: *“En esencia la obligación tributaria se traduce en una prestación pecuniaria, es decir, en la entrega de una suma de dinero. Es, pues, obligación de dar suma de dinero. Esa suma de dinero tiene que estar determinada en la ley, o por lo menos fijar en ella los medios o sistemas que deben aplicarse para determinarla, sea por la administración, sea por el propio contribuyente.”*²³⁹, Luqui toca un tema muy importante que no tocan los demás autores, y es que dicha suma de dinero tiene que estar fijada previamente en la ley.

Mozo García, al igual que Carrera Raya, establece el fin primordial de la obtención de estos recursos: *“Es una obligación de contenido pecuniario que supone un ingreso para el Estado de carácter contributivo y cuya finalidad es allegar recursos al erario público para que pueda dar cumplimiento a los fines que le son propios.”*²⁴⁰

Giuliani Fonrouge establece que: *“... el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuente en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.”*²⁴¹, los casos poco frecuentes que menciona Giuliani, de dar cantidades de cosas, se refiere a las situaciones en donde la obligación constituye una obligación de dar cosa en especie en los casos establecidos en la ley.

²³⁸ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Página 19.

²³⁹Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 26

²⁴⁰ Mozo García, Ma. Luchena. *Op. Cit.* [Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.](#)

²⁴¹GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op.Cit.* Página 425.

Para Martín y Rodríguez: *“La segunda característica esencial de la obligación tributaria es que su objeto consiste en una prestación de tipo patrimonial, y que en cuanto a su naturaleza jurídica se trata de una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o, en algunos casos aislados, cantidades de cosas.”*²⁴²

Pugliese explica de qué forma se puede hacer el pago de la obligación tributaria : *“El pago de la deuda tributaria se podrá hacer en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, según se disponga para cada tributo.”*²⁴³

Zabala Ortiz, a pesar que también está de acuerdo con lo citado por los otros autores anteriormente, lo explica de otra forma: *“Esta prestación es, sin duda, de carácter patrimonial e implica que el particular deberá sacrificar parte de su patrimonio en favor del Fisco que ejerce el poder tributario, enterando en sus arcas una cantidad de dinero que más adelante veremos que puede determinar él mismo o la propia administración tributaria.”*²⁴⁴, como se puede observar este autor menciona que se tiene que sacrificar parte del patrimonio personal, es decir que es el único autor que ha hecho referencia al pago de la obligación, haciendo un menoscabo porcentual establecido previamente en la ley, al patrimonio de una persona.

Bravo Arteaga, establece: *“Que la deuda tributaria consiste en una obligación de dar, generalmente dinero, a favor del Fisco, para beneficio de la comunidad.”*²⁴⁵, a pesar que ya previamente se estableció que deuda tributaria no es lo mismo que obligación tributaria, al hablar del pago de ésta siempre será una prestación pecuniaria, sin importar el diferente significado (la deuda tributaria, es la obligación tributaria ya cuantificada y líquida).

²⁴² Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 146.

²⁴³ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 52.

²⁴⁴ Zabala Ortiz, Jose Luis. *Op Cit.* Página 49.

²⁴⁵ Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Op. Cit.* Página 45.

Fernandez Soto establece que: *“El pago de la deuda tributaria se efectuará en efectivo. Podrá efectuarse mediante efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente. Podrá admitirse el pago en especie (bienes del Patrimonio Histórico Español) de la deuda tributaria cuando la ley lo disponga expresamente.”*²⁴⁶

Según lo mencionado por todos los autores citados, la obligación pecuniaria es aquella que implica la dación de una cantidad de dinero, sin embargo, en el caso de la obligación tributaria, existen casos en los cuales la obligación se hace efectiva mediante un tributo en especie, como lo es el caso de los efectos timbrados. Sin embargo eso no le quita el carácter pecuniario a la obligación, ya que siempre implica una prestación de tipo patrimonial.

7.3 Ex lege o legal

Al establecer que una obligación es de carácter ex lege o legal, quiere decir que esta debe estar contenida en un ley para poder ser exigible.

Querlat, Lozano y Poveda establecen que: *“...la obligación tributaria se caracteriza por ser obligación ex lege, de Derecho Público y constituir una obligación de dar.”*²⁴⁷

Para el autor **R. Calvo Ortega**: *“La obligación tributaria, debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no sólo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado, el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor.”*²⁴⁸ Es decir, que al realizar un hecho establecido en la ley, nace la obligación tributaria, esto es lo que la hace una obligación ex lege.: *“Su carácter de hecho jurídico viene determinado, en*

²⁴⁶ Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Op. Cit.* Página 30.

²⁴⁷ Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Op. Cit.* Página 119.

²⁴⁸ Calvo Ortega, R. *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General.* Madrid, España. Editorial Civitas. 2009. Décimo Tercera Edición. Página 158.

consecuencia, por su necesario establecimiento en una ley y por la determinación legal de sus efectos.”²⁴⁹

Saccone, establece que: *“La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local y otro ente público) encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca.”²⁵⁰*

Jarach considera que: *“...siendo siempre la obligación tributaria una obligación ex lege, su presupuesto es siempre jurídicamente un hecho y nunca puede ser un negocio jurídico.”²⁵¹*

“Esta comprobación, sin embargo, parece ser dudosa en dos casos. En el caso de obligaciones de pago de una suma de dinero en relación á un servicio público recibido, caso en el cual parece que obligación de pago y servicio no son sino las dos obligaciones de un contrato bilateral entre sujeto privado y administración pública. El segundo caso tiene importancia aún más grande para la configuración dogmática de la relación tributaria, como asimismo para la aplicación práctica de los impuestos, y se refiere a los titulados impuestos a los negocios jurídicos o a la circulación jurídica de los bienes. "Les droits d'enregistrement", "le tasse di registro". Los impuestos de sellos, los impuestos a las ventas o a las transacciones y los impuestos a las sucesiones y donaciones pertenecen a esta categoría”²⁵²

²⁴⁹ Loc. Cit.

²⁵⁰ Saccone, Mario Augusto. Op. Cit. Página 81.

²⁵¹ Jarach, Dino. Op. Cit. Página 74.

²⁵² Loc. Cit.

Valdés Costa, establece la fuente de dicha obligación: *“Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquella.”*²⁵³

El autor **Carrera Raya** menciona que: *“La obligación tributaria es una obligación establecida en la ley que va a concretar qué hechos son los que, cuando se realiza, originan su nacimiento... Se debe excluir, pues, el origen contractual o negocial en la obligación tributaria que mal podría adecuarse a la naturaleza esencialmente coactiva del fenómeno tributario.”*²⁵⁴

*“Pero debemos preguntarnos si la naturaleza legal de la obligación tributaria afecta únicamente a su nacimiento o puede tener un significado más amplio. En este sentido parece correcto afirmar que la ley o, más exactamente, la caracterización de la obligación tributaria como obligación legal afecta, además de a su nacimiento, al contenido esencial de la obligación, particularmente, en lo que se refiere a los sujetos, a su cuantificación y a su extinción.”*²⁵⁵

Luqui, antes de explicar el carácter ex lege de la obligación tributaria, hace referencia a que es ley: *“Por ley se entiende, en el sentido constitucional, la norma jurídica que sanciona el Poder Legislativo y promulga y ejecuta el Poder Ejecutivo. La promulgación lleva implícita la publicación. Materialmente, la ley es la fuente de un derecho objetivo.”*²⁵⁶ Es por lo tanto: *“La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias; es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno que nuestra Constitución adoptó para esta clase de obligaciones (art. 17, Constitución nacional).”*²⁵⁷

Es por esa razón que: *“Podemos afirmar que no hay obligación sin vínculo legal. Jurídicamente la obligación es una institución autónoma que siempre implica un*

²⁵³ Valdés Costa, Ramón. *Op. Cit.* Página 2.

²⁵⁴ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Página 18.

²⁵⁵ *Loc. Cit.*

²⁵⁶ Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 33.

²⁵⁷ *Idem.* Página 32

vínculo o ligamen, en nuestro caso creado únicamente por la ley. Es el llamado principio de “legalidad” (*nullum tributum sine lege*).”²⁵⁸

Así que **Luqui** como conclusión, establece que: “De las cinco clásicas fuentes de las obligaciones, que algunos autores reducen a dos – la voluntad y la ley-, sólo esta última constituye el medio jurídico idóneo para originar obligaciones tributarias.”²⁵⁹

Para **Mabarak Cercedo**: “...en el derecho fiscal la ley desempeña el papel de instrumento fundamental en lo tocante a la configuración, nacimiento, exigibilidad y cumplimiento de la obligación fiscal. En la materia que se está estudiando la obligación surge por disposición expresa de la ley, y queda supeditada a ella la voluntad de los sujetos que intervienen en la relación jurídica.”²⁶⁰

Mozo García, habla de las características, al establecer que: “Es una obligación *ex lege*. Sólo la ley puede establecer que la realización de un determinado hecho lleve aparejado el nacimiento de la obligación tributario. O lo que es lo mismo: la realización del presupuesto de hecho definido en la ley denominado hecho imponible «origina el nacimiento de la obligación tributario» (artículo 28.1 de la Ley General Tributaria).”²⁶¹

No solo en la doctrina, se ha establecido esta característica para la obligación tributaria, según **Sentencia colombiana C-485/03**: “...las obligaciones tributarias nacen *ex lege*, es decir, la ley que las impone señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho -el hecho gravado- cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor.”²⁶²

²⁵⁸ *Idem*. Página 29

²⁵⁹ *Idem*. Página 33.

²⁶⁰ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 147.

²⁶¹ Mozo García, Ma. Luchena. *Op. Cit.*: [15 de junio de 2013](#).

²⁶² Sentencia C-485/03, Corte Constitucional de Colombia. Colombia. 2003
<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-485-03.htm> Fecha de búsqueda: 15 de junio de 2013.

Giuliani Fonrouge establece: *“En materia tributaria no caben disquisiciones teóricas: la única fuente de la obligación es la ley; solo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla.”*²⁶³

Martín y Rodríguez, toma en cuenta esta característica como única fuente de dicha obligación: *“... el rasgo distintivo principal de esta obligación reside en que reconoce como fuente única y exclusiva el precepto legal. En consecuencia, se trata de una obligatio ex lege, la cual, por su propio carácter, no admite modificaciones ni alteraciones por disposiciones reglamentarias o cláusulas de acuerdos o convenios celebrados entre los particulares.”*²⁶⁴

*“En consecuencia, las obligaciones fiscales no se rigen por estipulaciones contractuales; nacen de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir sus gastos.”*²⁶⁵, según **Martínez López**.

