

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, a lion on the right, and a figure on the left. The shield is supported by two columns. The text "UNIVERSITAS CAROLINA GUATEMALENSIS" is written around the perimeter of the seal.

**LA ARBITRARIEDAD EN LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN DEL AVISO A LA SAT
POR MODIFICACIONES DEL DOMICILIO FISCAL Y DEL NOMBRAMIENTO O
CAMBIO DEL CONTADOR**

PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÁN

GUATEMALA, NOVIEMBRE 2012

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA ARBITRARIEDAD EN LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN DEL AVISO A LA SAT
POR MODIFICACIONES DEL DOMICILIO FISCAL Y DEL NOMBRAMIENTO O
CAMBIO DEL CONTADOR**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÁN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre 2012

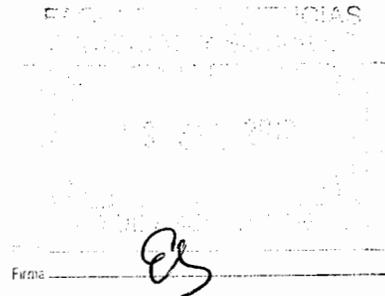
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL II:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez
VOCAL V:	Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIA:	Licda. Rosario Gil Pérez

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y del Examen General Público).

Guatemala, 9 de marzo de 2012.

Licenciado:
Luis Efraín Guzmán Morales
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



Firma 

Respetable Licenciado Guzmán.

De conformidad con el nombramiento emitido con fecha trece de septiembre del año dos mil once, en el cual se me faculta para realizar las modificaciones de forma y de fondo en el trabajo de investigación como Asesor de Tesis de la Bachiller **PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÁN**, me dirijo a usted haciendo referencia a la misma con el objeto de informar mi labor y oportunamente emitir dictamen correspondiente, en relación a los extremos indicados en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, se establece lo siguiente:

- I) El trabajo de tesis se denomina: **ARBITRARIEDAD EN LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN DEL AVISO A LA SAT POR MODIFICACIONES DEL DOMICILIO FISCAL Y DEL NOMBRAMIENTO O CAMBIO DEL CONTADOR.**
- II) Al realizar la revisión sugerí correcciones que en su momento consideré necesarias para mejorar la comprensión del tema desarrollado, las cuales en su momento se corrigieron, constando la presente tesis en cinco capítulos realizados en un orden lógico, siendo un aporte invaluable.
- III) En relación a los extremos indicados en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público se establece lo siguiente:
 - a) **Contenido científico y técnico de la tesis:** La sustentante abarcó tópicos de importancia en materia tributaria y administrativa, enfocado desde un punto de

LIC. EDWIN ARTURO PACHECO BARCO

Abogado y Notario – Col 9758

14 C. "A" 10-58, z. 1, 2do Nivel Cd. de Guatemala

Teléfono. 2232-9278 Cel: 5206-5912



vista jurídico, administrativo y tributario, por ser un tema importante que se enfoca a la necesidad eliminar la arbitrariedad en las sanciones por parte de la SAT, por el incumplimiento de dar el aviso de cambio de contador y otras omisiones, haciéndole cobrar de manera inaplicable una sanción, que es inoperante.

- b) **La metodología y técnicas de la investigación:** Para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en esta, la sustentante para poder obtener el mayor número de datos. La observación científica obteniendo con ella, un objetivo claro, definido y preciso. La encuesta la cual registra los datos más importantes objeto de la investigación. La bibliográfica y documental para recopilar y seleccionar adecuadamente el material de estudio, ya que a través de las cuales se estudio el fenómeno investigado y culmino con la comprobación de la hipótesis planteada estableciendo los objetivos generales y específicos con el objeto de establecer doctrinariamente y jurídicamente como resolver ese problema en la práctica;
- c) **La redacción:** la estructura formal de la tesis está compuesta de cinco capítulos se realizó en una secuencia ideal empezando con temas que llevan al lector poco a poco al desarrollo del tema central para el buen entendimiento del mismo que ha cumplido con todos los procedimientos del método científico;
- d) **Conclusiones y recomendaciones:** Las mismas obedecen a una realidad social, administrativa y jurídica. Conclusión importante a la cual arribó la sustentante es la necesidad que existan formularios, para establecer el monto, de cada contribuyente de forma individualizada, sin establecer como cuota fija la cantidad de un mil quetzales.

Conclusiones y recomendaciones que comparto con la investigadora puesto que las mismas se encuentra estructuradas al contenido del plan de investigación y están debidamente fundamentadas. A demás se comprobó que la bibliografía fuera la correcta, en los métodos y técnicas fueron aplicadas adecuadamente, en virtud que con ellos, se obtuvo la información necesaria y objetiva para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo.

LIC. EDWIN ARTURO PACHECO BARCO

Abogado y Notario – Col 9758

14 C. "A" 10-58, z. 1, 2do Nivel Cd. de Guatemala

Teléfono. 2232-9278 Cels: 5206-5912



IV) En conclusión y atendiendo a lo indicado en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted, que **APRUEBO**, la investigación realizada, por lo que con respecto al trabajo realizado por la sustentante, Bachiller **PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHAN**, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que considero el tema un importante aporte.

Sin otro particular, me suscribo de usted, con muestras de mi consideración y estima.

Lic. Edwin Arturo Pacheco Barco
Col 9758

Licenciado
Edwin Arturo Pacheco Barco
Abogado y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



**UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, 2 de julio de 2012.

Atentamente, pase al LICENCIADO JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante: PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÁN, intitulado "LA ARBITRARIEDAD EN LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN DEL AVISO A LA SAT POR MODIFICACIONES DEL DOMICILIO FISCAL Y DEL NOMBRAMIENTO O CAMBIO DEL CONTADOR".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes".

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
BAMO/iyc



LIC. JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS
Abogado y Notario. Col 4713
Pos grado en Derecho Constitucional Comparado
5ª. Ave.14-62 zona 1, Oficina 307. Comercial Esmol
Teléfono. 54066223



b) La metodología y técnicas de la investigación: Para el efecto se tiene como base el método analítico: con el objeto de analizar en forma separada cada una de la bibliografía propuesta al tema y que puedan contribuir al desarrollo de la misma; el método sintético: en el momento de la unificación de todos los medios informáticos para realizar la síntesis del trabajo final; el método deductivo: Con el que obtuvo los datos que comprobaron la hipótesis ; y el inductivo: al aplicar leyes, permitiéndole determinar como se ha generado el problema de la investigación. De las técnicas de investigación se encuentran en el trabajo las siguientes: la observación como elemento de toda investigación científica apoyándose en esta, la sustentante para poder obtener la mayor cantidad de información. La observación científica obteniendo con ella importantes aportes al objeto de la investigación. La bibliográfica para recopilar y documentar al seleccionar adecuadamente el material adecuado para el área del estudio determinado, ya que a través de las cuales se recabó la información de investigación y finalizó con la comprobación de la hipótesis planteada estableciendo los objetivos generales y específicos con el objeto de establecer doctrinariamente y jurídicamente como resolver ese problema en la práctica;

c) Con respecto a la redacción: la estructura del trabajo de investigación de la tesis consta de cinco capítulos, se realizó en una forma cronológica adecuada en una secuencia ideal empezando con temas que llevan poco a poco al lector al desarrollo del tema central y así cumpliendo con el procedimiento del método científico en la investigación;

d) Con respecto a las conclusiones: Aportes adecuados y soluciones a la mala practica de las sanciones a los contribuyentes por los registradores del registro tributario unificado, no establecen las sanciones correspondientes, individualizadas a los contribuyentes cuando omiten el aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.

e) Y con respecto a las recomendaciones. Al analizar la investigación propuso un proyecto de reforma, y recomendaciones importantes para el mejor funcionamiento de la Institución de la Superintendencia de Administración Tributaria y utilizó adecuadamente la bibliografía y comprobó que fuera la correcta, en los métodos y técnicas fueron utilizadas adecuadamente, para obtener la información necesaria y objetiva para la elaboración, redacción y presentación final del presente trabajo de tesis.

IV) En conclusión y atendiendo a lo indicado en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted, que **APRUEBO**, ampliamente la investigación realizada, por lo que con respecto al trabajo realizado por la sustentante, la Bachiller **PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÁN**, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que considero el tema un importante aporte.



LIC. JAIME ROLANDO MONTEALEGRE SANTOS
Abogado y Notario – Col 4713
Pos grado en Derecho Constitucional Comparado
5ª. Ave.14-62 zona 1, Oficina 307. Comercial Esmol
Teléfono. 54066223



Sin otro particular, me suscribo de usted, con muestras de mi consideración y estima.

Licenciado
Jaime Rolando Montealegre Santos
Abogado y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 08 de octubre de 2012.

13

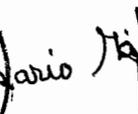
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante PETRONA GRICELDA VILLAFUERTE CHÀN, titulado LA ARBITRARIEDAD EN LA SANCIÓN POR LA OMISIÓN DEL AVISO A LA SAT POR MODIFICACIONES DEL DOMICILIO FISCAL Y DEL NOMBRAMIENTO O CAMBIO DEL CONTADOR. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyr.



Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



Secretario 



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser el centro de mi vida y darme la sabiduría y la oportunidad de llegar a la culminación de uno de mis propósitos y por haberme permitido en este arduo camino encontrar a muchas personas que me han apoyado.
- A MIS PADRES:** Oswaldo Jesús Villafuerte Rivera y Aide Francisca Chán de Villafuerte, por su apoyo incondicional, sus sabios consejos, por ser mis amigos y formar la mujer que hoy soy. Que Dios los bendiga poderosamente.
- A MIS HERMANOS:** Marbin, y Jhony Oswaldo Villafuerte Chán, por apoyarme espiritualmente, emocionalmente. Que Dios los bendiga poderosamente.
- A MIS CUÑADAS:** Por su apoyo espiritual, bendiciones del creador del universo.
- A MIS SOBRINOS:** Por darme su cariño y amor, bendiciones.
- A MIS AMIGOS:** Por el apoyo y ayuda en el transcurso de la carrera.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, por haber abierto sus puertas y dejar en mí toda la ciencia y el conocimiento social para ser una buena profesional.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme preparado en mi formación académica.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El tributo y el derecho tributario.....	1
1.1. Origen de los tributos.....	2
1.2. Concepto de derecho tributario.....	6
1.3. Naturaleza.....	7
1.4. Clasificación de los tributos.....	8
1.5. Características del derecho tributario.....	13
1.6. Ley que regula el derecho tributario.....	16
1.7. Elementos.....	16
1.8. Principios del derecho tributario.....	18
1.9. Autonomía del derecho tributario.....	22

CAPÍTULO II

2. El derecho mercantil.....	25
2.1. Concepto.....	25
2.2. Origen.....	28
2.3. Sujeto activo de la relación jurídica tributaria.....	36
2.4. El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.....	38
2.5. Hecho generador.....	44

CAPÍTULO III

3. La administración pública, los servidores públicos y el Registro Tributario Unificado.....	51
3.1. Sistemas o formas de organización de la administración	

pública.....	55
3.2. Clases de administración pública.....	57
3.3. El Registro Tributario Unificado.....	58
3.4. Función.....	61
3.5. Atribuciones.....	62
3.6. Ley Reguladora del Registro Tributario Unificado.....	65

CAPÍTULO IV

4. La Superintendencia de Administración Tributaria.....	67
4.1. Origen.....	67
4.2. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	69
4.3. Naturaleza de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	73
4.4. Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria...	74
4.5. Atribuciones.....	75
4.6. Competencia administrativa.....	77
4.7. Competencia territorial.....	78
4.8. Competencia por razón de materia.....	79
4.9. Jurisdicción administrativa.....	81

CAPÍTULO V

5. La arbitrariedad por parte de los registradores del Registro Tributario Unificado al incumplir con la excepción del Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario.....	83
5.1. Relación jurídica tributaria.....	85
5.2. La excepción.....	86
5.3. Efectos negativos por la arbitrariedad por parte de los	



registradores del Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	90
5.4. Análisis jurídico doctrinario de la arbitrariedad por parte de los funcionarios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	91
5.5. Soluciones a la arbitrariedad por parte de los registradores del Registro Tributario Unificado.....	91
5.6. Incumplimiento a la sanción máxima que no exceda el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el periodo mensual en que se establezca la sanción.....	93
5.7. Proyecto de reforma.....	93
CONCLUSIONES	97
RECOMENDACIONES	99
BIBLIOGRAFÍA	101



INTRODUCCIÓN

El Artículo 94 del Código Tributario numeral 1 señala que la omisión de dar el aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se produjo la modificación. Sanción: multa de treinta quetzales (30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (1,000.00). La arbitrariedad que se toma es porque no reconoce la excepción que estipula posteriormente que indica en ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción.

La hipótesis que orientó la investigación fue la siguiente: existe arbitrariedad en las sanciones establecidas en el Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, al hacer caso omiso a la excepción, que indica en ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción. La cual fue comprobada ya que efectivamente hay existencia de arbitrariedad de las sanciones del Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, sin tomar en cuenta la excepción que está establecida en el mismo Artículo.

Como objetivo, se estableció la necesidad, para los contribuyentes que se aplique la excepción regulada en el Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario. Aplicando la sanción máxima que no excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción, del objetivo se generó un proyecto de reforma, que contribuirá al objetivo.

Al omitir en dar el aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento



diarios al no exceder de los treinta días por que si no se fija la máxima de la multa de un mil quetzales. La mayoría de los contribuyentes al desconocer el aviso que se debe de hacer a la Superintendencia de Administración Tributaria, caen en la sanción antes mencionada, no se diga cuando cambia de contador.

La tesis consta de cinco capítulos: en el primer capítulo, se desarrolla lo relativo al tributo y el derecho tributario; el segundo capítulo, trata del derecho mercantil; el tercer capítulo, hace referencia a la administración pública, servidor pública y el Registro Tributario Unificado; el capítulo cuarto, trata sobre la Superintendencia de Administración Tributaria; y finalmente, en el quinto capítulo, se desarrolla el tema de la arbitrariedad por parte de los registradores del Registro Tributario Unificado, por ser perjudicado el contribuyente.

Para el desarrollo de este trabajo se utilizaron diversos métodos, entre los cuales: El deductivo fue útil para determinar a partir de la observación del fenómeno en general; a partir de ello se sintetizaron las ideas en relación a dicho fenómeno; el analítico se aplico para el estudio de todos los textos que refieren al tema y que contribuyeron al desarrollo de la misma. La técnica utilizada fue la bibliográfica y documental, que permitió la consulta y análisis de la bibliografía en la legislación adecuada, para que sea un aporte en la problemática planteada para los contribuyentes.

Espero que la presente investigación de tesis sobre la arbitrariedad de los registradores del Registro Tributario Unificado, apliquen correctamente lo establecido en el Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario, al exonerar o dejar sin efecto la sanción del pago al contribuyente por la omisión de dar aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.



CAPÍTULO I

1. El tributo y el derecho tributario

El derecho común, es el derecho que dio origen al derecho civil, este es el tronco común de todas las ramas del derecho; “el derecho civil se compara a un gran tronco y de éste se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, pero esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro”.¹

La autora guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales propone la definición del derecho tributario como “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser origen del mismo.”²

¹ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 156.

² Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero**. Parte I. Finanzas Públicas. Pág. 15.



1.1. Origen de los tributos

Los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos, se mantenían en constantes guerras con sus vecinos, pues el resultado de las victorias era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos.

Esta situación de constantes guerras eran propiciadas por los nobles o principales del reino, pues de acuerdo al botín logrado así era la riqueza y bienestar de que gozarían dichos personajes como en algunas oportunidades las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del Rey se verán disminuidas y a veces al borde de la bancarrota total, situaciones que hizo que el Rey se viera en la necesidad de solicitar de los principales nobles su colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos. Las prestaciones solicitadas exclusivamente a los principales del reino, crecen con las necesidades de las guerras a un ritmo tan vertiginoso que obligan a los reyes a dirigirse no sólo a los nobles, sino directamente hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos.

Las ayudas consentidas del vasallo al señor y en general todos los



tributos que el Rey solicito de sus súbditos durante la baja Edad Media, no por consideraciones de interés público sino al menos en un principio por intereses recíprocos, siempre como consecuencia de las guerras, el Rey impone su poder a los nobles y a su súbditos y lo agrega a os vencidos y para sostener a sus ejércitos, crea impuestos que deben ser pagados por todos en forma obligatoria.

Esta ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado comunes, Cortes o Estados Generales. Así pues desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la sociedad estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con cierta preponderancia de el Estado llano, sobre todo a partir de la segunda mitad del siglo XIII, sin embargo este triunfo de la idea de limitación del poder real, no significa afirmar la existencia de lo que, andando el tiempo, habría de constituir el contenido del principio de legalidad tributaria, el consentimiento de impuesto se presenta como un derecho de los súbditos opuesto a la facultar de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es fundamental un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y abusos de los reyes.



Andando el tiempo, las funciones de las cortes, de los comunes de los Estados Generales, en un principio limitadas al consentimiento del impuesto se irán abriendo paso y ampliando a lo largo de casi cuatro siglos de incesantes luchas con la monarquía, para desembocar bien entrado el siglo XVII en su completa desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo el reinado de Guillermo III en Inglaterra y un siglo más tarde, en el resto del continente, como consecuencia del triunfo de las ideas surgidas por la Revolución Francesa.

En la época antigua en los Estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie.

En Grecia por ejemplo cuando se comenzó a regular la tributación, en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población.

En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos



vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultarían vencedores, (botín de guerra).

En esta época nació la palabra Tributum o Stipeundium, que era el impuesto pagado por el concusiónaris, el Tributum Capitis, impuesto directo y personal pagado por las provincias, Tributum Soli impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: " Dar a César lo que es de César y a Dios lo que es de Dios." ³

En edad moderna, cae en el feudalismo, pues existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y se da entre el siglo XVI al siglo XVIII, en esa época se recupera el poder de los reyes y los emperadores.

Es en la época contemporánea, cuando surge el desarrollo de las disciplinas tributarias, y se ve la necesidad de cubrir los gastos de un Estado y las necesidades de la población a través del pago de tributos, con la finalidad de cubrir los diferentes gastos públicos en cubrir las necesidades básicas de la población.

A través de la historia se puede constatar que los impuestos unos

³ Díaz Dubón, Carmen, Nájera Flores, Lizett, **Derechos financieros**, pág. 21.



tributos surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que éste a su vez pudiera restarle es todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitaran.

La existencia de los impuestos está relacionada a la existencia de los gobiernos, por lo que se puede decir que su origen así como su historia, la historia de los gobiernos secuestrados, pues a través de la recaudación de impuestos, el Estado ejerce su poder de imperio para poder satisfacer las necesidades de sus habitantes.

1.2. Concepto de derecho tributario

El derecho tributario pone las normas y los principios relativos a la interposición y la restauración de los diversos que analizan las consiguientes relaciones entre los entes públicos los ciudadanos.

Derecho tributario o derecho fiscal telegrama derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos.



El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolo en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada entre nosotros, “agrega el autor Giuliani Fonrouge, que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, que en América Latina es la que mas predomina es la de Derecho Tributario”.⁴

1.3. Naturaleza

La relación jurídica tributaria corresponde al derecho público independientemente que tenga origen en los actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros como consecuencia del ejercicio del poder del Estado, de exigir el pago de los tributos.

⁴ Fonrouge, Giuliani. **El derecho financiero**. Tomo I, Pág. 37



1.4. Clasificación de los tributos

Leer inversión que más se presente en Guatemala, según el Artículo 10 del Código Tributario en la siguiente:

- Impuestos
- Tasas
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras

a) Impuestos: El objeto de los impuestos es proporcionado al Estado los recursos necesarios para el sostenimiento de las obligaciones que tiene con los ciudadanos, y de ésta forma cumplir con el ejercicio de sus atribuciones dentro de un marco jurídico legal que permita una justa y equitativa recaudación de los mismos.

