



SUJETOS TRIBUTARIOS

Revisado por: Dra. ESTER MACHANCOSES GARCÍA (ESPAÑA)

MSc. Bayron Ines de León de León

EXPERTO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA Y DEFENSA FISCAL

**TEMA: RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE ASESORES POR
REPRESENTACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

Quetzaltenango, Guatemala 22-10-2012.

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE ASESORES POR REPRESENTACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo tiene como finalidad, realizar un análisis jurídico sobre la responsabilidad tributaria que pueden llegar a tener los asesores que actúen en representación de los sujetos pasivos; el código tributario guatemalteco, trata de forma específica los obligados tributarios, entre los cuales delimita tal obligación a los contribuyentes y responsables, dicha obligación es una relación jurídico tributaria entre los obligados y la Administración Tributaria, por lo que se hace necesario establecer si en determinado marco jurídico de los llamados contribuyentes y responsables, figuran los asesores como cualquiera de éstos, y determinar a que obligaciones pueden estar sometidos, por lo que de aquí en adelante se procurara desarrollar el tema, tomando bases eminentemente jurídicas, y llegar con ellos a conclusiones de la misma índole.

OBJETIVOS:

1. Análisis de los sujetos tributarios en el Derecho Guatemalteco.
2. Establecer responsabilidades de los asesores tributarios.
3. Concluir sobre si existe responsabilidad tributaria de asesores por representación en el derecho tributario guatemalteco.

MARCO TEÓRICO CONCEPTUAL:

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE ASESORES POR REPRESENTACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Las reglas de conducta de todo procedimiento administrativo, vienen de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en su texto reúne un conjunto de principios tributarios que orientan y limitan el que hacer tributario del Estado. La posibilidad de sistematizar el estudio de los principios constitucionales

encara la dificultad de que algunos principios se refieren expresamente a los tributos y otros, constituyen principios generales de aplicación en materia tributaria. En el presente estudio se aplicará la teoría jurídica tributaria distinta a la teoría civilista que generalmente domina la interpretación jurídica en nuestro medio.

Principio de Legalidad:

Dicho principio se fundamenta básicamente en dos disposiciones constitucionales, el artículo 171 que trata sobre **Otras atribuciones del Congreso**. Y el artículo 239 que trata sobre el **Principio de Legalidad**. En el artículo 239 se desprende de su texto "*... que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, determinar las bases de recaudación de los tributos, y entre dichas bases pone especial atención en la siguiente:*"

c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.

Como podemos notar, la Constitución obliga a incluir en la ley tributaria "EL SUJETO PASIVO y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA", no obstante que en la relación tributaria también existe "el sujeto activo", el cual no ofrece mayor problema, toda vez que es el Estado mismo; ahora bien, ¿quién es el sujeto pasivo?, podríamos decir que es la persona individual o jurídica que según la ley, debe satisfacer una prestación en favor del Estado.

La definición jurídica que tenemos de Sujeto Pasivo, la encontramos en el artículo **18 de nuestro Código Tributario, el cual de forma tautológica dice: Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y lo define como: Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.**

No existen rasgos comunes entre contribuyentes y responsables, mas que quedar obligados al cumplimiento de deberes tributarios, pero de contenido y naturaleza muy distintos, y que incluso pueden referirse a tributos propios o de terceros.

Un somero análisis del precepto transcrito permite obtener ya diversas conclusiones. En primer lugar, la nota definitoria de la categoría sujeto pasivo para el Código Tributario Guatemalteco, es la de quedar por ley obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, el problema que nos presenta nuestro código es que no nos define el tipo de prestaciones tributarias (principales, secundarias o ambas), desde mi particular punto de vista, considero que se refiere a ambas. En segundo lugar, la definición de sujeto pasivo, crea una vinculación frente al fisco independiente de la causa o motivo de dicha vinculación; más concretamente, con independencia de si ésta se debe o no a la realización del hecho imponible, con lo que es irrelevante ser su realizador para integrar la definición de sujeto pasivo.