Pugliese, uno de los autores más conocidos dentro de esta materia, considera que: *“La obligación tributaria es una obligación ex lege de naturaleza pública, y por lo tanto la fuente exclusiva de la que deriva es la ley. Con esta expresión queremos hablar genéricamente no sólo de la ley en un sentido técnico constitucional, sino de cualquier medida de los poderes públicos que tenga ese valor formal. Al hablar de ley formal queremos referirnos exclusivamente a este concepto, sin afirmar, lo que sería erróneo, que las leyes tributarias no lo sean también en un sentido material, como otros han sostenido.”*

Este autor establece que hay tesis que no consideran a la obligación tributaria como una obligación ex lege o legal, razón por la cual establece que: *“no es posible aceptar la tesis, que algunos escritores sostienen, de que no se encuentra*

²⁶³GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

²⁶⁴ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 148.

²⁶⁵Martínez López, Luis; *Op. Cit.* página 127.

*en la ley la fuente de la obligación tributaria, sino en el “hecho real” que la ley liga al nacimiento de esa obligación. Esa tesis es errónea y se basa en una confusión de conceptos. Del “hecho real” no nace obligación alguna si la ley no establece este efecto, y por lo tanto, lo que determina el nacimiento de la obligación no es el hecho, sino la ley que le atribuye eficacia determinada. Del solo hecho no podría nacer una obligación en cualquier caso.”*²⁶⁶

*“Aun cuando es cierto que bajo cierto aspecto el momento en el que surge esta relación pasiva del contribuyente es el de la manifestación del hecho que la ley prevé como determinante del nacimiento de la obligación tributaria, sigue siendo exacto que la fuente de la obligación es siempre la ley que atribuye al hecho mismo ese efecto jurídico.”*²⁶⁷

Pugliese: *“La obligación de pagar el tributo al Estado puede, por lo tanto, derivar de las fuentes siguientes:*

- a) La ley formal. El derecho constitucional italiano no conoce la posibilidad del control de la ley ejercido por el poder judicial, como al contrario ocurre en otros países, y por lo tanto las leyes en Italia tiene un valor formal absoluto hasta que son anuladas o abrogadas por el poder legislativo...*
- b) Decretos legislativos. Los decretos- ley deben aprobarse y convertirse en ley formal por los órganos legislativos...*
- c) Convenciones internacionales. Las convenciones internacionales no constituyen una fuente de la obligación tributaria en sentido formal, pues su eficacia respecto a los nacionales de los estados signatarios está subordinada a la expedición de una ley interna que las apruebe y ponga en vigor.”*²⁶⁸

(...)Fue hasta hace algunos años, que la ley se convirtió en la fuente principal de la obligación tributaria (...), según lo establece **Pugliese**.

²⁶⁶ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 231.

²⁶⁷ *Idem.* Página 228.

²⁶⁸ *Idem.* Página 52.

Por esta razón **Luqui** establece que: *“Por eso es que puede afirmarse que la única voluntad capaz de crear obligaciones tributarias es la del Estado.”*²⁶⁹

En el derecho guatemalteco, el ente encargado de crear la legislación correspondiente a las cargas tributarias es el Congreso de la República, aun cuando el proyecto respectivo se origine del Poder Ejecutivo.

Está claro que tanto la ley como la doctrina están de acuerdo que la única fuente de las obligaciones tributarias es la ley. Por lo tanto se requiere de la emisión de una ley para decretar todo tipo de tributos (impuestos, arbitrio y contribución especial).

Asimismo, se necesita de la existencia de una ley para establecer las exenciones, deducciones, y demás beneficios fiscales que acarrearán los diferentes tributos.

Es importante mencionar que la voluntad del Estado está limitada, ya que la creación de los tributos mediante la ley, debe cumplir con los principios Constitucionales.

Es así como lo establece **Luqui**: *“la voluntad del Estado no es libre; para que la ley que impone tributos sea lícita debe dictarse con sujeción a principios que la Constitución estatuye expresa o implícitamente. La igualdad como la proporcionalidad son los dos principios fundamentales que deben respetar las leyes tributarias.”*²⁷⁰

*“Es así que todo tributo debe ser sancionado por el órgano y en la fórmula constitucional pertinente (legislatura-ley); ella es la única que puede crearlo. Es la fuente o “causa-fuente” de la tributación dentro del derecho positivo argentino.”*²⁷¹

²⁶⁹Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 35.

²⁷⁰*Idem.* Página 37.

²⁷¹*Idem.* Página 239.

Por otra parte, **Villegas** establece que: *“A su vez, la ley debe atenerse a las disposiciones constitucionales, y el poder judicial debe velar para que no se viole ese acatamiento de la ley a la Constitución en sus postulados esenciales...”*²⁷²

Por esta razón **Martínez Lafuente** concluye que: *“... estaríamos, por tanto, ante una auténtica obligación ex lege, ya que entonces: Cuando es la ley la que decreta el nacimiento de determinadas obligaciones para los casos en que se realicen determinados presupuestos de hecho, definidos en las normas el contenido de estas obligaciones ha de estar rígida e inderogablemente determinado en la propia norma que impone la obligación.”*²⁷³

7.4 Pública

Al establecer que una obligación es pública, se refiere a su naturaleza, es decir, la obligación tributaria pertenece al derecho público. Es así como lo establecen algunos autores.

El autor **Carrera Raya** considera que: *“Es opinión común caracterizar la obligación tributaria como obligación de Derecho público, básicamente porque los intereses tutelados son colectivos o de interés social, de tal manera que la normativa que contempla y regula los comportamientos tributarios de los poderes públicos en su relación con los particulares debe insertarse en un marco jurídico público.”*²⁷⁴

Pugliese, hace una diferenciación entre las obligaciones de derecho público con las obligaciones de derecho privado, que son ex lege, las cuales podrían confundirse las unas con las otras, por esa razón considera que: *“Tampoco hay coincidencia en la naturaleza jurídica objetiva de dos tipos de obligaciones: Las ex lege de derecho privado son la materia de la teoría general civilis tica de las*

²⁷² Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Página 291.

²⁷³ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. Cit.* Página 211.

²⁷⁴ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Página 18.

*obligaciones, mientras las ex lege de derecho público comprendiendo las fiscales, corresponden a la teoría general de las prestaciones obligatorias de los particulares hacia la administración.”*²⁷⁵

Según **Mozo García** la razón por la que pertenece al derecho público es porque: *“Es una obligación de Derecho Público por cuanto que tiene su origen y encuentra su regulación en normas de naturaleza jurídico-pública.”*²⁷⁶

Para **Martín y Rodríguez**, uno de los autores que se ha manifestado en cuanto a todas las características de la obligación tributaria, considera que: *“Este género de obligaciones: 1) aparecerá siempre una obligación de derecho público...”*²⁷⁷

Esta característica no solo se manifiesta en la doctrina con lo que establecen los diferentes autores citados anteriormente, Según el **Código Tributario de Guatemala**: *“La obligación tributaria pertenece al derecho público...”*²⁷⁸

Giuliani Fonrouge establece que: *“Todos coinciden en que la relación jurídico-tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en el caso en el ámbito de aquél...”*²⁷⁹

Para **Pacci Cardenas**, la obligación tributaria es: *“De Derecho Público, por que vincula al Estado en su calidad de acreedor tributario y a los particulares en su condición de deudores tributarios. No se trata de una simple relación entre particulares.”*²⁸⁰

²⁷⁵ Pugliese, Mario. *Op. Cit.* Página 248.

²⁷⁶ Mozo García, Ma. Luchena. *Op. Cit.* [Fecha de búsqueda 15 de junio de 2013.](#)

²⁷⁷ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 148.

²⁷⁸ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario y sus Reformas. *Op. Cit.* Artículo 14.

²⁷⁹ GiulianiFonrouge, Carlos M. *Op. Cit.* Página 429.

²⁸⁰ Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Op. Cit.* Página 61.

Como ya se estableció anteriormente, en la naturaleza jurídica, que la obligación tributaria pertenece al derecho público, también es una de sus características, ya que por la misma razón acarrea diferentes responsabilidades.

7.5 Coercible

En cuanto a la coercibilidad de esta obligación, se puede determinar que por el hecho de ser una obligación ex lege, es exigible por la fuerza.

Huanes Tovar considera que: *“...la obligación tributaria es exigible cuando deba ser satisfecha por el propio contribuyente o responsable, una vez vencido el plazo de ley para hacerse efectiva.”*²⁸¹

*“La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo jurídico entre el Estado - acreedor tributario - y el deudor tributario - responsable o contribuyente - establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.”*²⁸²

Para el autor **Sol Juárez**: *“...la autoridad fiscal como sujeto activo debe tener los medios de control para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, y en su caso hacerse acreedor de las sanciones que correspondan por incumplimiento a las obligaciones fiscales por parte del contribuyente sujeto pasivo.”*²⁸³

Jarach, explica un poco la razón por la cual esta puede ser una obligación exigible: *“La fuente de la coerción es, pues, exclusivamente la ley.”*²⁸⁴ *“...la coerción que caracteriza el tributo se agota en el momento legislativo y se reduce en la regla general del valor coactivo de las normas jurídicas.”*²⁸⁵

²⁸¹Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 68.

²⁸²*Idem.* Página 63.

²⁸³ Sol Juárez, Humberto. *Op. Cit.* Página 128.

²⁸⁴ Jarach, Dino. *Op. Cit.* Página 10.

²⁸⁵*Idem.* Página 57.

Rodríguez Lobato: *“...el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo...”*²⁸⁶, según lo que menciona este autor, esa exigibilidad comprende el carácter de coercible de dicha obligación.

Margain Manautou: *“Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado; mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.”*²⁸⁷ Un elemento muy importante que se menciona aquí, es el vencimiento del plazo para exigirlo, sin haber transcurrido este tiempo no es exigible la obligación que requiera de ese plazo.

Luqui, menciona el momento en el cual, una obligación se convierte en exigible: *“Determinada la base imponible y fijado el monto de la prestación que los sujetos pasivos individualizados deben cumplir, la obligación está en condiciones de ser exigible, puesto que ya existe una suma líquida. Éste es el momento de la exigibilidad para el pago, y desde él queda el sujeto obligado a cumplir la prestación.”*²⁸⁸ *“... de esto se derivan consecuencias muy importantes; en primer término, el carácter coactivo de esta obligación, lo cual origina, por su parte, la ejecutoriedad de los actos administrativos tendientes a hacer efectiva la coacción aludida.”*²⁸⁹

Para **Martín y Rodríguez:** *“un deber de éste género es una obligación ex lege, que se impone coercitivamente al contribuyente mediante un acto de imperio del Estado.”*²⁹⁰

Rodríguez Lobato también menciona el carácter coactivo de dicha obligación: *“El derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en*

²⁸⁶ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 110.