Héctor Villegas Lara, define al impuesto de la siguiente manera: "El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en la situación es considerada por la ley como hechos imponible, siendo hechos



imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado." ⁵

El impuesto es un recurso que es percibido por el Estado como medio de recaudar fondos financieros y que se realiza por razones políticas, económicas como sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para satisfacer las necesidades de su sostenimiento y de la población. Como está regulado en el Artículo 11 del Código Tributario.

Para la tratadista guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales "El derecho financiero norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las finanzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina". ⁶

⁵ Villegas Lara, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 135.

⁶ Monterroso. **Ob. Cit.** Pág. 22.



Se ha dicho también que impuesto es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado, también se afirma que impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado y como consecuencia a la sociedad y sufrida por el contribuyente que puede ser el ciudadano nacional o extranjero.

Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. En el primero se identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos nos da un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones.

b) Tasas: La tasa es una figura que presupone la existencia de una gira administrativa, cuál puede ser la prestación de un servicio, autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para usar las aguas, entre otras.



Una de sus características es que hubo origen contractual en el cual se plasma la voluntad de una persona obligada por una relación jurídica a pagar una suma de dinero a cambio de la prestación de un servicio. Está prestación tiene que ser prestada por las instituciones públicas y no por medio de entidades privadas.

La licenciada Carmen Dubón, define la tasa de la manera siguiente: "Es la suma de dinero que para una persona individual o jurídica como contraprestación a un servicio público que proporciona el Estado por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente estatal con la finalidad de cubrir los gastos que se producen con la prestación. La tasa es una retribución o una compensación que se paga por un servicio. En la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso significa que no debe exceder el costo del servicio. La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio."⁷

c) Arbitrios: El arbitrio es un pago pecuniario establecido por ley y con carácter obligatorio que realizar una colectividad establecida en un municipio, y su finalidad es desarrollar obras de beneficio colectivo. En conclusión es el dinero que el vecino para

⁷ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 33.



al municipio a través de las municipalidades a fin de que estas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos.

d) Contribuciones especiales: Roberto Insignares proporciona una definición de contribuciones especiales de la siguiente manera: “las contribuciones especiales son aquellas obligaciones de índole pecuniario que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concretaría sería en el beneficio presenta o tiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público por la realización de una obra pública.”⁸

Guilliani Fonrouge definir las contribuciones especiales por mejoras así: “es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado”.⁹

Este tributo no derivado de la actividad desarrollada por el Estado a través de sus diferentes instituciones gubernamentales, como las municipalidades, organismos autónomos o entes delegados por el

⁸ Insignares Gómez, Roberto, **Estudios de derechos constitucional tributario**, pág.37.

⁹ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 40.



mismo Estado, con el fin de producir un beneficio muy especial para determinadas personas o sus bienes.

1.5. Características del derecho tributario

Conociendo ya el concepto con respecto al derecho tributario es necesario recordar las características que el mismo tiene, para complementar y entender de mejor manera lo que es el derecho tributario, entre los cuales podemos mencionar, los siguientes:

Debe estar normado a través de la ley: El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder imperio, esta característica la encontramos en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contiene el principio de legalidad, indica que es potestad exclusiva del congreso de la república de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades que tenga el Estado, y que se encuentren acordes a la equidad y justicia tributaria.

a. Es bilateral: Existente frondosidad, significa que existen algunas obligaciones o contraprestaciones recíprocas o de igual

manera entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto se constituye como una relación obligacional entre sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el contribuyente. Según esta indicado en el Artículo 17:18 del Código Tributario.

b. Es autónomo: El derecho tributario como rama del derecho público, ha llegado a tener autonomía, en virtud que tiene sus propios principios, además de que se fundamenta en normas que en casi todos los países del mundo tienen rango constitucional. (Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

c. Es de carácter económico: Los tributos se constituyen como una relación de carácter pecuniario, y dicha prestación debe de realizarse en forma dineraria.

d. Coacción: Su exigibilidad responde al imperio de la ley, y por esa razón el sujeto pasivo o será el contribuyente realiza el pago tomando en cuenta que el cobro puede ser forzado. Carmen Díaz Dubón indica lo siguiente: La potestad tributaria seda cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de ebriedad unilateralmente tributos que van a ser pagados por los

contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad.”¹⁰

e. Capacidad contributiva: Se entiende por capacidad contributiva, la capacidad que tiene la persona de soportar el pago de los impuestos, no importando si se ven afectadas sus necesidades esenciales.

El gravamen que imponga el Estado hacia del sujeto pasivo debe de respetar la capacidad contributiva que éste tenga, para no dejar a un lado el principio de capacidad económica o de pago, y evitar que se afecte la economía del contribuyente.

Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, pues como es sabido, representada una de las determinaciones o principios constitutivos en cuanto a no sobrecargar y afectar los ingresos económicos del contribuyente. (Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

f. Finalidad de cobertura del gasto público: La finalidad de

¹⁰ **Ibíd.**

cobertura del gasto público es muy importante, pues mediante el gasto público del Estado tiene satisfacción de las necesidades públicas que dan nacimiento y lo justifican.

1.6. Ley que regula el derecho tributario

Tributario se encuentra contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y son de orden constitucional, son constituidos como las normas de mayor jerarquía en el país.

1.7. Elementos

– Elemento personal. El elemento personal de la relación jurídica tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma.

– Hecho generador o hecho imponible. El hecho imponible es nuestra hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria con una descripción que permite conocer con certeza situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la obligación jurídico

tributaria.

– Objeto impositivo. Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para satisfacer sus necesidades financieras y políticas.

– Tipo Impositivo. También llamado elemento cuantificante. En la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo esta debidamente establecido en la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo.

– Base impositiva. Puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible; la base Imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores señalan al indicar que "la determinación de la obligación fiscal consiste en la contratación de la realización del hecho imponible o

existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida y exigible”¹¹.

– Elemento temporal. Lo constituye el momento en que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible, es necesario que el legislador conceptúe en la ley en cuanto al elemento temporal en que momento se cumple el hecho generador, y en que momento se cumple el pago, estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador.

1.8. Principios del derecho tributario

Los principios del derecho tributario son:

A) Principio de legalidad: Partimos de que no puede exigirse un tributo sino está basado en la ley, que demuestre su existencia, que exista la exigibilidad del Estado, así como la obligación de contribuyentes de cumplir. Este principio estaba establecido en el

¹¹ Rodríguez Lobato, Raúl. **El derecho fiscal**. Pág. 121



Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana nullum tributum sine lege.

El profesor Dino Jarach, señala que: “el axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la parte del nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de analogías y diferencias con el que rige el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley.”¹²

B) Principio de capacidad de pago: Este príncipe capacidad de pago presupone los ingresos globales que toda persona obligada para atributos tiene, y de esa forma se impone la necesidad de grabar todos los hechos indicativos de riqueza, no se detiene a determinar un ingreso aislado, también se refiere a los incrementos por matrimonio y de capital pues dependiendo de ello, ésta persona va a cumplir con sus obligaciones tributarias.

¹² Dino Jarach, **Cursos de de derecho tributario**, pág. 1979.

José V. Sevilla Segura, indica: “el principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional”.¹³

C) Principio de igualdad: Al referirse a la igualdad en materia tributaria, no nos referimos al igualdad en forma número, sino a la necesidad de asegurar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo, o sea a proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal.

D) Principios de generalidad: En sus orígenes, este principio trataba de proscribir la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos, pero desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos a pagar tributos al vencedor, los más que una contribución generalizada socialmente, y desde entonces desde su vigencia, se han venido combatiendo la arbitrariedad en cuanto a las dispersas en el pago de los tributos. Este décimo está conectado con el principio de

¹³ Sevilla Segura, José, **Política y técnica tributaria**, pág. 53.



igualdad, en el sentido de que prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal.

Es obvio que la vigencia de este principio, no significa que no existan excepciones como beneficios fiscales, pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca para otorgar alguna clase de privilegios.

Juan Manuel Lozano, señala: “cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario”.¹⁴

En conclusión, podemos decir que este principio ordena que todo contribuyente que de conformidad con la ley está obligado pagar sus impuestos, poder hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

¹⁴ Lozano, Juan Manuel. Casado Gabriel, Tejerizo L. José Manuel, **Curso de derecho financiero y tributario**, pág. 149.

E) Principio de proporcionalidad: El doctor Juan Carlos Luqui, citado por Horacio A. García Belsunce, nos da la siguiente definición. “Los tributos proporcionales o progresivo no miran solamente el contribuyente, a fin de hacerlo al en forma justa y en fusión de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio, un instrumento que el Estado usado por el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el puesto” ¹⁵

El tratadista Francisc Lefebvre, indigentes: “debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación del administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano” ¹⁶

1.9. Autonomía del derecho tributario

El derecho tributario, es el conjunto de normas y principios que regulan los tributos desde su regulación en la ley hasta el nacimiento de la obligación tributaria.

¹⁵ García Belsunce, Horacio, **Estudio derecho constitucional tributario**, pág. 289.

¹⁶ Lefebvre , Francisc, **Momento práctico, procedimientos tributarios**, pág. 20.



Es notable que el derecho tributario, haya adquirido relevancia, no sólo dentro del derecho financiero, sino también dentro del campo del derecho en forma general.

En muchos países el derecho tributario, ha venido desarrollando se como una disciplina jurídica autónoma, pues como ya se mencionó, tiene sus propios principios, sus leyes y reglamentos, así como las instituciones que coadyuvan al funcionamiento del mismo.

En la actualidad, derecho tributario ha tomado mucho auge, toda vez que pertenece a las ramas del derecho público, es autónomo y tiene sus propios principios, pues se fundamenta en normas que en casi todos los países tienen rango constitucional.



CAPÍTULO II

2. El derecho mercantil

El derecho mercantil es el derecho del comercio, derecho de los comerciantes, derecho de las empresas y de las cosas involucradas en el tráfico mercantil.

2.1. Concepto

“Derecho mercantil, es el conjunto de leyes relativas al comercio y a las transacciones realizadas en los negocios. Entre estas leyes encuentran las relativas a las ventas; a los instrumentos financieros, como los cheques y los pagarés, transporte terrestre y marítimo; seguro; corretaje; garantías; y embarque de mercancías. El código de comercio recoge todas las disposiciones del derecho mercantil y los conflictos se resuelven en tribunales civiles como en tribunales específicos aunque esto dependan de los países donde se produzca la disputa”¹⁷

Conocido también como derecho comercial versa sobre los

¹⁷ Microsoft Corporation, **Encarta 2004**.

principios doctrinales, legislación y usos que reglamenta las relaciones jurídicas entre los particulares que surgen de los actos y contratos de cambio, realizados con ánimo de lucro por las personas que del comercio hacen su profesión.