Ahora bien, el código tributario reduce a dos categorías subjetivas la posición pasiva del obligado al cumplimiento de obligaciones tributarias: CONTRIBUYENTE y RESPONSABLE; el caso de los contribuyentes como categoría específica se encuentra regulado en la sección segunda del Capítulo II de nuestro código tributario, artículos del 21 al 24 y el caso de responsables se encuentra regulado en la sección tercera del Capítulo II de nuestro código tributario, artículos del 25 al 30 "A". Es decir, se limitan taxativamente las modalidades de sujeto pasivo, que sólo serán las dos citadas; de manera que, aunque otras personas puedan intervenir en el desarrollo y aplicación del tributo, sino encajan dentro de éstas dos categorías, no están obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias.

El propio precepto exige que la posición de sujeto pasivo sea "según la ley", reafirmando así que mientras otros obligados tributarios puedan designarse por norma reglamentaria, sólo le ley podrá determinar los sujetos pasivos del tributo.

Para llegar a conclusiones jurídicas, sobre si existe **responsabilidad tributaria** de *ASESORES POR REPRESENTACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO*, es necesario analizar si éstos encuadran en cualquiera de las figuras de contribuyentes o responsables, para definirlos como sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Primeramente procuraremos definir a un asesor tributario, para saber que funciones puede tener; para lo cual me permito describir lo que para el efecto define el Diccionario de la Real Academia Española, que de aquí en adelante lo definiremos como: DRAE; con relación al término ASESOR: **1. adj.** Que asesora. **2. adj.** Dicho de un letrado: Que, por razón de oficio, debe aconsejar o ilustrar con su dictamen a un juez lego. Y tributario: **1. adj.** Pertenciente o relativo al tributo.-

Lo que quiere decir que el DRAE, me define al ASESOR TRIBUTARIO como **un letrado que por razón de su oficio, aconseja o ilustra en lo relativo al tributo.**

La anterior definición limita la función de un asesor tributario, al consejo y/o dictamen, pero no desarrolla o establece vínculos de responsabilidad, con el obligado por ese consejo y/o dictamen.

Otras definiciones de asesor tributario nos dicen:

1. Profesional que asesora y aconseja en temas tributarios y que le ayuda a cumplimentar las autoliquidaciones y declaraciones para que pueda presentarlas ante la Administración Tributaria.¹
2. **El Asesor de Impuestos o asesor tributario** es el profesional que gestiona el cumplimiento de las obligaciones tributarias ante la administración pública ya sea para personas físicas o empresas, para ello es previamente necesario la elaboración de las cuentas de la empresa y en el caso de personas físicas los ingresos y gastos deducibles en la declaración. Una vez elaboradas las cuentas de la empresa o las de la persona física, el asesor deberá buscar el mayor ahorro fiscal y avisar de las posibles decisiones a tomar para conseguir el máximo ahorro como por ejemplo un plan de pensiones o una cuenta vivienda, asesorándole según sus circunstancias personales de la empresa o el particular y adaptándolas a la última normativa vigente.²

¹ <http://www.definicionlegal.com/definicionde/Asesorfiscal.htm>

² http://es.wikipedia.org/wiki/Asesor_de_impuestos

Las definiciones transcritas, nos refieren a un profesional que se limita a aconsejar en temas tributarios, así también el código tributario de forma limitada trata sobre los asesores, específicamente el artículo **126 que regula lo referido al acceso a las actuaciones; que en su parte conducente dice:** En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código; los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

El término que se rescata del artículo anterior, es: **También**, el cual hace referencia a la facultad de que gozan los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, como podemos notar existe una clara separación entre los asesores y los contribuyentes o responsables, ya que asesor puede ser cualquier profesional que reúna la característica de ser universitario, y que tenga la calidad suficiente y competente para aconsejar o ilustrar a los referidos contribuyentes y/o responsables.

Para concluir sobre responsabilidad tributaria de asesores por representación, es necesario establecer si éstos encuadran en los presupuestos de contribuyentes y responsables que el código tributario considera como responsables tributarios, por lo que de aquí en adelante desarrollaré lo que para el efecto el código tributario regula como contribuyentes y responsables.