²⁸⁷ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* Página 296.

²⁸⁸ Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 242.

²⁸⁹ *Idem.* Página 30.

²⁹⁰ Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Op. Cit.* Página 146.

*el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno...*²⁹¹

Pacci Cardenas define esta característica: *“Coactividad, toda vez que su exigencia es coercitiva, forzada, sin necesidad incluso de que se recurra a los órganos jurisdiccionales para el cobro del mismo.”*²⁹²

El consejo editorial de Editora Educativa establece que: *“La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”*²⁹³

Villegas: *“El fisco se convierte en el polo positivo de una relación en cuyo polo negativo es ubicado un sujeto pasivo. Esa relación es de derecho y no de fuerza. El ulterior poder coactivo del fisco (p. ej., perseguir judicialmente al deudor y ejecutar sus bienes) es el que normalmente emana de todas aquellas normas que imponen obligaciones pecuniarias...”*²⁹⁴

Sin ir muy lejos de lo que establece la doctrina, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 135 inciso d), establece que es un deber cívico contribuir con los gastos públicos en la forma que lo establece la ley. Por lo tanto es un deber constitucional y por lo tanto exigible por el Estado.

Como se pudo observar por lo considerado por los autores citados, la coercibilidad corresponde a la forma de hacer exigible la obligación, por el simple hecho de estar legalmente establecida y haberse cumplido un presupuesto que le dio origen. Es por esta razón que se puede exigir judicialmente su cumplimiento.

²⁹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 109.

²⁹² Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. *Op. Cit.* Página 61.

²⁹³ Consejo Editorial de Editora Educativa. *Op. Cit.* Página 91.

²⁹⁴ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Página 248.

7.6 Contributiva

La obligación tributaria, se dice que es de carácter contributivo, la razón de esto es por el fin para el cual se utilizan dichos recursos, y como se verá a continuación, citando a diferentes autores, el fin primordial de la obligación tributaria, es contribuir a los gastos públicos del Estado.

Mabarak Cercedo establece que: *“En efecto, no es suficiente que el Estado necesite recursos económicos para satisfacer los gastos públicos, como tampoco lo será el hecho de que, en un régimen jurídico determinado, el Estado expida mediante una ley la contribución que le dará derecho a cobrar las sumas de dinero que destinará a los mencionados gastos públicos, sino que también, y esto es muy importante, las contribuciones decretadas, deben dirigirse a las personas que tengan capacidad contributiva, el no hacerlo así, y aplicar leyes contributivas indiscriminadamente, sin reparar en la capacidad económica de los sujetos pasivos es caer en un régimen despótico e inconstitucional.”*²⁹⁵

Al igual que **Huanes Tovar** quien considera que: *“...la finalidad de ellas es la percepción de dinero para el Estado.”*²⁹⁶

Otro autor que explica la finalidad de dicha obligación es **Sol Juarez**: *“Las obligaciones fiscales tienen como finalidad la recaudación tributaria que, de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, deben ser para sufragar el gasto público.”*²⁹⁷

Zabala Ortiz, también establece que: *“Como ya lo habíamos dicho al tratar el poder o potestad tributaria, lo que se persigue es que, a través del pago de la suma de dinero (prestación de la obligación tributaria), el Estado u otro ente obtenga recursos para la satisfacción de las necesidades públicas. Esta*

²⁹⁵ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 151.

²⁹⁶ Huanes Tovar, Juan de Dios. *Op. Cit.* Página 63.

²⁹⁷ Sol Juarez, Humberto. *Op. Cit.* Página 128.

característica es de gran importancia, ya que viene a limitar la neutralidad o abstracción de la obligación tributaria y la perfila hacia el cumplimiento de un objetivo de satisfacción de necesidades colectivas.”²⁹⁸

Y la autora **Mabarak Cercedo** considera que: *“El Estado tiene la obligación de velar por el bienestar de la colectividad, y de prestar los servicios públicos que ésta requiera, pero carece de la capacidad económica para satisfacer con sus propios recursos el creciente gasto público. Por ello resulta indispensable que la sociedad, que en muchas formas se beneficia con las acciones del Estado, sufrague de su propio peculio esos gastos públicos. De ahí deriva el hecho de que una parte importante de las autoridades estatales se denominen administradoras, puesto que ellas se encargan de percibir los tributos, y de distribuirlos de manera que satisfagan los gastos públicos.”²⁹⁹*

Es por eso que: *“En efecto, las contribuciones recaudadas se destinan en muchos casos a satisfacer las necesidades de los grupos sociales mas desprotegidos, y así se tiene que una gran parte de los recursos económicos obtenidos con la recaudación fiscal, se destinan a programas de salud, de educación, de previsión social y otros similares que se enfocan de manera primordial a los miembros de la sociedad menos favorecidos económicamente, a fin de hacerles llegar los elementos necesarios para hacer menos precaria su existencia.”³⁰⁰*

Fernández Martínez explica un poco la razón por la cual la obligación tributaria se puede considerar una obligación contributiva: *“El motivo por el cual se establecen las contribuciones, o sea para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.”³⁰¹*

²⁹⁸ Zabala Ortiz, Jose Luis. *Op. Cit.* Página 49.

²⁹⁹ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 146.

³⁰⁰ *Idem.* Página 147.

³⁰¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 225.

Por lo tanto: *“su finalidad consiste en proporcionarle recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos.”*³⁰²

Fernandez Martínez en algunas ocasiones, denomina a la obligación tributaria como una obligación contributiva: *“La obligación contributiva o tributaria, tiene como finalidad recaudar los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público del Estado.”*³⁰³

Jarach: *“La obligación pecuniaria y su exacto cumplimiento constituyen un interés del Estado, cuya tutela es confiada a la pública administración, que la ejerce mediante el contralor del cumplimiento por parte del contribuyente y de los otros sujetos de sus obligaciones, principal y accesorias, o mediante la actividad necesaria en general para satisfacer el interés del Estado.”*³⁰⁴

No sólo se puede determinar esta característica por lo que establecen los diferentes autores en la doctrina, ya que algunos de ellos hacen referencia a la legislación, por ejemplo **Sol Juárez:** *“De acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31 que hace referencia a la obligación de los mexicanos de contribuir al Gasto Público de manera proporcional y equitativa, se observa que los contribuyentes o sujetos pasivos tienen que ubicarse en el supuesto o hipótesis de la norma jurídica para determinar sus obligaciones fiscales. Lo anterior es necesario para iniciar la relación tributaria con la autoridad fiscal y formalizar las obligaciones determinadas por el contribuyente y dar paso al nacimiento del crédito fiscal en la que el sujeto activo o autoridad fiscal deberá tener el control para el cumplimiento de estas obligaciones.”*³⁰⁵

Su función principal y su razón de existir es la financiación de los gastos públicos brindados por el Estado.

³⁰² *Loc. Cit.*

³⁰³ *Idem.* Página 226.

³⁰⁴ Jarach, Dino. *Op. Cit.* Página 12.

³⁰⁵ Sol Juárez, Humberto. *Op. Cit.* Página 127.

Capítulo 8 Nacimiento de la obligación tributaria

La importancia de saber el momento en el cual nace la obligación tributaria, es trascendental para determinar cuando una persona está obligada a su cumplimiento. Por esta razón es que la ley expresamente establece el este momento.

Los autores **Querlat, Lozano y Poveda**, establecen que: “... sólo la ley es capaz de hacer nacer la obligación tributaria principal, que surgirá siempre por la realización del hecho fijado por la norma y al que está anuda tal consecuencia jurídica, al margen de la voluntad del particular y de la Administración. Desde luego, el sujeto será libre para llevar a cabo o no el hecho imponible, pero si lo realiza surgirá indefectiblemente la obligación, pues ese es el mandato de la ley asociado a la verificación de ese hecho.”³⁰⁶

Es decir que la realización del presupuesto establecido en la ley, es lo que le da origen a la obligación tributaria, dicho presupuesto es llamado hecho imponible.

Para los mismos autores citados anteriormente: “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”³⁰⁷ “Como toda norma jurídica, la ley que establece el tributo presenta una estructura consistente en una hipótesis o presupuesto de hecho que cuando se realiza provoca una consecuencia jurídica. En el ámbito tributario, dicho presupuesto se conoce como hecho imponible, y su

³⁰⁶ Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Op. Cit.* Página 120.

³⁰⁷ *Idem.* Página 121.

verificación produce como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria.”

308

Hay que tener claro que: *“La ley no sólo impone el nacimiento de la obligación, sino que también regula todo su régimen jurídico, integrando sus previsiones específicas con las generales del ordenamiento tributario. De manera que así como la voluntad de las partes no influye para el nacimiento de la relación tributaria, tampoco lo puede hacer en su desarrollo y régimen jurídico, siendo de previsión legal todos sus extremos.”*³⁰⁹

Para el autor **Calvo Ortega**: *“La obligación tributaria, debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no sólo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado, el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor.”*³¹⁰

A pesar que el simple cumplimiento del presupuesto establecido en la ley, crea la obligación tributaria, **Villegas** considera que: *“La circunstancia hipotética y condicionante no puede ser arbitrariamente elegida, sino que debe exteriorizar, razonablemente, capacidad contributiva de un concreto individuo. Ese individuo, considerado poseedor de aptitud de pago público, es quien debe recibir por vía legal (no por traslación económica...), el detrimento pecuniario que representa el tributo.”*³¹¹

Para **Villegas** es importante: *“No confundir capacidad jurídica tributaria con capacidad contributiva. La primera es la aptitud jurídica para ser la parte pasiva de la relación jurídica tributaria sustancial con prescindencia de la cantidad de riqueza que posea. La segunda es la aptitud económica de pago público con*

³⁰⁸ *Loc. Cit.*

³⁰⁹ *Idem.* Página 120.

³¹⁰ Calvo Ortega, R. *Op. Cit.* Página 158.