Comprende lo relativo a los comerciantes individuales, compañías o sociedades lucrativas, las actividades bancarias o bursátiles, la contratación peculiar (documental y simplificada) de los negocios mercantiles, los tributos, vales y otros efectos del comercio, lo relacionado con el derecho marítimo y lo concerniente a la suspensión de pavos o quiebras.

“El derecho mercantil es el conjunto de principios doctrinarios y normas de derecho susto divo que rigen la actividad de los comerciantes en su función profesional”¹⁸

Para Rafael de Pina Vara el derecho mercantil estos puntos “el conjunto de normas jurídicas que se aplica a los actos de comercio legalmente calificados como tales y de los comerciantes de su ejercicio de su profesión.”¹⁹

¹⁸ Villegas Lara, **Ob. Cit.** Pág. 16.

¹⁹ De Pina Vara, Rafael. **Derecho mercantil**, pág. 254.



Para Roberto Mantilla Molina, derecho mercantil es: “el sistema en normas jurídicas que determinan sobre creación mediante la calificación de mercantiles dada a ciertos actos, y regulan estos y la profesión de quienes se dedican a celebrarlos”.²⁰

Barrera Graft, opinan que el derecho mercantil es: “la rama del derecho privado que regulan los actos de comercio, la organización de las empresas, la actividad de comercio, individual y colectivo y los negocios quienes recaigan sobre las cosas mercantiles.”²¹

Para Cervantes ahumada, mencionado por de Pina Vara, la materia de comercio que constituye un derecho mercantil comprende los comerciantes o títulos de una empresa mercantil, la empresa y las demás cosas mercantiles (dinero como mercancía, títulos de crédito, y otros.), los actos concretos de la actividad comercial (actos de comercio) y los procedimientos judiciales o administrativos aplicables exclusivamente a los comerciantes (juicios mercantiles, procesos de quiebra, y otros.)²²

Por los motivos se puede afirmar que el derecho mercantil es el derecho del comercio, derecho de los comerciantes, derecho de las

²⁰ Mantilla Molina, Roberto. **Derecho civil y derecho mercantil**, pág. 132.

²¹ Fundación Tomas Moro. **Diccionario jurídico Espasa**. Pág. 345.

²² De Pina Vara, Rafael. **Ob. Cit.** Pág. 134.



empresas y de las cosas involucradas en el tráfico mercantil.

2.2. Origen

La palabra comercio se deriva del latín cum y neds si quiere decir como mercancía con lo cual significa que en esta expresión se contempla la idea del cambio y del tráfico.

El comercio su actividad muy antigua y que únicamente el hombre realiza.

Aparece el comercio en forma rudimentaria cuando el ser humano con la finalidad de satisfacer sus necesidades cambian los bienes que él produce por otros que no tiene a su alcance.

Los seres primitivos, hacen uso del trueque directo, es decir sus productos nos cambian por otros como por ejemplo: pieles, flechas, eran cambiados por objeto de barro, semillas, y otros.

El comercio sentido moderno principio con el nombre adquiere bienes para cambiarlos por otros y no para ser consumidos, en



este momento se vuelve intermediario.

En el transcurso de la historia la actividad comercial de intermediación ha sido muy complicada, por lo mismo los comerciantes han creado sus propios instrumentos para llevar a cabo su actividad de intercambio como lo son por ejemplo: el dinero, el crédito, los títulos de crédito, las sociedades mercantiles, y otros.

En el año 20 Antes de Cristo, se elabora el primer código que reglamenta varias instituciones del comercio como como por ejemplo: el préstamo por intereses, el contrato de sociedades, y otros. (Código Babilónico de Hammurabi).

Los fenicios elaboran importantes leyes mercantiles rurales que eran grandes navegantes y comerciantes.

Los egipcios, los vivos, los chinos realizaron una importante actividad comercial y por lo tanto elaboraron diversas normas sobre esta materia.

Los romanos también tenían un importante comercio, llegando a



crear o a iniciar el derecho bancario; algunos socialistas nos recuerdan que en la grandeza del Imperio Romano se debió principalmente a su auge comercial y a las leyes o normas que los regulaban.

A la caída del imperio romano aparece el derecho mercantil o conversión de la edad media; cada pueblo o comunidad o feudo van elaborando sus propias normas o leyes.

Posteriormente surgen las naciones y principalmente en Italia y Francia aparecen las leyes que rigen esta actividad.

“El derecho mercantil, como ramas del derecho en general, es reciente si se toma en cuenta la antigüedad de otras disciplinas jurídicas. Ello obedece las circunstancias históricas precisas en el desarrollo de la civilización. Ciencias como la historia, la sociología por la antropología, enseñan que nombre, en los iniciales estadios de su vida, satisfacía sus necesidades con los bienes que la naturaleza le proporcionaba de manera espontánea; y si más tarde puso en práctica sus facultades intelectuales y físicas para transformar lo que le ambiente le brindaba, el producto que los actos creadores no tenían más objeto que llenan

necesidades del núcleo familiar o del reducido grupo al que pertenecían. En otras palabras, producida por el consumo y sin ningún propósito de intercambio.”²³

Conforme la organización social fue evolucionando en las necesidades se hicieron más complejas la actividad económica del hombre sufrió una transformación que había de incluir el desarrollo de la civilización: la progresiva división de trabajo. Este fenómeno histórico, ampliamente planteado por Federico Engels en la obra: el origen de la familia, la propiedad y el Estado, va acondicionar relaciones sociales que posteriormente hicieron surgir el derecho mercantil.

Por eso, la división apareció en el mercader, que sin tomar parte directa en el proceso de la producción, hace circular los objetos producidos llevando los del producto al consumidor. Así surge el profesional comerciante; y así también la riqueza que se produce adquirir la categoría de mercancía o mercadería, en la medida en que se es elaborada para ser intercambiado; para ser vendida.

Los satisfactores tienen entonces, un valor de cambio y se

²³ Villegas Lara. **Ob. Cit.** Pág. 6.

producen como ese objeto. En el principio, es intercambio era producto por producto, por medio del trueque. Pero, cuando pareció la moneda como representativa de el valor, se consideraron las bases para el ulterior desarrollo del comercio y del derecho que nos rige.

Las civilizaciones más caracterizadas por la historia realizaron el tráfico comercial y comentaron costumbres para registro. Los egipcios, los fenicios, los persas, los chinos, el mismo hombre americano, comercializaron. Pero, el derecho que esa actividad pudo generar no pasó de ser un lejano antecedente de la materia que estudiamos.

Hay culturas que si vale la pena comentar, principalmente por la Grecia clásica, se establece en principio que el mayor aporte de la ciencia jurídica es en el terreno de la política; y por lo tanto, la investigación cobra mayor impacto en los derechos que la desarrollan.

No obstante, la proximidad de las ciudades más importantes al mar mediterráneo y el hecho de que la vía marítima fuera la más expedita para aproximarse a otras ciudades, y sobre comercio

formal fuera una actividad del primer orden para la economía.

Con ello se constituyeron figuras que aún ahora, contingente ropaje, existen en el derecho mercantil actual. Por ejemplo, el préstamo a la gruesa ventura era, como el contexto lo sugiere, un negocio por el cual un sujeto hacia un préstamo, condicionando el pago por parte del deudor, aquí el navío partiera y regresara exitosamente a su destino.

En el fondo como el prestamista corre el riesgo de perder un patrimonio del Estado, si ocurrió un siniestro en alta mar. Era un préstamo aventurado. Esa institución se consideraba como antecedentes del contrato de seguro. La echazón también se identificaron como aporte griego. Por ella el capitán del buque podría aligerar el peso de la carga echando las mercaderías al más y sin mayor responsabilidad, si con un ello evitaba un naufragio, encallamiento o captura.

“El derecho mercantil marítimo se le conoce hoy como avería gruesa. También fueron importantes las famosas leyes de Rodas, las que deben su nombre por haberse originado en la isla de Rodas; y era un conjunto de leyes destinadas a regir el comercio

marítimo.

Lo anterior denota que este derecho se originó por las actividades del hombre en el mar; y que cuando hubo facilidad para el tráfico terrestre, las instituciones se adaptaron a una nueva vía de comunicación; y señala también como el desenvolvimiento material generado por el hombre estimula el cambio constante del derecho mercantil.”²⁴

Posteriormente inicia la entidad económica de los feudos era de naturaleza agrícola y excluían el tráfico comercial porque lo consideraban deshonoroso. Fuera de los feudos, entonces, se llamaron las villas y los pueblos, en donde se atrincheró la naciente burguesía comerciante. La corrupción de esta clase social en la composición de la sociedad marca una etapa transformadora en todo lo que rodea el poder de incluir cambios radicales en la riqueza comercial.

Se ha insistido en señalar como los hechos que marcan el curso de historia humana influyen en el derecho mercantil. El descubrimiento no fue un accidente; fue el resultado de las

²⁴ **Ibíd.** Pág. 6.



pretensiones de España, Inglaterra, Francia, Holanda, Italia, que buscaban nuevas rutas para nuevos mercados.

En la edad moderna la principal vía de comunicación siguió siendo el mar, y la legislación mercantil insistió en seguirse dando para ese tráfico. Aunque durante años el derecho mercantil moderno continúa conservando su carácter de ser un derecho de la profesión del comerciante, con la legislación de Napoleón en 1807, sucedieron los hechos importantes: en primer lugar, se promulgó un código propio para comerciar; y, en segundo, el derecho mercantil dejó de ser una ley clasista para convertirse en un derecho destinado a regir relaciones objetivas que la ley tipifica como comerciantes siendo irrelevante que el sujeto de las mismas sea o no un comerciante.