CONTRIBUYENTES:

El contribuyente se define en el artículo 21 del código tributario como: **Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.**

Varias consecuencias se añaden, a tenor de este precepto. La primera, que el código tributario, reserva el término contribuyente a quien resulta obligado ante la Administración Tributaria, **por haber realizado el hecho generador**, quedando vinculado, por ello, al pago de la obligación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma. **Es, por tanto, el titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible.**

Una segunda conclusión, consiste en que, por mandato del referido artículo, el contribuyente y el sujeto pasivo **será siempre el responsable**, no abarcando esta categoría al contribuyente de **facto ó de hecho**. Es decir, que la posición de contribuyente es resultado exclusivo de la ley, de manera que sólo quien ésta designe como tal tendrá esa condición.

Ahora bien, los artículos 22, 23 y 24 tipifican a otros tipos de contribuyentes, que no necesariamente son los realizadores del hecho imponible, por lo que es necesario desarrollar mínimamente los referidos artículos para establecer si en ellos puede encajar el asesor por representación como responsable de obligaciones tributarias.

El artículo 22 trata sobre ciertas situaciones especiales, en las cuales ocurre el hecho generador y que la obligación recae en responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, entre las cuales encontramos:

SITUACIONES		RESPONSABLES
1	Fideicomisos	El fiduciario.
2	Contrato de participación	El gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
3	Copropiedad	Los copropietarios.

4	Sociedades de hecho	Los socios.
5	Sociedades irregulares.	Los socios.
6.	Sucesiones indivisas.	El albacea, administrador o herederos.

De las situaciones y responsables que se describen en el citado artículo, no se encuentra al asesor, por lo que no encuadra en una situación especial, para ser considerado como responsable del cumplimiento de obligaciones tributarias.

El artículo 23 trata sobre ciertas obligaciones de los sujetos pasivos, que como se plasmó con anterioridad, son los contribuyentes y responsables; y literalmente dice: Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.

Del análisis que llevamos hasta el momento, dentro del grupo de contribuyentes y responsables discutidos no hemos encontrado al asesor, por lo que podríamos decir que en ningún momento le nacería la obligación de pago de tributos, ni la obligación de deberes formales que describe el citado artículo 23.

El artículo 24 trata sobre la transmisión por sucesión, y literalmente dice: 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 y de lo dispuesto en los artículos 25 y 26 de este código.

Al realizar una interpretación jurídica taxativa, del artículo precedente, los únicos responsables por contribuyentes fallecidos, serán los administradores o albaceas de la mortal, herederos o legatarios; por lo que el legislador delimita tal responsabilidad a ciertos entes entre los cuales no figura el asesor, por lo que ante la muerte de un contribuyente del cual un profesional es asesor, no se subsume en el postulado jurídico posible responsabilidad de obligaciones tributarias.

Lo que quiere decir el legislador es que El Sujeto Pasivo es el Deudor principal de la Obligación tributaria, pero no todo deudor de la Obligación tributaria es el Sujeto Pasivo, por lo que considera a los sucesores y responsables.

Del análisis a la sección segunda del capítulo II del código tributario, que trata sobre contribuyentes, concluimos que el asesor no encuadra en ninguno de los presupuestos tipificados en los artículos del 21 al 24, para considerarlo como responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias de un contribuyente, por lo que su responsabilidad se concreta única y exclusivamente al consejo y/o dictamen, pero no desarrolla o establece vínculos de responsabilidad, con el obligado por ese consejo y/o dictamen.

RESPONSABLES:

Los responsables de la obligación tributaria, los encontramos definidos en los artículos del 25 al 30 "A", del código tributario, por lo que se hace necesario un estudio rápido de dichos artículos para establecer si dentro de ellos se presupuesta al asesor tributario como uno de ellos, para lo cual empezamos definiendo a Responsable.

Concepto Dogmático Responsable:

Tercero que resulta por Ley obligado al pago de una deuda ajena, sin que el deudor principal desaparezca de la posición pasiva frente al fisco.³

³ Material de apoyo curso: SUJETOS TRIBUTARIOS, Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil; Dra. Ester Machancoses García.