³¹¹ Villegas, Hector B. *Op. Cit.* Página 249.

prescindencia de la aptitud de ser jurídicamente el integrante pasivo de la relación jurídica.”³¹²

Calvo Ortega: *“considera todas esas situaciones como hechos jurídicos productores de obligaciones tributarias (hechos imponibles), sin que estos efectos puedan ser objeto de negociación alguna ni de disposición por parte de los sujetos acreedor y deudor.”* ³¹³ Esto, por el simple hecho de estar previamente establecidos en la ley.

Para **Sol Juarez:** *“Un presupuesto de hecho o hipótesis de incidencias: es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal.”* ³¹⁴

“Por lo que la relación jurídico tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que deben el sujeto pasivo y el sujeto activo, y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.” ³¹⁵

También considera que: *“La realización del hecho hipotético previsto en la norma, dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo; la hipótesis de incidencias describe, de manera hipotética, los hechos imponibles que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo.”* ³¹⁶

Sol Juarez establece que: *“Cuando el sujeto pasivo reconoce sus obligaciones fiscales de acuerdo a la norma jurídica, y lo manifiesta ante el sujeto activo que es la autoridad fiscal, se origina el nacimiento de la obligación fiscal, ya que se están realizando los hechos generadores previstos en las leyes fiscales en el momento y tiempo en que ocurran.”* ³¹⁷

³¹² Villegas, Hector B. *Op Cit.* Página 257.

³¹³ Calvo Ortega, R. *Op. Cit.* Página 158.

³¹⁴ Sol Juarez, Humberto. *Op. Cit.* Página 128.

³¹⁵ *Idem.* Página 129.

³¹⁶ *Idem.* Página 130.

³¹⁷ *Idem.* Página 132.

Es por esa razón que: *“La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis o incidencias, por ejemplo la obligación de pagar el impuesto sobre la renta (ISR), en el momento en que una persona física o persona moral obtiene ingresos por actividades empresariales, industriales, ganaderas, pesca, silvícolas, etc.”*³¹⁸

Sol Juárez también considera que: *“En el nacimiento de las obligaciones tributarias se pueden identificar las siguientes características:*

- *Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal como la presentación de declaraciones.*
- *Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acta administrativa de liquidación.*
- *Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.*
- *Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.*
- *Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, fijar el momento inicial para el cómputo de plazos.”*³¹⁹

Otro autor importante, **Saccone** establece que: *“Si bien la obligación tributaria tiene siempre como fuente una norma legal, ello no quiere significar, sin embargo, que basta la existencia de una ley para que la obligación tributaria tenga su origen, quede efectivizada y, en consecuencia, nazca el recíproco crédito del sujeto activo de dicha obligación.”*³²⁰

“... para que se produzca el efectivo nacimiento de la obligación tributaria es necesario que además del precepto legal, que oficia de causa eficiente de la

³¹⁸ Loc. Cit.

³¹⁹ Loc. Cit.

³²⁰ Saccone, Mario Augusto. Op. Cit. Página 97.

obligación, haya acaecido el hecho o causa material de esa obligación. Este hecho es conocido como hecho imponible.”³²¹

Saccone al citar a otro autor: *“Dice Sainz de Bujanda, que para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene siempre el carácter de un puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos), pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley.”³²²*

Jarach considera que: *“Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.”³²³*

“...necesariamente hay que abandonar el criterio del origen contractual, o sea de la función creadora de la voluntad privada en las obligaciones tributarias.”³²⁴, es decir que la obligación tributaria no puede originarse por medio de un contrato, únicamente por la realización del presupuesto establecido en la ley.

Para **Jarach**: *“Todas las obligaciones tributarias tienen en común, la naturaleza de obligaciones legales, por las cuales es debida una prestación pecuniaria, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho establecido en la ley.”³²⁵*

“Esta relación abstracta que se agotaría en el aspecto subjetivo de la relación tributaria y que solamente el presupuesto de hecho convertiría en una relación tributaria concreta dándole el contenido propio de la relación obligatoria.”³²⁶

Sin embargo también: *“Existe una relación sustantiva, que nace del verificarse del presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el*

³²¹ *Loc. Cit.*

³²² *Loc. Cit.*

³²³ Jarach, Dino. *Op. Cit.* Página 73.

³²⁴ *Idem.* Página 76.

³²⁵ *Loc. Cit.*

³²⁶ *Idem.* Página 15.

Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables.”³²⁷

Es importante tomar en cuenta que: *“Las normas que determinan los hechos jurídicos a los cuales se vincula al nacimiento de la relación tributaria, tienen como destinatarios de un lado el sujeto que tiene la pretensión de la prestación pecuniaria, de otro lado los sujetos que tienen la obligación de esta prestación.”³²⁸*

Desde este punto de vista: *“la obligación tributaria en general y la impositiva en particular se parecen a todas las otras obligaciones legales, cuyo nacimiento siempre es subordinado a la verificación de un hecho jurídico, sea éste un hecho lícito o ilícito, un delito civil o penal.”³²⁹*

Es por lo antes indicado que como conclusión **Jarach** establece que: *“Estas normas son evidentemente normas jurídicas, derecho objetivo, y de ellas surgen derechos subjetivos de las partes; en primer término la pretensión del tributo, o crédito tributario y el derecho de ejercer esta pretensión en los procedimientos que las leyes prevén para esta finalidad; de otro lado, sin embargo, no sólo la obligación de prestar el tributo, sino también el derecho subjetivo del contribuyente de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la ley.”³³⁰*

Por otro lado el autor **Margain Manautou** considera que: *“... el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”³³¹*

³²⁷ *Idem.* Página 54.

³²⁸ *Loc. Cit.*

³²⁹ *Idem.* Página 73.

³³⁰ *Idem.* Página 54.

³³¹ Margain Manautou, Emilio; *Op. Cit.* Página 295.

Para **Margain Manautou**, se tiene que cumplir: “...*la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria.*”³³²

Margain Manautou considera que es sencillo tratar de identificar el momento en el cual nace esta obligación, “... *la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.*”³³³

Existen diferentes momentos en los cuales se causa el nacimiento de la obligación tributaria, y todo va a depender de lo que haya gravado el legislador: “*El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros – exportación e importación- los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.*”³³⁴

Al igual que los autores citados anteriormente, **Carrera Raya** también está de acuerdo en que: “*La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible. –Según esta postura doctrinal la obligación tributaria nacería cuando se realizan los hechos previstos en la ley, que tendrían, por tanto, valor constitutivo.*”³³⁵

A pesar que la opinión de este autor coincide con la de los demás citados, establece que: “*Para otros autores la obligación tributaria no nace de la mera realización del hecho imponible sino a través del acto de liquidación, es decir, de*

³³² *Idem.* Página 291.

³³³ *Idem.* Página 295.

³³⁴ *Loc. Cit.*

³³⁵ Carrera Raya, Francisco José. *Op. Cit.* Página 19.

la determinación de la deuda del contribuyente mediante una actividad de reconocimiento y calificación de presupuesto.”³³⁶

Martínez Lafuente establece que: *“Se afirma por la doctrina que es la realización del hecho imponible lo que hace surgir la obligación tributaria; es decir, cuando se cumple la previsión tenida en cuenta por el legislador, reveladora de una específica capacidad de pago es cuando surge el vínculo obligacional en favor del Fisco.”³³⁷*, este autor toma un aspecto importante que tiene que estar previsto en la ley, y es la capacidad de pago del obligado.

La ley General Tributaria de España dispone en su artículo 28 que: *“el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”³³⁸*, en esta ley, se establece un concepto del origen o nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo no en todas las legislaciones se establece este concepto, sino que únicamente se indica el presupuesto a cumplirse para que esta obligación se origine.

Para **Villegas**: *“El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable..., trae como consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco... Denominamos acaecimiento a la producción en la realidad de la imagen abstracta que formuló la norma legal...”³³⁹*

Villegas considera que: *“La hipótesis legal condicionante tributaria que estamos llamando “hecho imponible”, debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales. Esa descripción completa es*

³³⁶ Loc. Cit.

³³⁷ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. Cit.* Página 211.

³³⁸ Cortes Generales. *Ley General Tributaria*. 58/2003. BOE núm. 303 de 18 de diciembre de 2003. Artículo 28. Obtenida en: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> Fecha de búsqueda 4 de julio de 2013.

³³⁹ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 272.

“tipificadora” del tributo..., es decir, permite diferenciar a los tributos in genere (vinculados, de no vinculados, o usando la terminología clásica: impuestos, de tasas y de contribuciones especiales) y también “in specie” (diversos impuestos entre sí, o tasas entre sí o contribuciones especiales entre sí)...”³⁴⁰

*“La diferencia principal consiste en que mientras la deuda y obligación tributaria solo nace del presupuesto de hecho, los restantes derechos y obligaciones pueden originarse en actos administrativos...”³⁴¹, **Villegas** al referirse a los restantes derechos y obligaciones, se refiere a las obligaciones secundarias o accesorias de los cuales se habló en capítulos anteriores.*

El autor **Luqui** explica la diferencia entre el acto de determinación y el nacimiento de la obligación: *“Ya hemos explicado que el acto de determinación (acertamiento) no origina el nacimiento de la obligación. No es, pues, el presupuesto de hecho al cual la ley atribuye la producción del hecho imponible, una condición sino un modo.”³⁴²*

Sin embargo **Luqui** considera que pueden existir dos momentos en los cuales se puede originar la obligación: *“En principio existen dos posiciones llamémoslas extremas; una sostiene que la obligación nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y es ése el momento que comienza su obligatoriedad. Otra posición sostiene que sólo cuando se produce el hecho imponible nace la obligación, porque ése es el momento en que se conoce al sujeto obligado a su pago y al mismo tiempo la cuantía del tributo.”³⁴³, las posiciones de **Luqui** pueden ser acertadas, sin embargo, únicamente los sujetos que realicen el hecho imponible previsto en la ley está sujeto al pago de esta obligación. *“Al mismo tiempo, la ley debe establecer el hecho, el acto o la situación producida o a producirse y que hará que la obligación sea exigible. De otra manera, ésta**

³⁴⁰ *Idem.* Página 270.

³⁴¹ *Idem.* Página 254.

³⁴² Luqui, Juan Carlos. *Op. Cit.* Página 242.