Nace así la etapa objetiva del derecho mercantil. La revolución industrial, los inventos importantes que ciencia, exigieron esa objetivación que durante largo período inspiró a no pocos códigos en el mundo moderno. Por otro lado, las doctrinas liberales se desarrollaron en nuevas leyes protectoras de los intereses de la industria y del comercio como apuntalando el funcionamiento del sistema capitalista.

En la actualidad el derecho mercantil, como totalidad, reflejan los intereses y los conflictos de la estratificación social. Pero si en alguna rama no es difícil detectar éstos reflejos, es en el derecho mercantil. Este derecho está vinculado, en la forma más caracterizada, con el sistema capitalista. Las crisis, renovaciones, la complejidad de contrataciones se manifiestan el contenido de normas. Algunos autores lo tipifican como el derecho del sistema capitalista, aunque a veces los términos se usan con poca propiedad.

2.3. Sujetos activo de la relación jurídico tributaria

Se constituye como evidente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, quiere decir cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho

subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

El concepto de sujeto activo de la prestación jurídica tributaria, es definido en forma amplia por Héctor B. Villegas así: “el Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) es sujeto activo de la relación jurídica. El hecho de ser usado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asume el papel del sujeto pasivo”.²⁵

Derivados del concepto citado, se concluyen que en: el Estado a través de sus entidades públicas tienen la potestad por medio de una investidura jurídica en la recaudación y fiscalización de los tributos de nuestro país.

Dado que el restablecimiento de tributos sólo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el Artículo 17 señala el concepto de sujeto activo. “Sujeto activo de la relación tributario es el Estado o el ente público acreedor del título”.

²⁵ Villegas Lara, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 254.

2.4. El sujeto pasivo de la relación jurídico tributario

El sujeto pasivo de la relación política tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que actúe realmente del pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos de contribuyentes pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Villegas Dubón y Lizett Nájera Flores, mencionan varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “la corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyentes: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales están la sustitución tributaria. La otra corriente considera que sólo el sujeto pasivo del contribuyente conductor, negando el carácter de sujeto pasivo a los restantes paradores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos del contribuyente

y en sustituto”.²⁶

El Artículo 18 del Código Tributario del primer sujeto pasivo así: sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sean cálidas del contribuyente o de responsable.

En términos generales en sujeto pasivo del tributo es el sujeto creado un nacimiento a la obligación, tener ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a personas distintas del primero y que por esas circunstancias se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente.

El Código Tributario en el Artículo 20 establece la figura de solidaridad de los contribuyentes en los casos en que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

Atendiendo a lo establecido en el Artículo 21 del Código Tributario, “son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el decreto privado y las personas jurídicas,

²⁶ Villegas Lara. **Ob. Cit.** Pág.88.

que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Sin embargo, según el Artículo 22 del Código Tributario, existen situaciones especiales en las cuales se establecen como responsables de cumplir ciertas obligaciones tributarias formales y materiales, a sujetos tributarios que sin tener personalidad jurídica, de un por disposición legal responder el cumplimiento de las mismas, tales como: el fiduciario, el gestor, los copropietarios, los socios, el albacea, administrador o herederos.

Así también en el Artículo 25 establece la figura del responsable, es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyentes, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

El Código Tributario también como responsables a aquellos sujetos que deben pagar el tributo con los recursos que administran con perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributario de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrador o en liquidación, y otros, (Artículo 26 del Código Tributario).

Asimismo, el Artículo 27 como responsables con respecto a los anteriores, a los donatarios y los legatarios, señalando como responsables de sus antecesores a los nuevos adquirientes de bienes, patrimonios, empresas, y a los que se adquirieran por fusión, transformación o absorción.

En conclusión el sujeto pasivo según el Código Tributario. Lo define como “el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable.” El Código Tributario en mención establece las condiciones de uno y otro. En doctrina el sujeto pasivo o sujeto de la imposición puede ser la persona individual o jurídica que de acuerdo con la ley esté obligada al cumplimiento de la obligación tributaria.

Es necesario hacer énfasis en que el sujeto pasivo no es el destinatario ni tampoco la persona que en definitiva soporta el gravamen, aunque pueden coincidir estas tres categorías en un mismo sujeto, y el sujeto pasivo se clasifica en:

1. Contribuyentes:

a.1. obligados por deuda propia

a.2. solidarios

A- Situaciones especiales:

▪ Situaciones

- Fideicomiso
- Contrato por participación
- Copropiedad
- Sociedades de hecho
- Sociedades irregulares
- Sucesiones indivisas

▪ Responsables

- El fiduciario
- El gestor
- Los copropietarios
- Los socios
- El albacea
- El administrador o heredero

2. Responsables

b.1. obligado por cuenta ajena

b.2. responsables por representación

- Los padres, los tutores o dos administradores de bienes de menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas.
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y disponga.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores

b.3. solidarios

- Los donatarios y los legatarios.
- Los adquirientes de bienes, derechos o patrimonios, así como de los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad o sin ella.
- 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.

- Agentes de retención o de percepción.

2.5. Hecho generador

Puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, en todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica, puesta de manifiesto por el sujeto pasivo y la determinación de la base imponible; la base Imponible, como su nombre lo indica, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores señalan al indicar que "la determinación de la obligación fiscal consiste en la contratación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida y exigible"²⁷.

Según Jorge Mario Castillo, "el hecho imponible y hecho generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con

²⁷ Rodríguez Lobato, **Ob. Cit.** Pág.121.

la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así por ejemplo, en el Impuesto Sobre la Renta, el hecho imponible en la percepción de una afrenta un ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente reciba una renta”.²⁸

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El hecho generador es definido por el tratadista Héctor B. Villegas de la siguiente forma: “hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos con situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o constituir de una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), juegue un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales).

El acaecimiento de la o hipótesis ilegal condicionalmente en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, traer como

²⁸ Castillo González, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala**, pág. 440.

principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. 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.

Respecto a la referencia del hecho generador, la honorable corte de constitucionalidad, señaló lo siguiente: "hecho generador es el presupuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotéticos se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria.

Éste concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario señala: "hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, chicas en relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber:



a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y

b) Periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado periodo... ”²⁹

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir como ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de dichos obligaciones, la administración tributaria puede estar facultada para imponerle alguna sanción administrativa, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones, y para ello a continuación describiré alguna de ellas:

a. **Obligaciones formales:** Artículo 112 y 120 del Código Tributario.

– Registrarse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria.

²⁹ Villegas Lara. **Ob. Cit.** pág. 272.

- Dar aviso a la administración tributaria de cualquier cambio de los datos de identificación personal.
- Consignar correctamente número de identificación tributaria en cualquiera de las declaraciones.
- Dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante la administración tributaria.
- Dar aviso de suspensión de actividades.
- Expedir facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas.
- Emitir facturas o documentos equivalentes, llenando todos los requisitos previstos en la ley tributaria.
- Asentar operaciones en los libros y registros contables, dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
- Utilizar máquinas o casas registradoras autorizadas por la administración tributaria.
- Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
- Proporcionar información, verdadera en documentos que deben presentarse ante la administración tributaria.
- Percibir los frutos que de acuerdo con las leyes tributarias son responsables de retener.

b. **Obligaciones tributarias:** Artículo 14 del Código Tributario. La obligación tributaria que todo contribuyente debe cumplir se refiere al pago de impuestos.

Dentro de los impuestos más importantes que tiene que cumplir el contribuyente en nuestro país están los siguientes:

- a) Impuesto al Valor Agregado (IVA)
- b) Impuesto Sobre la Renta (I.S.R)
- c) Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolo.

1. Impuesto al valor agregado (IVA): Es un impuesto indirecto, el cual graba la venta de bienes y la prestación de servicios y su objeto desgravar únicamente el valor que añade o adiciona cada uno de los agentes económicos que intervienen en proceso de producción, distribución y comercialización de un bien contraparte la tarifa del impuesto desde el 12% sobre la base imponible, el cual deberá estar incluido en el precio de venta o del valor de los servicios.

2. Impuesto sobre la renta (I.S.R): Este impuesto graba la renta bruta por ventas netas, según el caso, que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Toda persona individual que desempeña exclusivamente en relación de dependencia, domicilia en Guatemala, debe calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la respectiva escala de tarifas.



CAPÍTULO III

3. La administración pública, los servidores públicos y el Registro Tributario Unificado

El autor Alvarez - Gendfn, expresa que: "La palabra administración etimológicamente viene del latín Ad y del verbo Ministro-as-are, administrar servir, ejecutar y singularmente del sustantivo ministratio - ministraciones, servicio, acto de servir. La preposición ad rige acusativo, de donde resulta administraciones, acerca del servicio administración, régimen, gobierno." ³⁰

Desde un punto de vista etimológico, la palabra administración da la idea que esta se refiere a una función que se desarrolla bajo el mandato de otro; de un servicio que se presta, es decir que existe subordinación así como servicio.

Administración será entonces el proceso social de planificar, organizar, dirigir, coordinar y controlar un grupo humano particular para lograr un propósito determinado.

³⁰ Alvarez Gendin, Sabino, *Tratado general de derecho administrativo*. pág. 54

Para Guillermo Cabanellas administración en sentido amplio es:
"Gestión, gobierno de intereses o bienes; en especial, de los
públicos...",³¹

La administración pública como todo elemento del Estado, necesita ordenarse adecuada y técnicamente, es decir, organizarse, para realizar su actividad en forma rápida, eficaz y conveniente.

El tratadista Gabino Fraga expone: "La administración pública debe entenderse desde el punto de vista formal, como el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales y que desde el punto de vista material es la actividad de este

Se considera servidor público, la persona individual que ocupe un puesto en administración pública en virtud del nombramiento, contrato o cualquier otro vínculo legalmente establecido, mediante el cual queda obligado a prestarle sus servicios o ejecutarle una obra personalmente a cambio de un salario, bajo la dependencia continuada y dirección inmediata de la propia Administración Pública.