El pago de la deuda ajena por el Responsable, libera al deudor principal frente al fisco, sin perjuicio del derecho de repetición del Responsable frente al deudor principal.⁴

El código tributario en su artículo 25 define al responsable como: **Obligado por deuda ajena.** Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

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

El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

Según dicho precepto, cuatro notas básica definen el concepto. La primera, que el responsable queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación principal. Se da así respecto a esta posición subjetiva el rasgo definidor del sujeto pasivo, que pareciera el legislador se refiere a un sustituto de la obligación tributaria principal; ahora la pregunta es: ¿existen supuestos de regulación del "sustituto" en el régimen tributario guatemalteco?; la respuesta a primera vista pareciera ser no, y de hecho si existiera la figura del sustituto codificada, facilitaría el conocimiento de los derechos y obligaciones de los sujetos tributarios.

Pero al adentrarnos en normas tributarias especiales como el IVA el ISR y otras, encontramos que existen supuestos claros de sustitución, como por ejemplo: Las retenciones, en las cuales la obligación recae sobre el ente que debió realizar la retención, aun no siendo éste el sujeto pasivo de la obligación ni el realizador del hecho imponible, por lo que literalmente el agente de retención se convierte en el sustituto de la obligación del contribuyente principal; por lo que no esta regulado

⁴ Ídem.

expresamente el sustituto en nuestro código tributario, pero podríamos concluir en que tal figura existe por mera interpretación del citado artículo 25, al definir al responsable como el obligado por deuda ajena y que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

En segundo lugar, el precepto establece que el responsable se coloca en lugar del contribuyente, y éste es el aspecto más decisivo de su régimen jurídico e incluso el que sirve para dar nombre a la categoría. Efectivamente, el responsable desplaza al contribuyente de la obligación tributaria, ocupando su lugar y quedando como único sujeto vinculado ante la Administración Tributaria.

En tercer lugar, en fin, también la posición de responsable ha de ser de necesaria previsión legal, como sujeto pasivo que es. Explícitamente señala el precepto que el responsable lo será "*por disposición expresa de la ley*", sin que la Administración ni los particulares puedan intervenir para alterar las posiciones subjetivas prefiguradas por la ley del tributo.

En cuanto hipótesis legal, pues, el mecanismo de la responsabilidad se producirá como efecto de los hechos a los que la ley asocia esta consecuencia, cabiendo hablar, en rigor, de un *presupuesto de hecho de la responsabilidad* distinto del hecho imponible del tributo, que aunque suele guardar relación con él es perfectamente diferenciable. La estructura jurídica del tributo en tales casos se desdobra, previendo un hecho imponible del que surge la obligación principal para su realizador, que es el contribuyente, y un segundo hecho, el presupuesto de la responsabilidad, en cuya virtud se desplaza dicha obligación hacia el responsable, quedando relevado el contribuyente de la posición pasiva de la obligación tributaria, que se desarrollará solamente entre la Administración y el responsable.

Una cuarta nota añade el último párrafo del artículo 25 a la configuración del responsable, al admitir que éste podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa. Esta posibilidad de repercusión no parece, sin embargo, configurarse como obligatoria, cuando es en

realidad el contribuyente quien realiza el hecho demostrativo de capacidad económica y debería, por ende, soportar el tributo. Por eso, parece más acertado entender que con el verbo "*tendrá*", la ley no está meramente admitiendo la posibilidad de que el responsable recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que está habilitándolo para poder exigírselo, salvo otra ley en sentido contrario.

Del análisis del artículo precedente, encontramos la figura real de responsable, la cual se encuentra en forma indeterminada, por lo que no podríamos encajar a nadie sin la mención expresa de la ley, por lo que el artículo 26 trata sobre responsables por representación, el 27 de responsables solidarios de quienes adquieren bienes y derechos, el 28 los agentes de retención y percepción, el 29 la responsabilidad de los descritos en el artículo 28 y el 30 "A" los responsables por información respecto de terceros. Ahora la pregunta es: ¿entre los enumerados con anterioridad, existe el presupuesto de responsabilidad tributaria del asesor?, para satisfacer la pregunta es necesario desarrollar brevemente los citados artículos para encuadrar los presupuestos que el legislador contempla como verdaderos responsables de la obligación tributaria.