³⁴³ *Idem.* Página 26

quedaría falta de la coacción que es de su esencia. Este hecho, acto o situación puede ser voluntario, involuntario o natural.”³⁴⁴

Luqui considera que: *“Respecto del hecho, acto o situación, de cuya producción depende la exigibilidad para hacer cumplir la obligación, algunos autores sostienen que ese hecho es indispensable para el nacimiento de la obligación, y no sólo para su cumplimiento.”³⁴⁵*

Para el autor **Fernández Soto**: *“El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto.”³⁴⁶*

Según el Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales de **Carrasco Iriarte**: *“Nacimiento de la relación u obligación tributaria. La relación y obligación tributaria, en sentido estricto, nace en el momento en que se realiza el hecho generador del crédito fiscal.”³⁴⁷*

Jose Luis Perez de Ayala y Eusebio Gonzalez, expresan que puede existir un problema en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria si se toma en cuenta el procedimiento de gestión: *“... la obligación tributaria material nace al realizarse el hecho imponible, y que además se precisa para resolver aquel problema, examinar la naturaleza jurídica y efectos del procedimiento de gestión tributaria, en cuanto que la afirmación de que la obligación tributaria material nace con la realización del hecho imponible, no elimina la cuestión fundamental de cuáles son los efectos que dicho procedimiento de gestión pueda tener sobre aquella obligación tributaria.”³⁴⁸*

³⁴⁴ *Idem*. Página 20

³⁴⁵ *Idem*. Página 26

³⁴⁶ Fernández de Soto Blass, Maria Luisa. *Op. Cit.* Página 17.

³⁴⁷ Carrasco Iriarte, Hugo. *Op. Cit.* Página 111.

³⁴⁸ Perez de Ayala, Jose Luis y Eusebio Gonzalez. *Curso de Derecho Tributario II*. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1976. Página 48.

Mabarak Cercedo, hace referencia a los presupuestos que deben cumplirse para que pueda originarse la obligación tributaria: *“Los presupuestos que necesariamente deben darse para que la obligación fiscal pueda nacer son: a) Una ley que reúna los requisitos de tal. b) Una situación que esté prevista en ella, como generadora de la obligación fiscal.”*³⁴⁹

Rodríguez Lobato establece que: *“La obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular.”*³⁵⁰

Rodríguez Lobato al citar a De la Garza, establece que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

- a) *“Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal...,”*
- b) *Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.*
- c) *Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.*
- d) *Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.*
- e) *Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.*
- f) *Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.*
- g) *Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.”*³⁵¹

³⁴⁹ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 147.

³⁵⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op. Cit.* Página 120.

³⁵¹ *Loc. Cit.*

Para el autor **Zabala Ortiz**: *“Las obligaciones con fuente en la ley o ex lege, implican que los sujetos se van a ver obligados si incurren en actos, hechos o conductas que la propia ley se encarga de definir. En el caso de la obligación tributaria, el contribuyente se verá obligado, cuantitativamente con el Fisco, si incurre en el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, el hecho gravado.”*³⁵²

El **Código tributario de Honduras**, también establece el momento del nacimiento de esta obligación: *“La obligación tributaria nace con la realización del hecho generador, sea cual fuere su naturaleza.”*³⁵³

Mabarak Cercedo considera que: *“Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley, la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. ... En el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.”*³⁵⁴, es decir que no solo el hecho de decretarse por medio de una ley, le da nacimiento a la obligación, sino que va a depender de la voluntad del sujeto el realizar el hecho generador de dicha obligación.

Fernández Martínez también explica el nacimiento de la obligación tributaria: *“La obligación contributiva o tributaria surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo, pero también se responsabiliza solidariamente al tercero que interviene directa o indirectamente en la creación de los hechos grabados por la ley, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo o porque el acto se realizó o pasó ante él.”*³⁵⁵

³⁵² Zabala Ortiz, Jose Luis. *Op. Cit.* Página 49.

³⁵³ El congreso Nacional, *Código Tributario y sus reformas*, Decreto número 22-97, La Gaceta No.28,272 de 1997, Febrero del 2006, Tegucigalpa, Honduras. Artículo 14. Obtenido en: <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>

³⁵⁴ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 152.

³⁵⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 16.

Giuliani Fonrouge establece que: *“Según un maestro del derecho, la fuente de una obligación es el hecho que la produce.”*³⁵⁶

Blanco Ramos, al citar a otro autor: *“De acuerdo con Amorós, podemos precisar que la obligación existe, en potencia, desde el nacimiento de la relación tributaria (o sea, desde que se produce el hecho sujeto al tributo).”*³⁵⁷ Un elemento importante de lo que explica Blanco Ramos, es el nacimiento de la relación tributaria, es allí donde nace la obligación.

El autor **Antonio Jiménez González**, considera que: *“El nacimiento de las obligaciones legales o ex lege se da como consecuencia de la actualización del supuesto, previsto por la ley con tal fin, por ende tales obligaciones exigen existencia de norma y realización del supuesto legal, pero no de cualquier supuesto, sino sólo de aquel construido por el legislador como generador de la obligación.”*³⁵⁸

Se podrían seguir citando muchos autores que coinciden con los citados anteriormente en cuanto al nacimiento de la obligación tributaria, por lo que se puede concluir, estando de acuerdo con lo que establecen los tratadistas según la doctrina, que la obligación tributaria no nace con el simple hecho de estar decretada en una ley, sino que es necesaria la realización o cumplimiento de un presupuesto establecido en la ley, para que la obligación pueda ser exigible.

Capítulo 9 Elementos de la obligación tributaria

Para los diferentes autores, la obligación tributaria está conformada por diferentes elementos, tanto objetivos como subjetivos

Para **Jarach**: *“Los elementos de la relación jurídica tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario,*

³⁵⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Op. Cit.*. Página 429.

³⁵⁷ Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.* Página 48.

³⁵⁸ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. España. Editorial Thomson. 2004. Página 248.

en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se puede dar el nombre de "contribuyente" y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.”³⁵⁹

Para **García Vizcaíno**: *“Los elementos de la obligación jurídica tributaria son los sujetos y el objeto. A ello se agrega el presupuesto de hecho de la obligación o “hecho imponible”.”³⁶⁰*

Mabarak Cercedo establece que: *“Como en toda obligación jurídica los elementos de la obligación fiscal son: los sujetos, el objeto y el vínculo jurídico. La presencia de estos elementos es importante para que la obligación pueda tener vida jurídica. En ausencia de alguno de ellos la obligación no existe, no ha nacido, puesto que todos son vitales para la existencia de la obligación.”³⁶¹*

Para **Fernández Martínez**: *“De la definición de la obligación contributiva o tributaria se desprenden los siguientes elementos:*

- *Un sujeto activo, que siempre es el Estado.*
- *Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.*
- *El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”³⁶²*

El autor **Villegas** considera que: *“La creación normativa de un tributo implica que su hipótesis condicionante (hecho imponible) debe contener en forma indispensable diversos elementos: a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material); b) los datos necesarios para individualizar a la*

³⁵⁹ Jarach, Dino. *Op. Cit.* Página 65.

³⁶⁰ García Vizcaíno, Catalina. *Op. Cit.* Página 302.

³⁶¹ Mabarak Cercedo, Doricela. *Op. Cit.* Página 132.

³⁶² Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Op. Cit.* Página 224.

persona que debe “realizar” el hecho o “ encuadrarse” en la situación en que objetivamente fueron descritos (aspecto personal); c) el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la “realización” del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial). Pero es inútil buscar en la “hipótesis” de la norma elementos que la “hipótesis” no posee (sujeto activo, sujeto pasivo, elemento de mensuración)... ya que... ellos no están en la “condición” sino en la “consecuencia”...”³⁶³

Martínez Lafuente establece que: “... lo cierto es que la doctrina desde hace algún tiempo viene distinguiendo dos elementos en el presupuesto de hecho, a saber: el elemento personal y el elemento material; esta relación de elementos es susceptible de una clasificación más pormenorizada, y así se distingue un elemento subjetivo otro objetivo. Y dentro de éste último los siguientes aspectos: el aspecto material, el temporal, el espacial y el cuantitativo, afirmándose como respecto a este último que con el se quiere expresar que el hecho imponible es susceptible de ser medido, de ser medido, es decir, que el hecho imponible tiene también una dimensión cuantitativa”³⁶⁴

El autor **Blanco Ramos**: “Pueden considerarse elementos de la relación jurídico-tributaria:

- a) Los sujetos: activo y pasivo, titulares de los derechos y de las obligaciones, respectivamente.
- b) El objeto, concretado en una prestación dineraria y que, una denominación más jurídica y tributaria a la vez, se traduce por la deuda tributaria.
- c) El hecho tributario o suceso antecedente que origina la sujeción al pago del tributo, si no se considera como un elemento de la deuda tributaria.”³⁶⁵

³⁶³ Villegas, Héctor B. *Op. Cit.* Página 272.

³⁶⁴ Martínez Lafuente, Antonio. *Op. Cit.* Página 208.

³⁶⁵ Blanco Ramos, Ignacio. *Op. Cit.* Página 51.

Matus Benavente considera que los: *“Principales elementos de la obligación tributaria. Además de la determinación de los sujetos activos y pasivos de toda obligación tributaria, los siguientes elementos deben encontrarse claramente determinados en ella:*

1. *El objeto gravado...*
2. *La cuantía...*
3. *Las obligaciones anexas a la principal del pago...*
4. *Las fechas o épocas de pago...*
5. *Lugares de pago.*
6. *Las formas de cancelar los impuestos.*
7. *Los plazos de extinción de las acciones del Estado para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria...*
8. *Los procedimientos administrativos o judiciales ...*
9. *Los tribunales que pueden o deban conocer las controversias tributarias.*
10. *Los recursos que la ley concede al contribuyente...”*³⁶⁶

Según **Bravo Arteaga** los elementos de la obligación tributaria son: *“1. La fuente, que es la ley, esto es una norma general, emanada normalmente del Congreso, en representación de todos los ciudadanos.”*³⁶⁷

*“2. El sujeto activo, que es el acreedor de la deuda y el que tiene el encargo constitucional de percibir los recursos tributarios para atender las necesidades de la comunidad.”*³⁶⁸

*“3. El sujeto pasivo que es el deudor de la obligación y que ha sido señalado por la ley como titular de una capacidad económica, que lo hace racionalmente idóneo para soportar una carga económica, que afecta su patrimonio en beneficio de toda la comunidad, incluido él mismo, como parte de ella. A veces, el sujeto pasivo solo tiene una especial relación con el titular de la capacidad económica, por lo cual la ley establece una sustitución, por aplicación del principio de la eficiencia.”*³⁶⁹

³⁶⁶ Matus Benavente, Manuel. *Op. Cit.* Página 86.

³⁶⁷ Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Op. Cit.* Página 190.