³¹ Cabanellas. **Ob. Cit.** pág. 167



Para la ley del servicio civil, los puestos en el servicio del Estado se clasifican y comprenden los tipos de servicios siguientes:

1. Servicio exento
2. Servicio sin oposición
3. Sus servicio por oposición

A. Servicio exento: El servicio exento nuestro sujeto a las disposiciones de la ley del servicio civil y comprender los puestos de:

- Funcionarios nombrados por el presidente apuesta del Consejo de Estado.
- Ministros y viceministro de Estado, secretarios, subsecretarios y consejeros de la presidencia de la república, directores generales en gobernadores departamentales.
- Funcionarios empleados en la carrera diplomática de conformidad con la ley orgánica del servicio diplomático de Guatemala.
- Tesorero general de la nación.
- Escribano de gobierno.
- Gerente de la lotería nacional



- Funcionarios del consejo de Estado
- Registradores de la propiedad y personal correspondiente.
- Inspector general de trabajo
- Funcionarios de la presidencia la república que dependan directamente presidente
- Miembros de los cuerpos de seguridad
- Personas que sean contratados para prestar servicios interinos, ocasionales o por tiempo limitado por contrato especial
- Empleados de la secretaría de la presidencia de la república
- No más diez funcionarios o servidores públicos en cada ministerio del Estado, cuyas funciones sean clasificadas de confianza por los titulares correspondientes.
- Personas que desempeñen cargos ad honorem

B. Servicio en oposición: Respecto al servicio en oposición, dicho personal están sujetos a todas las disposiciones de ley del servicio civil, menos a aquéllas que se refiera a nombramientos y al despido, comprende los puestos siguientes:

- Asesores técnicos
- Asesores jurídicos
- Directores hospitales



C. Servicio por oposición: En este se incluye a los puestos no comprendidos en los servicios exentos y sin oposición y que aparezcan específicamente en el sistema de clasificación de puestos del servicio por oposición que establece esta ley.

3.1. Sistemas o formas de organización de la administración pública

El Estado ha de organizarse con el fin de proveer y satisfacer de mejor manera, en forma eficiente y eficaz, los servicios públicos que constituyen su finalidad; es decir, se deben ordenar los componentes para que haya coordinación de actividades y no se dupliquen las mismas, de tal forma que resulte que todos conlleven una sola dirección que constituye la búsqueda constante del bien común. De ésta cuenta es que se presentan cuatro formas de organización de la administración pública, teniendo cada una de ellas sus ventajas y desventajas según cuáles sean los intereses de las personas que en su oportunidad estén dirigiendo los destinos de un Estado o país y son los siguientes:

– **La centralización o concentración administrativa:** Tiene lugar cuando los órganos de la administración tienen una relación de

dependencia y subordinación directa e inmediata con el órgano superior de la misma.

– **La desconcentración administrativa:** Es la que se da cuando a un órgano inferior se le confieren ciertos poderes de administración del que jerárquicamente depende, para que los ejerza como si tuviera competencia propia, pero siempre se encuentra bajo el control del órgano superior.

– **La descentralización administrativa:** Cuando el Estado le otorga facultades y atribuciones determinadas a un órgano administrativo, quien también es dotado de personalidad jurídica y un patrimonio propio, a efecto de que se sirva prestar algunos servicios públicos a la ciudadanía, estamos ante una descentralización administrativa.

– **La autonomía:** Es aquella forma de organización administrativa que se presenta cuando el Estado en función de la ley transfiere determinadas facultades y atribuciones a un órgano administrativo, confiriéndole personalidad jurídica, su propio patrimonio, actuando con independencia funcional y hasta cierto punto autofinanciamiento.

3.2. Clases de administración pública

Existen cuatro clases de administración dentro de este largo proceso, fundamentalmente, también conocidas como formas de administrar y son las siguientes:

a) Administración de planificación: La planificación implica ver hacia el futuro, hacer estudio con todos los métodos y técnicas de las necesidades y las soluciones a esas necesidades. Significa, establecer las necesidades y las soluciones para cubrir necesidades.

b) Administración ejecutiva: Es la que decide la que ejecuta, la administración ejecutiva es la que realmente tiene y ejerce la competencia administrativa, es la que tiene la facultad legal para poder actuar, a través de las decisiones, actos o resoluciones administrativas.

c) Administración de control: Es la que se encarga de que las tareas administrativas se realicen de conformidad con las normas establecidas, se trata de órganos con independencia de funciones dentro de estos órganos encontramos la contraloría general de



cuentas, lo que se regula en el Decreto número 1126 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, por ejemplo que se encarga de vigilar que los funcionarios y empleados públicos manejen los fondos públicos con probidad, tal como lo establece también el Decreto número 8-97 del Congreso de la República, Ley de Probidad y responsabilidad de funcionarios y empleados públicos y de conformidad con las normas establecidas en la Ley de Contrataciones del Estado, entre otros.

d) Asesoría: Esta actividad consiste en un quehacer dentro de la administración pública y sirven para aconsejar o asesorar al órgano administrativo sobre la conveniencia legal y técnica de las decisiones que tomará quien tiene o ejerce la competencia administrativa.

3.3. El Registro Tributario Unificado

Es una unidad administrativa de la Superintendencia de Administración Tributaria, que tiene por objeto la inscripción y actualización del estatus tributario de los contribuyentes y todo ente que por disposición de ley tenga la obligación de inscribirse



en este registro.

Partiendo de que actualmente existe una institución específica encargada de la recaudación y administración de los recursos del Estado, la que se creó en el año 1998, a través del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República. "Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria" que da vida jurídica a la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, en consecuencia existe la unidad denominada **Registro Tributario Unificado (RTU)**, encargada de las inscripciones y modificaciones de todos los actos que realice la persona como contribuyente.

Conforme lo establece el Artículo 120 del Código Tributario sección tercera, "**Inscripción del contribuyente y responsable.** Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria antes de iniciar actividades afectas.

Para toda inscripción los contribuyentes o responsables deberán



presentar solicitud escrita ante la Administración Tributaria que deberá contener como mínimo lo siguiente:

a. Nombres y apellidos completos de la persona individual, razón social o denominación y nombre comercial, si lo tuviere,

b. Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el Artículo 22 y de las personas que de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas tengan calidad de administradores gerentes o representantes de dichas personas y copia legalizada del documento que acredita la representación,

c. Domicilio fiscal,

d. Actividad económica principal,

e. Fecha de iniciación de actividades afectas,

f. Si se trata de persona extranjera deberá precisar si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación.



La administración tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributario–NIT-, el cual deberá consignarse en todas sus actuaciones que realice ante la misma y en las factura o cualquier otro documentos que emita de conformidad con la ley específica de cada impuesto...”.

Es una herramienta creada por la Superintendencia de Administración Tributaria a fin de agilizar el comercio Internacional y establecer controles efectivos.

Como lo indica el Artículo 1 del Decreto 25-71 del Congreso de la República de Guatemala.- “Se establece el Registro Tributario Unificado, en donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en lo futuro”.

3.4. Función

Que el Fisco demanda continuamente mayores ingresos para responder al creciente gasto público, como consecuencia del proceso de desarrollo que se opera en el país; que tal situación obliga a mantener un sistema de control de la población



económicamente activa que permita el conocimiento integral de la misma, lograr la eficiente fiscalización de los contribuyentes para mejorar la recaudación de los impuestos, así como la reducción gradual de la evasión tributaria mediante la incorporación de nuevos contribuyentes;

Que es función del Estado velar porque las leyes tributarias se cumplan a cabalidad por las personas que resulten obligadas a su observancia; y que con tal propósito es necesario dictar las medidas que tiendan a establecer los controles necesarios,

3.5. Atribuciones

En uso de las facultades que le otorgan los incisos 1º. y 3º. Del Artículo 170 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Una de las aplicaciones del registro tributario unificado lo establece el Artículo 3 literal b). "Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones



de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero”;

Artículo 23, literal b de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria: “Ejercer la, representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley”.

De igual manera del mismo cuerpo legal el Artículo 23 literal h. “Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos”.

El Artículo 49. de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria: “ La Superintendencia de Administración Tributaria deberá ir asumiendo de forma gradual, total o parcialmente, las funciones, atribuciones y competencias que tengan asignadas a La fecha de entrar en vigencia la presente ley, la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas. También asumirá las funciones de fiscalización tributaria que están asignadas a la Superintendencia de Bancos”.



A partir de la fecha de entrar en vigencia la presente ley y a más tardar en el plazo de un año, la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá haber asumido las funciones, atribuciones y competencias de las dependencias, direcciones y entidades a las que se refiere este artículo que sean de su competencia y necesarias para el cumplimiento de su objeto.

El Superintendente queda facultado para decidir la forma y fecha a partir de la cual la Superintendencia de Administración Tributaria, asumirá e iniciará ejercer dichas funciones, atribuciones y competencias.

Cada vez que la Superintendencia de Administración Tributaria asuma e inicie las funciones a las que se refiere el Artículo 49, “deberá emitir un acuerdo el cual deberá publicar, cuando menos una vez en el diario oficial y en dos de los periódicos de mayor circulación del país”.

A partir de la fecha que establezcan dichos acuerdos los procedimientos, gestiones nuevas y las declaraciones que los contribuyentes tengan que iniciar o presentar, que antes eran competencia de las direcciones o dependencias de las cuales la



Superintendencia de Administración Tributaria asume funciones. Deberán presentarse o iniciarse ante la Intendencia o Unidad Técnica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que señale el acuerdo respectivo.

Todas las gestiones, procedimientos, declaraciones y demás asuntos que se encuentren en trámite o los nuevos que se presenten o inicien antes de la fecha que señale el Acuerdo, deberán ser presentados, tramitados y resueltos por la Dirección o dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas que el Ministro de Finanzas Públicas designe para hacerlo. Se establece un plazo máximo de dos años para que estas dependencias resuelvan todos los asuntos pendientes ante ella

3.6. Ley reguladora de el Registro Tributario Unificado

La ley que inicio y regula el registro tributario es el Decreto 25-71 del Congreso de la República de Guatemala, el Código Tributario, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria como su reglamento y demás leyes tributarias.





CAPÍTULO IV

4. La Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas.

Superintendencia de Administración Tributaria, por sus siglas SAT, es la entidad encargada de autorizar la emisión de facturas, para ello emite resolución la cual debe constar en las mismas, es de suma importancia para la entidad recaudadora porque por medio del control de facturas emitidas y utilizadas por los comerciantes o no, ésta establece el impuesto al valor agregado-IVA-, que le corresponde por cada hecho generador que se ejecute por los sujetos afectos.