El artículo 26 del código tributario, trata sobre los responsables por representación y la norma literalmente dice: Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

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

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

Si bien se observa, con tal precepto el código tributario no está imponiendo ningún mandato. Se trata, en realidad, de reconocer con carácter general una posibilidad que podrá ser utilizada por las leyes reguladoras de los distintos tributos, siendo de éstas de donde debe obtenerse el grado de efectividad en el ordenamiento tributario de esta previsión genérica.

El precepto no plantea tampoco dudas en cuanto a su sentido, pero sí en cambio desde la perspectiva más amplia de la subjetividad tributaria, o, si se prefiere, de la capacidad jurídica tributaria, en cuanto aptitud para ser sujeto de los derechos y las obligaciones que integran el tributo.

Como podemos notar, en el cuerpo del citado artículo, figuran los responsables tributarios específicos, y entre ellos no encuadra el presupuesto del asesor tributario, por lo que dentro de los responsables por representación, podemos concluir que el asesor tributario no se subsume en los presupuestos que el código establece, por lo que al actuar el asesor como representante del obligado tributario, en cuanto a su actuar como mero asesor, no se le puede tipificar la obligación del cumplimiento de las prestaciones tributarias.

En el caso de los responsables por representación legal de las personas jurídicas, podemos considerar a éstos como meros representantes (no responsables): *toda vez que responde con el patrimonio del deudor al que representa*, sin que en estos casos se pueda hablar de un supuesto de responsabilidad sino de mera representación. El representante que incurre en un presupuesto de hecho de responsabilidad, derivado de su actuación con dolo, y que la ley le obliga al pago de las obligaciones del deudor al que representa con su propio patrimonio. Este sí es un supuesto de verdadera *“responsabilidad por representación”*.

El artículo 27 que trata sobre los responsables solidarios de quienes adquieren bienes y derechos, el legislador tipifica lo siguiente: Son solidariamente

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

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

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

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

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

Lo interesante del citado artículo, es que el régimen de solidaridad al que hace referencia no menciona el hecho imponible, sino, genéricamente, "*el presupuesto de una obligación*".

Ello significa que cada uno de los obligados que desarrolla el código tributario, entre los cuales no se encuentran los asesores, deben cumplir totalmente la obligación tributaria de que se trate, de manera que la Administración Tributaria, puede dirigirse indistintamente contra cualquier de los enumerados, reclamándoles si es obligación material todo su importe, en sintonía con lo previsto en el ámbito civil.

Conectado con lo anterior, es que abarcando el tributo diversas prestaciones materiales y formales, la solidaridad no sólo alcanzará a la obligación directamente derivada del presupuesto de hecho que la genere, sino, en principio, también al resto de prestaciones inherentes y accesorias de aquélla.

Como punto concluyente del citado artículo, es que no se enumera en ningún presupuesto al asesor como posible responsable de la obligación tributaria, por lo que la solidaridad no se extiende a tal figura y por lo tanto, no nace a la vida jurídica tal obligación, toda vez que la ley no lo expresa fehacientemente como obligado.

Los artículos 28 y 29, tratan sobre la responsabilidad de agentes de retención o de percepción, que en todo caso se refieren a mecanismos de retención y de supuestos de traslación de cuotas, en donde el agente es responsable primeramente ante el contribuyente verdadero sujeto pasivo de la obligación, y posteriormente ante la Administración por las retenciones o percepciones efectuadas. Lo anterior no denota ningún tipo de responsabilidad del asesor por representación, toda vez que la actividad de consejo y/o dictamen no encuadra en los presupuestos de agentes de retención ni de percepción, por lo que no existe tal responsabilidad tributaria.