³⁶⁸ *Loc. Cit.*

³⁶⁹ *Loc. Cit.*

“4. El hecho gravado, que es un hecho jurídico, vinculado a la manifestación de capacidad económica, seleccionado por la ley como causa inmediata de la deuda tributaria y cuyo acaecimiento da origen a la existencia del tributo.”³⁷⁰

“5. La base gravable, que es una expresión del hecho gravable en cantidades mesurables, generalmente en la forma de la unidad monetaria nacional, con el objeto de poder establecer el valor de la obligación tributaria en cada caso.”³⁷¹

“6. La tarifa, que es un factor matemático constante, que aplicado a la base gravable arroja la cuantía de la obligación tributaria.”³⁷²

Por ultimo para el autor **Luqui**: *“Para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, es decir: a) el hecho imponible, definido de manera cierta; b) los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible; c) los sujetos obligados al pago; d) el método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales; e) las alícuotas que se aplicará para fijar el monto del tributo; f) los casos de exenciones; g) los supuestos de infracciones; h) las sanciones correspondientes; i) el órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y j) el tiempo por el cual se paga el tributo.”³⁷³*

En conclusión, la obligación tributaria debe contener siempre dos elementos subjetivos (activo y pasivo), el elemento objetivo.

Elemento subjetivo:

Son los sujetos que participan dentro de una obligación. En la obligación tanto de carácter público como privado, se puede observar la participación de dos sujetos, activo y pasivo.

³⁷⁰ Loc. Cit.

³⁷¹ Loc. Cit.

³⁷² Loc. Cit.

³⁷³ Luqui, Juan Carlos. Op. Cit. Página 36.

El sujeto activo, es aquel quien tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación, en el caso de la obligación tributaria, siempre es el Estado, o el ente encargado, designado por el Estado.

El sujeto pasivo, es aquel que está obligado al cumplimiento de una prestación, en la obligación tributaria, el sujeto pasivo es el ciudadano que haya realizado el presupuesto establecido en la ley, por lo que le dio nacimiento a la obligación tributaria.

Elemento objetivo:

El elemento objetivo en la obligación tributaria puede variar para algunos autores, ya que para algunos está conformado por el presupuesto preestablecido en la ley para darle nacimiento a la obligación tributaria, y para otros autores es la cantidad líquida que deben pagar los obligados.

Es más aceptada la propuesta que el elemento objetivo de la obligación tributaria es el cumplimiento del presupuesto establecido en la ley, ya que sin este no es posible exigir el cumplimiento de dicha obligación.

Capítulo 10 Derecho Comparado

10.1 Guatemala

El vigente **Código Tributario de Guatemala** establece: *“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos*

*que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”*³⁷⁴

Es decir, que Guatemala cumple con los elementos establecidos previamente en capítulos anteriores.

10.2 El Salvador

Según el **Código tributario de El Salvador**: *“La obligación tributaria es el vínculo jurídico de derecho público, que establece el Estado en el ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.”*³⁷⁵

El concepto de obligación tributaria que establece la legislación Salvadoreña, es similar al establecido en Guatemala.

10.3 Honduras

El Código tributario de Honduras establece: *“la obligación tributaria surge entre el Estado, quien acta por medio de la administración pública centralizada o descentralizada, y los sujetos pasivos, en cuanto se produce el evento previsto en la ley; La obligación tributaria constituye un vínculo de carácter personal aunque su cumplimiento se asegure con garantías reales o de otra naturaleza.”*³⁷⁶

10.4 Nicaragua

³⁷⁴ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas*. Decreto número 6-91. Guatemala 2012. Fecha de publicación 19 de febrero de 2004, Diario Oficial 62. Artículo 14.

³⁷⁵ Asamblea Legislativa República de El Salvador. *Código Tributario*. Decreto 230. Fecha de emisión 14 de diciembre de 2000. Fecha de publicación 22 de diciembre de 2000. Diario Oficial 241. Título II. Obtenido en: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

³⁷⁶ El congreso Nacional, *Código Tributario y sus reformas*, Decreto número 22-97, La Gaceta No.28,272 de 1997, Febrero del 2006, Tegucigalpa, Honduras. Artículo 13. Obtenido en: <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

Según el **Código Tributario de la República de Nicaragua**: *“La obligación Tributaria es la relación jurídica que emana de la ley y nace al producirse el hecho generador, conforme lo establecido en el presente Código, según el cual un sujeto pasivo se obliga a la prestación de una obligación pecuniaria a favor del Estado, quien tiene a su vez la facultad, obligación y responsabilidad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.”*³⁷⁷

10.5 Costa Rica

Según el **Código de Normas y procedimientos Tributarios de la República de Costa Rica**: *“La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”*³⁷⁸

En todos los países de Centro América investigados, se establece una definición de “obligación tributaria” dentro de la legislación, esto con el fin de determinar los aspectos que incluyen dicha obligación en el marco legal de dichos países, así como los alcances y los límites en cuanto a aplicación y exigibilidad.

En todos los países mencionados anteriormente, el concepto de obligación tributaria contiene los mismos elementos y se utilizan los mismos términos, a diferencia de los países objeto de estudio que no son de Centro América.

³⁷⁷ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, *Código Tributario de la República de Nicaragua*, Ley No. 562, La Gaceta No. 277 del 2005, Primera Edición, Enero del 2006. Managua, Nicaragua. Artículo 12. Obtenido en: <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/d0c69e2c91d9955906256a400077164a/ede7f16a7db78776062571a1004f84fd> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

³⁷⁸ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. *Código de normas y procedimientos tributarios*. Ley número 4755. Publicada en 1971. Artículo 11. Obtenido en: <http://www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

10.6 México

El código Fiscal de la Federación (México) establece en su artículo primero: *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”*³⁷⁹

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos: *“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*³⁸⁰

Como se puede observar, en México no existe un concepto como tal de “obligación tributaria” dentro de la legislación tributaria vigente. Sin embargo sí habla sobre la obligación de las personas físicas y morales, de contribuir en los gastos públicos, por lo tanto, a pesar que no existe una definición, si existe una obligación tributaria establecida legalmente, en la Constitución vigente, la cual obliga a todos los ciudadanos a contribuir con los gastos públicos.

10.7 Argentina

Ley de Procedimientos Fiscales: *“ARTICULO 5º- Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de*

³⁷⁹ Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. Artículo 1. Obtenido en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

³⁸⁰ Congreso Constituyente. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Reformas*. Publicada en el diario oficial el 5 de febrero de 1917. Última Reforma del 11 de junio de 2013. Obtenida en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

*sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8º, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:...*³⁸¹

Ley de Procedimientos Fiscales: “...a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.

b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.

c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.”³⁸²

10.8 España

La ley General Tributaria de España: “Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

³⁸¹ Presidente de la Nación Argentina. *Ley de procedimientos fiscales*. Decreto 821/98. Texto ordenado en 1978. Buenos Aires 13 de julio de 1998. Obtenida en: <http://www.url.edu.gt/PortalEstudiantes/Pages/pCursoServicios.aspx> Fecha de Búsqueda: 8 de julio de 2013.

³⁸² Presidente de la Nación Argentina. *Ley de procedimientos fiscales*. Decreto 821/98. Texto ordenado en 1978. Buenos Aires 13 de julio de 1998. Obtenida en: <http://www.url.edu.gt/PortalEstudiantes/Pages/pCursoServicios.aspx> Fecha de Búsqueda: 8 de julio de 2013.

3. *Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.*³⁸³

En la legislación española, se establece una relación jurídico-tributaria, la cual crea dos tipos de obligaciones tributarias, unas de tipo material las que se refieren a la obligación principal de dar una suma de dinero, y unas de tipo formal, las cuales ayudan al cumplimiento de la obligación material. Son pocos los países que hacen esta diferenciación, dentro de la legislación.

Se puede observar que el concepto de obligación ya sea expresando una definición en la ley, u obteniendo un concepto explícito por lo establecido en la ley; en los 8 países investigados, se tiene el mismo concepto, en virtud del cual un sujeto contribuye para el gasto público.

Capítulo 11 Presentación, Análisis y Discusión de Resultados

11.1 Comparación Temporal de la Legislación Tributaria en Guatemala

Con la creación de la Constitución del Estado de Guatemala, en el año 1825, se instituyó por primera vez la obligación de la población Guatemalteca, de contribuir proporcionalmente con los gastos públicos, por lo tanto se puede determinar que allí nació la obligación tributaria en Guatemala.

Constitución Política del Estado de Guatemala: *“Artículo 24. Todos los habitantes del Estado están obligados a obedecer y respetar la ley, que es igual*

³⁸³ Cortes Generales. *Ley General Tributaria*. 58/2003. BOE núm. 303 de 18 de diciembre de 2003. Artículo 17. Obtenida en: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

para todos, ya premie ya castigue: a servir a la patria, o defenderla con las armas, y contribuir proporcionalmente a los gastos públicos, sin exención ni privilegio alguno.”³⁸⁴

Dicha constitución le otorga la calidad de “habitantes del Estado” a todas las personas indicadas en el Artículo 46, quienes deberán ser los obligados a contribuir según el Artículo 24 del mismo cuerpo normativo.

Constitución Política del Estado de Guatemala: *”Artículo 46. Son ciudadanos:*

1º Todos los habitantes del Estado naturales o naturalizados en cualquiera de los otros Estados de la Federación que fuesen casados o mayores de diez y ocho años, siempre que ejerzan alguna profesión útil, o tengan medios conocidos de subsistencia.”³⁸⁵

2º Los extranjeros que hubieren obtenido del congreso federal carta de naturaleza, por cualquiera de los motivos que espresa el artículo 15 de la Constitución Federativa.

3º Los hijos de ciudadanos nacidos en país extranjero, con arreglo al artículo 16 de la misma Constitución.

4º Los naturales de cualquiera de las Repúblicas de América que vinieren a radicarse al Estado, desde el momento que manifiesten su designio a la autoridad respectiva, con arreglo al artículo 18.

5º Los españoles, y cualesquiera extranjeros radicados en la República al proclamar su independencia, y que la hubieren jurado.

6º Los ciudadanos de los otros Estados de la federación tienen expedito en el de Guatemala el ejercicio de sus derechos.”