4.1. Origen

Con la firma de los acuerdos de paz a finales de 1996, el Estado de Guatemala adquirió el compromiso de asegurar eficacia y

transparencia en la recaudación y la administración tributaria, fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión estatal y eliminar la evasión y defraudación fiscal.

Con el propósito de modernizar la administración tributaria, el Gobierno de Guatemala, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, inicia a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de las que se incluye la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria. Como resultado de estos esfuerzos, surge el proyecto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual se inició en septiembre de 1997 con la integración del equipo de trabajo responsable de administrarlo. Dicho proyecto se organizó en una unidad ejecutora, a cargo del Director de Proyecto y los coordinadores de los componentes de recaudación, fiscalización, aduanas, informática, recursos humanos, planificación y seguimiento, administrativo – financiero, organización y reglamentación.

El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma, descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, que fuera capaz de



incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso la República, Ley Orgánica de la Superintendencia Administración Tributaria, señala: “se crea la superintendencia de administración tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

4.2. Objeto de la Superintendencia Administración Tributaria

Sus objetivos específicos, consistieron en diseñar y desarrollar el sistema tributario, los procesos sustantivos de apoyo, tanto normativos como operativos y la organización responsable de administrarlo.

Es objeto de la Superintendencia Administración Tributaria, ejercer



con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;

b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;

e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;

g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime

convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo' las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.



n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.

o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos: y,

q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

4.3. Naturaleza de la Superintendencia de Administración Tributaria

Con la aprobación del Decreto 1-98 del Congreso de la República, con vigencia a partir del 21 de febrero de 1998, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como



personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Esta entidad descentralizada actúa por delegación del Estado de Guatemala.

Tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado de Guatemala, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Por medio de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Congreso de la República, le transfirió a esta entidad la jurisdicción y competencia que antes era ejercida por el Ministerio de Finanzas Públicas, en cuanto a la administración del régimen tributario, y demás funciones estipuladas en dicha ley.

4.4. Funciones de la Superintendencia Administración Tributaria

El Superintendente resolverá los asuntos que conforme al Código Tributario, las leyes tributarias específicas y las leyes aduaneras

correspondan al Ministerio de Finanzas Públicas, salvo lo establecido en el Artículo 45 de la Ley Orgánica.

El Superintendente celebrará los contratos, convenios y, en general, toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Superintendencia Administración Tributaria o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Superintendente convocará a los intendentes y a los gerentes que estime conveniente a reuniones periódicas, con el propósito de coordinar y analizar las acciones a seguir para el eficiente funcionamiento de la Superintendencia Administración Tributaria.

4.5. Atribuciones

Corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones



y resoluciones en materia tributaria y aduanera.

b) Ejercer la representación legal de la Superintendencia Administración Tributaria, la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley.

c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.

d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.

e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

g) Velar porque la ejecución de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria asegure el

cumplimiento de su objeto.

h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.

i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.

j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.

4.6. Competencia administrativa

La Superintendencia Administración Tributaria tiene competencia en todo el territorio nacional, para administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y tributos que gravan el comercio exterior; con excepción al Impuesto Único Sobre Inmuebles, que recaudan las municipalidades.



La competencia administrativa que ha sido otorgada a la Superintendencia Administración Tributaria, solo pudo ser otorgada por ley emitida por el Congreso de la República. La misma no puede ser apuntada por designación de otro órgano administrativo; ya que una de las características de la competencia, es que no puede ser cedida, ni es improrrogable; y además la misma es irrenunciable.

4.7. Competencia territorial

La Ley Orgánica de la Superintendencia, señala que dicha entidad tiene competencia en todo el territorio nacional para ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado de Guatemala, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.¹⁵

En cuanto a la división territorial de la competencia tributaria, la Superintendencia Administración Tributaria, tiene cuatro coordinaciones regionales, dentro de las cuáles ha dividido la competencia territorial de la actividad tributaria, las cuáles son¹⁶:

Coordinación sede departamentos

1. **Central:** Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y el Progreso
2. **Sur:** Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa
3. **Occidente:** Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán
4. **Nororiente:** Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapáz, Alta Verapáz y El Petén.

4.8. Competencia por razón de materia

Por razón de materia, la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene competencia para la recaudación del Impuesto Único Sobre Inmuebles, en los casos en que las municipalidades han adquirido la administración de dicho impuesto. Asimismo, la citada entidad descentralizada no fiscaliza el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, el cuál es administrado por el propio Ministerio de Finanzas Públicas.

A continuación se citan los tributos que son administrados por la



Superintendencia Administración Tributaria, los cuáles marcan la competencia por razón de materia de la citada entidad:

- Impuesto al Valor Agregado.
- Impuesto Sobre la Renta.
- Impuesto de Solidaridad.
- Impuesto Sobre Productos Financieros.
- Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.
- Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.
- Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas.
- Impuesto al tabaco y sus productos
- Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo
- Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos
- Impuesto específico a la distribución de cemento
- Derechos arancelarios



4.9. Jurisdicción administrativa tributaria

Es la potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria, para decidir sobre las solicitudes o reclamaciones, originadas por sus propios actos administrativos tributarios.

Esta jurisdicción es de naturaleza administrativa, la cuál es distinta naturaleza a la jurisdicción que tienen los jueces del poder judicial. La jurisdicción administrativa tributaria, es la atribución que el Estado le ha asignado a dicha entidad para el conocimiento de los asuntos y pretensiones fundadas en preceptos de la legislación tributaria y derecho administrativo.

Es preciso determinar que esta jurisdicción deviene en su aplicación para relaciones jurídicas administrativas, originadas por el poder estatal de recaudar impuestos.

Es preciso diferenciar la jurisdicción administrativa con la jurisdicción judicial; puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene la facultad de juzgar a un administrado, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Esto corresponde al Organismo Judicial. Cuando la



Superintendencia de la Administración Tributaria ejerce el poder tributario frente a los contribuyentes, debe hacerlo mediante los procedimientos establecidos en el Código Tributario, así como en las demás leyes fiscales; y respetando los principios legales que la Constitución ha consagrado, tales como el Principio de Legalidad regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, y el Principio de Capacidad de pago, consagrado en el artículo 243, de la citada Carta Magna.

Todo acto administrativo y resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria, no puede producir cosa juzgada, es por ello, que todo contribuyente tiene derecho de acudir ante un tribunal independiente, que pertenece al poder judicial, para hacer valer su derecho de legítima defensa.

En efecto el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, mediante sus Salas Segunda, Tercera y Cuarta, tiene la jurisdicción y competencia, para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.



CAPÍTULO V

5. La arbitrariedad por parte de los registradores del Registro Tributario Unificado al incumplir con la excepción del Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario

Como indica el Artículo 94. Infracciones a los deberes formales (Reformado por el Artículo 26 del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República).

Sanciones. Constituye esta infracción, toda acción u omisión que implique el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias.

Corresponden a este tipo de infracciones las siguientes: (Reformado por los Artículos 26 y 11 de los Decretos 58-96 y 117-97, ambos del Congreso de la República).

1. Omisión de registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de



la fecha en que se establezca la obligación de pagar el tributo correspondiente.

Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se produjo la modificación.

Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q. 1,000.00). En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción.

Sergio Morales, señala que: "Uno de los campos de acción en la protección de los derechos fundamentales es el establecimiento de un Estado de Derecho con legitimidad, lo que demanda una lucha contra la arbitrariedad. La arbitrariedad es la negación del derecho como legalidad, cometida por el custodio, es decir por el poder público y sus distintos órganos. La arbitrariedad es la conducta antijurídica de los propios órganos del Estado y se diferencia del

delito en que este último es una conducta contraria al imperativo, mientras la primera es una extralimitación del poder público”.³²

5.1. Relación jurídica tributaria

“Situación jurídica en que se encuentran las personas organizadas unitariamente dentro del orden jurídico, por un especial principio jurídico”.³³

“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 prestación”.³⁴

“Es un vínculo jurídico tributario y 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”.³⁵

³² Procurador de los derechos humanos. **Informe anual circunstanciado**, pág. 84.

³³ De Castro / Ossorio. **Ob. Cit**; Pág. 860.

³⁴ Nájera, Lizett y Díaz, Carmen. **Derecho financiero II**. Pág. 85.

³⁵ Giuliani Fonroque, Carlos. **Derecho financiero I**. Pág. 271.



La relación jurídica tributaria es: el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

5.2. La excepción

“Las excepciones constituyen la oposición que, sin negar su fundamento de la demanda, trata de impedir la persecución del juicio paralizándolo momentáneamente o extinguiéndolo definitivamente.”³⁶

En este sentido se puede decir que la excepción es un medio de defensa que se interpone para negar el hecho concreto, y según su tramitación y los elementos del juicio interpuestos puede paralizar el procedimiento principal, hasta que se llegue a resolver, o extinguirlo en definitiva.

En sentido amplio la excepción es un medio de defensa que se interpone contra las pretensiones de la parte contraria.

³⁶ López M., Mario R., **La práctica procesal penal en el procedimiento preparatorio**, pág. 20



Para Caravantes, mencionado por Mario López, la excepción “proviene de excipiendo o excapiendo, que en latín significa destruir o desmembrar, porque la excepción le hace perder a la acción toda su eficacia o parte de ella.”³⁷

Chiovenda, mencionado por Barrientos Pellecer, considera a la excepción “un contra derecho frente a la acción, consistente en la contraposición al hecho constitutivo de la acción de hechos impeditivos o extintivos que la anulan.”³⁸

Chiovenda estipula que “la excepción es un contra derecho que tiene el demandado para impugnar y anular el derecho de acción, se sitúa dentro de los actos de impugnación y por ello es un acto potestativo similar y que por consiguiente es un recurso.”³⁹

Desde este punto de vista Chiovenda considera que la excepción es un recurso que tiene como fin impugnar o anular la acción emprendida por el actor, es decir, que si para Chiovenda la excepción es un recurso lo estaría situando dentro de las acciones que tienden a variar, anular o extinguir la acción penal o civil.

³⁷ *Ibidem*, pág. 21.

³⁸ Barrientos Pellecer, César Ricardo, *El derecho procesal guatemalteco*, pág. 8.