El artículo 30"A", que trata sobre la información respecto de terceros, no tiene ningún supuesto de responsabilidad, por lo que se considera un error de parte del legislador el haber consignado tal deber formal, como parte del capítulo de responsables de la obligación tributaria, ya que los contribuyentes objeto de atender tales peticiones administrativas, no se subsumen ni como contribuyente realizadores del hecho imponible ni como responsables de éstos, por lo que tal

figura es eminentemente administrativa y que no debe acarrear ningún tipo de obligación tributaria derivado de actividades generadoras de terceros.

En conclusión podríamos decir entonces, que los asesores de contribuyentes no tienen responsabilidad tributaria alguna, toda vez que en todos los supuestos que el código contempla, en ninguna de ella encuadra los asesores como tales.

Ahora bien, nacen las siguientes preguntas: ¿tienen algún tipo de responsabilidad los asesores por representación?, si la respuesta fuera positiva ¿qué tipo de responsabilidad tienen los asesores por representación?.

Jurídicamente el artículo 68 del código tributario define Responsabilidad como: Los sujetos tributarios o sus representantes que deban presentar declaración, lo harán de conformidad con las normas de este código y serán responsables, de conformidad con la ley.

El término representantes a que hace mención es demasiado indeterminado, por lo que podríamos interpretar que el legislador se refiere a los representantes enumerados en el artículo 26 del código tributario, de los cuales se trató en el apartado anterior.

En sí el artículo **82 del Código Tributario, trata sobre la responsabilidad de los profesionales o técnicos; y en su esencia dice:** Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

Como podemos notar el tipo de responsabilidad que el código tributario reconoce para los profesionales o técnicos, es la emisión de los dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, de conformidad con las normas y principios legales, pero en ningún momento tipifica una responsabilidad al cumplimiento tributario, por lo que no podemos concluir en tal obligación.

Ahora bien, la SECCIÓN SEXTA del código tributario, trata sobre las INFRACCIONES COMETIDAS POR PROFESIONALES O TÉCNICOS y en el artículo 95 **se tipifica la Responsabilidad de éstos y literalmente dice:** Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, **son responsables**, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de éste Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.

Descifrando lo que para el efecto establece el artículo precedente, el código tributario, trata a los (asesores) profesionales o técnicos como responsables ante los sujetos pasivos, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones, ahora la pregunta es: ¿a qué tipo de responsabilidad hace referencia el código?; responsabilidad tributaria y/o responsabilidad civil y penal por sus actos.

El segundo párrafo del citado artículo da a conocer que en consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal, por lo que podemos destacar lo siguiente:

En primer lugar dicha responsabilidad acarrea consigo una infracción, la cual debe tener un castigo formal, pero no en sí el nacimiento de una obligación con el tributo, y en segundo lugar, dicha responsabilidad debe someterse al ramo penal, lo que quiere decir que la responsabilidad a que hace referencia el código tributario es penal, mas no tributaria.

El artículo 70 del código tributario, trata sobre la Competencia y literalmente dice: Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

Por lo que la responsabilidad del asesor, recae en una responsabilidad de tipo penal, siempre y cuando se cumpla el supuesto de dolo que regula el código tributario, entre los cuales podemos mencionar según el artículo 358 "B" del código penal:

Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

- 6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

Aunque debemos tener claro, que dicha responsabilidad recae en el sujeto pasivo, mas no en el profesional, salvo que se determine dolo en su actuar.

Por lo descrito con anterioridad, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

CONCLUSIONES:

- Las reglas de conducta de todo procedimiento administrativo, vienen de la Constitución Política de la República de Guatemala.
- La Constitución obliga a incluir en la ley tributaria "EL SUJETO PASIVO y LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA", no obstante que en la relación tributaria también existe "el sujeto activo", el cual no ofrece mayor problema, toda vez que es el Estado mismo.

- Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, **sea en calidad de contribuyentes o de responsable.**
- La nota definitoria de la categoría sujeto pasivo para el Código Tributario Guatemalteco, es la de quedar por ley obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- Es irrelevante ser realizador del hecho imponible para integrar la definición de sujeto pasivo.
- ASESOR TRIBUTARIO extrayendo las definiciones del diccionario de la Real Academia Española, se define como **un letrado que por razón de su oficio, aconseja o ilustra en lo relativo al tributo.**
- El código tributario, reserva el término contribuyente a quien resulta obligado ante la Administración Tributaria, **por haber realizado el hecho generador**, quedando vinculado, por ello, al pago de la obligación tributaria principal y al cumplimiento de las prestaciones formales inherentes a la misma. **Es, por tanto, el titular de la capacidad económica manifestada por el hecho imponible.**
- Los únicos responsables por contribuyentes fallecidos, serán los administradores o albaceas de la mortual, herederos o legatarios; por lo que el legislador delimita tal responsabilidad a ciertos entes entre los cuales no figura el asesor, por lo que ante la muerte de un contribuyente del cual un profesional es asesor, no se subsume en el postulado jurídico posible responsabilidad de obligaciones tributarias.
- Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.
- El responsable queda vinculado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación principal. Se da así respecto a esta posición subjetiva el rasgo definidor del sujeto pasivo, que pareciera el legislador se refiere a un sustituto de la obligación tributaria principal; ahora la pregunta es: ¿existen supuestos de regulación del "sustituto" en el

régimen tributario guatemalteco?; la respuesta a primera vista pareciera ser no, y de hecho si existiera la figura del sustituto codificada, facilitaría el conocimiento de los derechos y obligaciones de los sujetos tributarios.

- Al adentrarnos en normas tributarias especiales como el IVA el ISR y otras, encontramos que existen supuestos claros de sustitución, como por ejemplo: Las retenciones, en las cuales la obligación recae sobre el ente que debió realizar la retención, aun no siendo éste el sujeto pasivo de la obligación, ni el realizador del hecho imponible, por lo que literalmente el agente de retención se convierte en el sustituto de la obligación del contribuyente principal; por lo que no esta regulado expresamente el sustituto en nuestro código tributario, pero podríamos concluir en que tal figura existe por mera interpretación del citado artículo 25, al definir al responsable como el obligado por deuda ajena y que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.
- Es acertado entender que con el verbo "*tendrá*", a que se hace referencia en el último párrafo del artículo 5 del código tributario, la ley no está meramente admitiendo la posibilidad de que el responsable recupere del contribuyente el tributo satisfecho, sino que está habilitándolo para poder exigírselo, salvo otra ley en sentido contrario.
- Derivado del estudio pormenorizado que se realizó a los artículos del 25 al 30 "A" el código tributario, en donde figuran los responsables tributarios específicos, no encuadra el presupuesto del asesor tributario, por lo que dentro de los responsables por representación, podemos concluir que el asesor tributario no se subsume en los presupuestos que el código establece, por lo que al actuar el asesor como representante del obligado tributario, en cuanto a su actuar como mero asesor, no se le puede tipificar la obligación del cumplimiento de las prestaciones tributarias.
- El tipo de responsabilidad que el código tributario reconoce para los profesionales o técnicos, es la emisión de los dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, de conformidad con las normas y principios

legales, pero en ningún momento tipifica una responsabilidad al cumplimiento tributario, por lo que no podemos concluir en tal obligación.

- La responsabilidad del asesor, puede en determinado momento recaer en una responsabilidad de tipo penal, siempre y cuando se cumpla el supuesto de dolo que regula el código tributario.

Bibliografía:

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Doctrina y Jurisprudencia constitucional guatemalteca.
3. Código Tributario Guatemalteco y sus reformas, Decreto número 6-91, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
4. Código Penal Guatemalteco y sus reformas, Decreto número 17-73, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.
5. Leyes tributarias específicas del ordenamiento guatemalteco.
6. Diccionario de la Lengua Española Real Academia Española, vigésima segunda edición.
7. Los Sujetos Tributarios: Tema tratado por Dra. Ester Machancoses García (España); en el Doctorado en Derecho Tributario y Derecho Mercantil; Cohorte 2012-2014; Quetzaltenango-Guatemala.
8. <http://www.definicionlegal.com/definicionde/Asesorfiscal.htm>
9. http://es.wikipedia.org/wiki/Asesor_de_impuestos

REFERENCIA:

Consultas diversas más no específicas en el internet.