³⁸⁴ Representantes del Pueblo congregados en Asamblea. *Constitución Política del Estado de Guatemala*. Fecha de emisión 11 de octubre de 1825. Obtenida en: <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181609263Consti1825.PrimerConstiRepublica.pdf> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

³⁸⁵ Representantes del Pueblo congregados en Asamblea. *Constitución Política del Estado de Guatemala*. Fecha de emisión 11 de octubre de 1825. Obtenida en: <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181609263Consti1825.PrimerConstiRepublica.pdf> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

En 1880, bajo el Gobierno de Justo Rufino Barrios, se creó el primer Código Fiscal de la República de Guatemala, ya que las leyes de Hacienda, las cuales se dividían en un sinfín de distintas leyes, eran incompletas, confusas y contradictorias³⁸⁶. Por esa razón el poder Ejecutivo creó el decreto 261, con el objeto de unificar la legislación referente a la hacienda pública, en la búsqueda de satisfacer las necesidades del Estado de la época, adaptándose al desarrollo de los intereses de la Nación.

El Decreto 261 Código Fiscal establecía dentro de sus consideraciones:

*“Que las leyes de Hacienda hasta ahora vigentes en la Republica son incompletas, confusas y contradictorias.”*³⁸⁷

También agregaba: *“Que el poder Ejecutivo con el objeto de uniformar la legislación hacendaria con los códigos anteriormente emitidos nombró una comisión encargada de redactar un Código de Hacienda.”*³⁸⁸

Después de analizar el primer código fiscal de la República de Guatemala, se puede observar que previo a la elaboración de dicho código, no existía uno que compilara el sin fin de leyes en materia tributaria, en cambio existía una ley para regular lo relativo a las importaciones en puertos, al comercio de licores, tabaco, minería, etc... En 1880, en un intento de reunir todas las leyes en materia tributaria, se creó el decreto 261, estableciendo algunos procedimientos de recaudación, instituyó al Estado como sujeto activo de dichos tributos, determinó los procesos en materia tributaria, etc... sin embargo es importante determinar que dentro de dicho código no se estableció un concepto de “obligación tributaria” como tal, únicamente establecía las actividades y productos que estaban sujetos

³⁸⁶Asamblea. *Código Fiscal*. Decreto 261. Fecha de emisión 6 de abril de 1880, fecha de entrada en vigencia 15 de septiembre 1880. Obtenido en: <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n12/mode/2up> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

³⁸⁷Asamblea. *Código Fiscal*. Decreto 261. Fecha de emisión 6 de abril de 1880, fecha de entrada en vigencia 15 de septiembre 1880. Obtenido en: <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n12/mode/2up> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

³⁸⁸Asamblea. *Código Fiscal*. Decreto 261. Fecha de emisión 6 de abril de 1880, fecha de entrada en vigencia 15 de septiembre 1880. Obtenido en: <http://archive.org/stream/codigofiscaldel00fallgoog#page/n12/mode/2up> Fecha de consulta 8 de junio de 2013.

al pago de un tributo, por lo tanto, se puede asumir que las personas que realizaban dichas actividades o comercializaban con los determinados productos, expuestos en ese código, tenían la obligación de pagar un tributo al Estado.

Sin embargo, dicho código es bastante incompleto, ya que no menciona todos los elementos de una obligación, no establece quien es el sujeto obligado, el momento exacto del nacimiento de la obligación, etc. Por lo tanto se podían crear vacíos legales en cuanto a dichos elementos que conforman a la obligación tributaria.

En algunos apartados dentro del decreto 261, se menciona el término “obligación fiscal”, por ejemplo en el Título XV, el cual habla sobre la extinción de los derechos y obligaciones fiscales. Por lo tanto se considera que ya existía una predisposición sobre su significado, aún sin estar establecido explícitamente dentro de la norma.

En el año 1881, se reforma el código fiscal de 1880, por medio del decreto 263 Código fiscal, el cual rige hasta el año 1991 con la creación del Decreto 6-91, el nuevo Código Tributario, el cual se encuentra vigente en la actualidad.

Es hasta este código donde se establece el concepto de “obligación tributaria”, concepto en el cual se pueden identificar todos los elementos que componen a dicha obligación como los son los sujetos, el objeto, la naturaleza, etc...

Decreto 6-91 Código Tributario de Guatemala en su Artículo 14 establece que:
*“La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”*³⁸⁹

³⁸⁹ Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas*. Decreto número 6-91. Guatemala 2012. Fecha de publicación 19 de febrero de 2004, Diario Oficial 62. Artículo 14.

Desde que se instituyó expresamente el concepto de “obligación tributaria” en la normativa guatemalteca, este no ha sido modificado ni reformado, por lo tanto mantiene su significado y los elementos que lo componen, hasta la actualidad.

11.2 Comparación Espacial de la Legislación Tributaria en los Países investigados

Luego de haber analizado la legislación extranjera de los países objeto de investigación, y de haber extraído los elementos que comprende la obligación tributaria en cada uno de ellos, es prudente determinar la similitud que existe entre la legislación en materia tributaria de los países de Centro América, ya que todas las normativas de la materia, establecen una definición legal de “obligación tributaria”, mientras que en los demás países investigados no se establece.

Guatemala, Honduras, Nicaragua, El Salvador y Costa Rica, tienen una ley específica en la materia, a pesar que dicha obligación en algunos casos, es denominada de diferente forma, las cuales ya previamente se establecieron las que pueden ser utilizadas como sinónimos, y las que tienen un significado diferente; todas las legislaciones tienen un articulado específico para conceptualizar “obligación tributaria”, dándole un carácter de definición legal.

Por otro lado, se pudo observar que en dichos países, los conceptos establecidos en sus respectivas legislaciones, contienen los mismos elementos, es decir, el sujeto activo siempre es el Estado, o el ente administrativo designado para el efecto, el sujeto pasivo siempre es el que realiza el hecho generador, por lo tanto está obligado al pago de la obligación; y siempre se debe cumplir con un presupuesto preestablecido en la ley para darle nacimiento a la obligación tributaria.

En el caso de México, se da una situación diferente, ya que la ley de la materia, no da un concepto de obligación tributaria, sin embargo, en la Constitución del Estado, al igual que en la Constitución Política de la República de Guatemala, establece claramente que todos los ciudadanos deben contribuir con los gastos

públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Se puede observar claramente el principio de capacidad contributiva, el cual es uno de los principios fundamentales en materia tributaria.

A pesar de que México no establece un concepto de obligación tributaria en su legislación, sí se mencionan cada uno de sus elementos, establece claramente quienes son los obligados, es decir los sujetos pasivos, establece quien es el sujeto activo, establece el nacimiento de la obligación, así como su exigibilidad, procedimientos de recaudación, etc.

Por otro lado, el caso de Argentina es muy diferente, ya que a pesar que existe una ley general en materia tributaria, esta no es muy clara en cuanto a la obligación tributaria, debido a que cada provincia tiene su propia ley específica en la materia, y la cual es diferente para cada provincia, por lo que específicamente la ley general aplicable a todo el país, únicamente establece quienes son los obligados al cumplimiento de dicha obligación, sin embargo, los presupuestos para su nacimiento, su exigibilidad, y los procedimientos de recaudación, están regulados en las leyes de cada lugar.

En España, la situación también es muy diferente a como se regula en los países investigados de Centro América, ya que más allá de establecer una obligación tributaria, comienza con el nacimiento de una relación jurídico- tributaria y de allí el surgimiento de obligaciones tributarias materiales y obligaciones tributarias formales.

A pesar que la obligación tributaria siempre se divide en materiales y formales, España es el único país que lo regula de esa manera, separando las obligaciones principales de pago, y las obligaciones accesorias; estableciendo específicamente cuando nacen las primeras y cuando nacen las segundas.

A pesar de haber analizado diferentes países, la obligación tributaria siempre está presente para el mantenimiento de un Estado, ya que la necesidad de este de que los habitantes contribuyan con los gastos públicos es muy importante para el mismo desarrollo.

Algunos países establecen un concepto de dicha obligación, otros no, sin embargo en todas las legislaciones se establece el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, los procedimientos de recaudación, la exigibilidad, etc.

Conclusiones

Con la creación de la Constitución del Estado de Guatemala, en el año 1825, se instituyó por primera vez la obligación de la población Guatemalteca, de contribuir proporcionalmente con los gastos públicos, por lo tanto se puede determinar que allí nació la obligación tributaria en Guatemala.

El concepto de obligación tributaria, es un vínculo jurídico entre un sujeto pasivo y un sujeto activo, en donde el sujeto pasivo, por el hecho de la realización de un presupuesto establecido en la ley, se obliga a una prestación de dar, en caso de la obligación principal, o de hacer, no hacer o tolerar, en caso de obligaciones accesorias; siendo una obligación de carácter pública y por lo mismo su exigibilidad es coactiva.

La obligación tributaria se puede dividir en principal, la cual consiste en una prestación de dar, o en accesorias, las cuales pueden consistir en prestaciones de hacer, no hacer o tolerar.

Existen muchas similitudes entre una obligación tributaria y una obligación civil, sin embargo, se pueden diferenciar por su naturaleza, ya que la obligación tributaria es de carácter público y la obligación civil es de carácter privado; por sus sujetos, ya que en la obligación tributaria el sujeto activo siempre será el Estado o el ente designado para el efecto, y el sujeto pasivo, el que realiza el hecho generador, y en la obligación civil, ambos sujetos son particulares; y por su incumplimiento, ya que únicamente en materia tributaria existe la prisión por deuda por el delito de Defraudación tributaria.

La naturaleza jurídica de la obligación tributaria, es eminentemente pública ya que su regulación, aplicación, interpretación y exigibilidad se encuentran en normas de derecho público.

En todos los países objeto de investigación, existe una obligación de carácter público, y establecida en un cuerpo legal, llamada obligación tributaria con el objeto de contribuir con los gastos públicos del Estado.

Recomendaciones

Realizar una reforma legislativa al Código Tributario y sus Reformas, Decreto número 6-91, estableciendo la diferencia que existe entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, dándole un concepto legal a la primera, de forma que no se pueda crear confusión entre ambos términos.

Establecer dentro del Código Tributario y sus Reformas, Decreto número 6-91, las diferentes formas de denominación que tiene la obligación tributaria, ya que en los diferentes cuerpos normativos, tanto nacionales como de los demás países investigados, a pesar de denominarse de diferente forma, tienen el mismo significado, pudiendo crear confusión.

Realizar un trabajo de investigación, en donde se profundice sobre las diferentes denominaciones que recibe la obligación tributaria, enfocándose en los que pueden ser utilizados como sinónimos y los que tienen un significado diferente, con el objeto de unificar los criterios doctrinales en cuanto a las diferentes acepciones utilizadas, tanto nacional como internacionalmente.

Hacer un análisis sobre la razón por la cual no debería existir prisión por el delito de fraude tributario, así como no existe prisión por deuda en materia civil, creando una desigualdad, asimismo analizar porque en materia tributaria se hace una excepción del precepto constitucional que establece que no hay prisión por deuda.

Referencias Consultadas

Referencias Bibliográficas

1. Albaladejo, Manuel. *Compendio de Derecho Civil*. Barcelona. Librería Bosch, 1976. Tercera Edición.
2. Altamirano Catalán Marco y Felipe Muñoz Benavente, *Derecho Tributario parte general, determinación de la obligación tributaria*, Chile, Legal Publishing, 2006
3. Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la Obligación tributaria*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1964.
4. Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 2003, 17 edición.
5. Bejarano Sanchez, Manuel. *Obligaciones Civiles*. México. Harla, S.A. de C.V. 1984. Tercera Edición.
6. Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española*. España. Editorial Ariel. 1976. Segunda Edición.
7. Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Colombia. Ediciones Rosaristas. 1997. Segunda Edición.
8. Calvo Ortega, R. *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*. Madrid, España. Editorial Civitas. 2009. Décimo Tercera Edición.

9. Cárdenas Elizondo, Francisco, *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 1997, Segunda Edición
10. Carrasco Iriarte, Hugo. *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*. México. IURE Editores. 2004. Tercera edición.
11. Carrera Raya, Francisco José. *Manual de Derecho Financiero, Volumen II, Derecho Tributario*. Madrid, España. Editorial Tecnos. 1994.
12. Chicas Hernández Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*, Guatemala, Editorial Universidad de San Carlos, 1992
13. Consejo Editorial de Editora Educativa. *Nociones Generales de Legislación Fiscal y Aduanal de la República de Guatemala*. Guatemala. Editora Educativa.
14. Contreras Ortiz, Rubén Alberto. *Obligaciones y negocios jurídicos civiles*. Guatemala. Editorial Serviprensa S.A. 2007.
15. De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1968. Tercera Edición.
16. Escobar Fornos, Ivan. *Derecho de Obligaciones*. Nicaragua. Editorial Manolo Morales. 1987.
17. Fernández de Soto Blass, María Luisa. *Practikum del Derecho Tributario Español*. Madrid, España. Editorial Dykinson, S.L. 2005.
18. Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho Fiscal*. México. McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A de C.V. 1999.

19. Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos*. México, Editorial Porrúa, 1967, 9 edición
20. Gamboa Montejano Claudia y Miriam Gutiérrez Sánchez. *Derecho Financiero Mexicano*. México, Centro de Documentación, Información y Análisis, 2009
21. García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1996.
22. Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1997. Sexta edición.
23. Godoy, Norberto J. *Teoría General del Derecho Tributario, Aspectos Esenciales*. Buenos Aires, Argentina. Abeledo- Perrot.
24. Huanes Tovar, Juan de Dios. *Derecho Tributario I*. Perú. Editorial Uladech. 2006.
25. Jarach, Dino. *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Argentina. Editorial Abeledo Perrot. Tercera Edición.
26. Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. España. Editorial Thomson. 2004
27. Luqui, Juan Carlos. *La obligación tributaria*. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1989.

28. Mabarak Cercedo, Doricela. *Derecho Financiero Público*. México. McGraw-Hill Interamericana de México, S.A de C.V. 1996.
29. Margain Manautou, Emilio; *Introducción al estudio del derecho Tributario Mexicano*. México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1976, cuarta edición, capítulo XVIII.
30. Martín, José María, Guillermo F. Rodríguez. *Derecho Tributario General*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1995. Segunda edición.
31. Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho Tributario, Estudio sobre la Jurisprudencia tributaria*. España. Editorial Civitas, S.A. 1985.
32. Martínez López, Luis; *Derecho Fiscal Mexicano*, México D.F., Ediciones Contables y Administrativas, S.A, 1973, cuarta edición, Capítulo 11.
33. Matus Benavente, Manuel. *Finanzas Públicas, La teoría*. Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1952.
34. Mehl, Lucien, *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona, Editorial Bosch, 1964.
35. Menéndez Moreno, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. España. Lex Nova, S.A. 2009. Décima Edición.
36. Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina. 33ª Edición. 2006.

37. Pacci Cárdenas, Alberto Carlos, *Introducción Al Derecho Tributario*, Perú, Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann.
38. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Curso de Derecho Tributario II*. Madrid. Editorial de Derecho Financiero. 1976.
39. Porras y López, Armando. *Derecho Fiscal, Aspectos Jurídicos y Contables*. México. Manuel Porrúa, S.A. librería. 1977. Sexta edición.
40. Porras Rodríguez, Lydia Stella, *Hacienda Pública y Administración Pública*, Guatemala, 1987, 9 edición.
41. Pugliese, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. México. Editorial Porrúa, S.A. 1976. Segunda edición.
42. Querlat, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*. España. Editorial Thomson Aranzadi. 2008. Décimo Tercera Edición.
43. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho Fiscal*. México. Editorial Melo, S.A. 1986. segunda Edición.
44. Rodríguez Rodríguez, Joaquín. *Derecho Bancario*, México, Editorial Porrúa, 1977.
45. Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Editorial la Ley. 2002.
46. Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. España, Editorial Instituto de Estudios políticos. 1962.

47. Sol Juarez, Humberto. *Derecho Fiscal*. México. Editorial Red Tercer Milenio. 2012.
48. Valdés Costa, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1992.
49. Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina. Ediciones Depalma Buenos Aires. 1994. Quinta edición.
50. Zabala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda. 1988.

Referencias Normativas:

51. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus Reformas*. Decreto número 6-91. Guatemala 2012. Fecha de publicación 19 de febrero de 2004, Diario Oficial 62.
52. Consejo de Ministros. *Código Civil*. Decreto Ley número 106. Guatemala 2008. 1973.
53. Corte de Constitucionalidad. *Constitución Política de la República de Guatemala*. 2005.

Referencias electrónicas

54. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. *Código de normas y procedimientos tributarios*. Ley número 4755. Publicada en 1971. Artículo 11. Obtenido en:

<http://www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

55. Asamblea Legislativa República de El Salvador. *Código Tributario*. Decreto 230. Fecha de emisión 14 de diciembre de 2000. Fecha de publicación 22 de diciembre de 2000. Diario Oficial 241. Título II. Obtenido en: <http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/codigo-tributario> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

56. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, *Código Tributario de la República de Nicaragua*, Ley No. 562, La Gaceta No. 277 del 2005, Primera Edición, Enero del 2006. Managua, Nicaragua. Artículo 12. Obtenido en: <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/d0c69e2c91d9955906256a400077164a/ede7f16a7db78776062571a1004f84fd> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

57. Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT). *Modelo de Código Tributario*. Artículo 13. Obtenido en: www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf Fecha de búsqueda 3 de julio de 2013.

58. Congreso Constituyente. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Reformas*. Publicada en el diario oficial el 5 de febrero de 1917. Última Reforma del 11 de junio de 2013. Obtenida en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

59. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. *Código Fiscal de la Federación y sus reformas*. Publicado en el Diario Oficial de la Federación

el 31 de diciembre de 1981. Artículo 1. Obtenido en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

60. Cortes Generales. *Ley General Tributaria*. 58/2003. BOE núm. 303 de 18 de diciembre de 2003. Artículo 17. Obtenida en: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

61. Diccionario de la Real Academia Española. <http://www.rae.es/rae.html>

62. El congreso Nacional, *Código Tributario y sus reformas*, Decreto número 22-97, La Gaceta No.28,272 de 1997, Febrero del 2006, Tegucigalpa, Honduras. Artículo 13. Obtenido en: <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf> Fecha de búsqueda 8 de julio de 2013.

63. González Ortiz, Diego. *Otras Obligaciones Tributarias*. Universitat Jaume I. Castellón. http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/22719/C05_Derecho_Tributario%20Tema%203.pdf?sequence=1 Fecha de búsqueda 13 de julio de 2013.

64. Mozo García, Ma. Luchena. *La relación jurídico-tributaria. El Hecho imponible*. Universidad de Castilla-La Mancha. <http://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf> Fecha de búsqueda 13 de julio de 2013.

65. Organización de Estados Americanos y Banco Interamericano de Desarrollo. *Modelo de Código Tributario para América Latina*. 1966. Artículo 18. Obtenido en:

http://books.google.com.gt/books?id=sSXA7wP7YPYC&pg=PA56&lpq=PA56&dq=modelo+codigo+OEA+y+BID&source=bl&ots=B4pwmQ_IMr&sig=DGz-zTnmlfct72mCBAPEFRCFjQw&hl=es-419&sa=X&ei=-x3mUfXbLobCqQGXYyYHQCg&ved=0CCwQ6AEwAA#v=onepage&q=modelo%20codigo%20OEA%20y%20BID&f=false Fecha de búsqueda 13 de julio de 2013.

66. Presidente de la Nación Argentina. *Ley de procedimientos fiscales*. Decreto 821/98. Texto ordenado en 1978. Buenos Aires 13 de julio de 1998. Obtenida en: <http://www.url.edu.gt/PortalEstudiantes/Pages/pCursoServicios.aspx> Fecha de Búsqueda: 8 de julio de 2013.

67. Representantes del Pueblo congregados en Asamblea. *Constitución Política del Estado de Guatemala*. Fecha de emisión 11 de octubre de 1825. Obtenida en: <http://www.minex.gob.gt/ADMINPORTAL/Data/DOC/20100930181609263Consti1825.PrimeraConstiRepublica.pdf> Fecha de búsqueda: 8 de junio de 2013.

68. Sentencia C-485/03, Corte Constitucional de Colombia. Colombia. 2003 <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/C-485-03.htm>

Anexos

Normativa tributaria legal vigente

País	Normativa	Decreto o Ley
Guatemala	Código Tributario	Decreto 6-91
El Salvador	Código Tributario	Decreto 230
Honduras	Código Tributario	Decreto 22-97
Nicaragua	Código Tributario	Ley 56205
Costa Rica	Código Tributario	Ley 4755-1971
México	Código Fiscal de la Federación	Decreto 145-1981
Argentina	Procedimientos Fiscales	Decreto 821-1998
España	Ley General Tributaria.	Decreto 57-2008

Legislación Tributaria Temporal en Guatemala

Indicadores	Año 1880	Año 1991
Decreto	Decreto 261	Decreto 6-91 (vigente)
Concepto	No establecía una definición de obligación tributaria.	Sí establece una definición legal de obligación tributaria.
Naturaleza jurídica	Carácter público	Carácter público