³⁹ *Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*. No. 32, pág. 82.

Manuel Ossorio dice "Excepción en sentido lato equivale a la oposición del demandado frente a la demanda. Es la contra partida de la acción." ⁴⁰

Entonces en sentido amplio la excepción es la oposición a las pretensiones del actor o demandante, su fin principal es oponerse total o parcialmente como un medio de defensa ante la acción emprendida.

En sentido estricto será la oposición, como un medio de defensa, cuyo fin principal será anular, variar, desvirtuar o extinguir las pretensiones de la parte actora.

Hugo Alsina, mencionado por Pallarés, dice que la palabra Excepción tiene tres acepciones."⁴¹:

- a) En sentido amplio, designa toda defensa que se opone a la acción;
- b) En sentido más restringido, comprende toda la defensa fundada en un hecho impeditivo, o extintivo de la acción; y,

⁴⁰ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 301.

⁴¹ Pallarés, Eduardo, **Derecho procesal civil**, pág. 290.

c) En sentido estricto, es la defensa fundada en un hecho impeditivo o extintivo que el juez puede tomar en cuenta únicamente cuando el demandado lo invoca.

Mauro Federico Chacón Corado, manifiesta “Una excepción o reparo forma los presupuestos de una denominada contranorma, que paraliza la norma fundamentadora del derecho, la llamada norma fundamental y hace surgir distintas consecuencias jurídicas, con lo cual hace que aparezca como infundada la demanda. La contranorma se configura por tener las mismas características que la norma fundamental, pero además por poseer uno o varios caracteres que origina el efecto contrario.”⁴²

Por lo tanto la excepción es un medio de defensa que utiliza el demandado para contradecir las pretensiones del actor, o bien, es la defensa que utiliza el demandado para hacer fenecer el proceso por hechos que hacen que la demanda no prospere por el motivo de tener, la misma, infracciones que están estipuladas en el ordenamiento procesal civil guatemalteco.

Además la excepción, en algunos casos, no hará fenecer el

⁴² Chacón Corado, Mauro Federico, *Ob. Cit.* pág. 5.



proceso pero sí hará variar el fondo de la demanda, que la modificará por tener el demandado razones justas, valederas o legales que harán retardar el proceso y modificará las pretensiones de la parte actora.

5.3. Efectos negativos por la arbitrariedad por parte de los registradores del Registro Tributario Unificado de la Superintendencia Administración Tributaria

Los contribuyentes que se encuentran en esta situación para no perjudicar lo que es el número de identificación tributaria (NIT), por la sanción que incurren por la omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador, son sancionados con la multa máxima de un mil quetzales, que en muchas ocasiones sino en la mayoría no habría razón de ser, por que se indica textualmente el artículo citado que En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción, de los cuales si no hay movimiento o es mínimo el movimiento del contribuyente y arbitrariamente sea sancionado con un mínimo de treinta quetzales diarios de treinta quetzales y un máximo de un mil quetzales.



5.4. Análisis jurídico doctrinario de la arbitrariedad por parte de los funcionarios públicos de la Superintendencia Administración Tributaria

Al establecerse la falta de conocimiento de los contribuyentes, se pudo verificar que la mayor cantidad de contribuyentes que deban hacer efectiva dicha cantidad que de cómo limite es de un mil quetzales, y por el desconocimiento efectúan dicho pago.

Al establecer que los servidores públicos que del registro tributario unificado no aplican la sanción de una forma adecuada trasladan la cantidad de un mil quetzales a todos los contribuyente que al no pagar esa sanción tienen la posibilidad de deshabilitar su número de identificación tributario, por tal razón el contribuyente no hace nada mas que hacer efectivo el pago que le indican.

5.5. Soluciones a la arbitrariedad por parte de los registradores del registro tributario unificado.

Se establece por medio de una solicitud o memorial que el mismo contribuyente fracciona, el calculo según el la excepción a esa sanción que indica que en ningún caso la sanción máxima



excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción.

Estableciendo que es menor la cantidad de la sanción que se debe aplicar, porque la sanción máxima no excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción, especialmente es aplicable y debe de ser de beneficio para el pequeño contribuyente o los que no reporten movimiento de facturación.

Se debe indicar a los registradores del Registro Tributario Unificado y sancionar en caso que no apliquen la sanción conforme la ley, sin solicitar otro medio adicional, sino simplemente cumplir la ley y se debe de informar más a los contribuyentes de la omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador y de alguna manera no cometen infracciones a estas circunstancias, y haciendo mención en las responsabilidades civiles por la omisión de parte de los registradores del Registro Tributario Unificado, recordando que nadie puede declarar ignorancia a la ley y mucho menor al cumplimiento de esta.



5.6. Incumplimiento a la sanción máxima que no excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual en que se establezca la sanción

Al establecerse que el contribuyente no ha tenido movimiento como contribuyente o esta a cero los ingresos brutos de los contribuyentes, y sean sancionados por treinta quetzales diarios o un máximo de un mil quetzales, que es lo que comúnmente sucede los registradores del Registro Tributario Unificado, sancionan a los contribuyentes sin aplicar la excepción de la cual cuenta el contribuyente, y no decir que deben de realizar una solicitud si el contribuyente exige esa excepción, pues esta en ley, y lo deben de aplicar de oficio, el registrador del Registro Tributario Unificado.

5.7. Proyectos de reforma

DECRETO NÚMERO _____

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:



Que por la diversidad de caracteres en la población guatemalteca, y cumplir con el orden social para todo habitante, por la ambigüedad y la mala apelación de la forma de tribulación por omisión de dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria o cambio de contador.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

DECRETA:

La siguiente reforma a la Ley del Código Tributario, del Congreso de la República.

ARTÍCULO 1. Se reforma el Artículo 94, del numeral 1 el cual queda así: que la omisión de dar el aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se



produjo la modificación. Sanción: multa de treinta quetzales (30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un doscientos quetzales (200.00).

ARTÍCULO 2. El presente Decreto entrará en vigencia el día siguiente de su publicación íntegra en el diario oficial.

PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU PÚBLICACIÓN Y CUMPLIMIENTO.

DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, A _____ DÍAS DEL MES DE _____ DE _____.





CONCLUSIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de los registradores del Registro Tributario Unificado, cometen arbitrariedad en la sanción, con un monto desde treinta quetzales diarios con un máximo de un mil quetzales por omisión de dar aviso de modificación de domicilio fiscal, contador u otros.

2. Las sanciones impuestas por los registradores del Registro Tributario Unificado, no corresponden, a lo establecido en ley por cuanto omiten el aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.

3. No se cuenta con preparación al personal receptor ni existe una tabla específica de sanciones con relación a la omisión de dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.



4. Los registradores del Registro Tributario Unificado, no aplican la excepción a la norma por incumplir con lo establecido en ley por la modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.

5. No existen formularios para establecer el monto de cada contribuyente de forma individualizada, por lo que la cuota fijada es de un mil quetzales por la omisión a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.



RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de los registradores del Registro Tributario Unificado, deben exonerar a los contribuyentes de la multa establecida, por omisión de dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria según el Artículo 94 numeral 1.
2. Los registradores del Registro Tributario Unificado, deben de establecer las sanciones individualizadas de los contribuyentes cuando omiten el aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio del contador.
3. Debe respetarse la norma que indica que cuando no exista movimiento del contribuyente la sanción máxima no excederá el uno por ciento (1%) de sus ingresos brutos durante el período mensual en que se establezca la sanción.
4. El Estado de Guatemala, debe cumplir con su función de



resguardar, el patrimonio y los derechos de los contribuyentes en Guatemala, y velar porque se cumpla la excepción del Artículo 94 numeral 1 del Código Tributario.

5. Es necesario que existan formularios para establecer el monto de cada contribuyente de forma individualizada, sin establecer como cuota fija la cantidad de un mil quetzales y si no existe movimiento no puede sobrepasar el mínimo del movimiento declarado o establecido.



BIBLIOGRAFÍA

ALVAREZ GUENDIN, Sabino. **Tratado general de derecho administrativo.** Bosch casa editorial Urgel, Barcelona, España, 1975.

BARRIENTOS PELLECCER, César Ricardo. **El derecho procesal guatemalteco.** Guatemala: Ediciones Magna Terra, 1995.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** 14a. ed. actualizada. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L. 1988.

CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo I,** Impresora Litográfica y Publicitaria. 1995

CANASI, José. **Derecho Administrativo.** Ediciones de Palma, Buenos Aires Argentina, 1974.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala.** Impresos industriales, 1986.

CHACÓN CORADO, Mauro Roderico. **Las excepciones en el proceso civil guatemalteco.** Guatemala: Centro Editorial Vile, 1990.

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala, Centroamérica. Año 2000

DÍAZ DUBON. Carmen Lizeth. **Derecho financiero I.** División. Ed Praxis. 2003.

Diccionario de la Real Academia Española. España. Ed. Barcelona. 2001.



Enciclopedia Jurídica Omeba. Ed. Driskin S.A. Buenos Aires Argentina. 1979.

FUNDACIÓN TOMÁS MORO. Diccionario jurídico Espasa. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. Estudio de derecho constitucional tributario. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1994

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho tributario. Buenos Aires, Argentina. Ed. de Palma, segunda. ed, 1999

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. Ed. de la Palma, Buenos Aires, Argentina, 1972

HENSEL, ALBERT. Derecho tributario. 1º ed; Ed. Nova Tesis, Argentina, 2004.

INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. Estudio de derecho constitucional tributario. Universidad externado de Colombia, 2003.

JARACH DINO. Curso superior de derecho tributario. 2a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1969.

LEFEBVRE, Francis. Procedimientos tributarios. 2ª ed. España: Ed. Francis Lefebvre, 2009.

LÓPEZ M, Mario R. La práctica procesal penal en el procedimiento preparatorio. Guatemala: Ediciones M.R. de León, 2000.

LOZANO, Juan Casado. Curso de derecho financiero y tributario. 20ª. ed. España: Ed. Tecnos, 2000.

Microsoft Corporation, **Encarta 2004.**



MONTERROSO, Gladys. **Patentes de comercio y la ley del IETAAP**. Pág. 23. Prensa Libre (Guatemala) año LV, no 1878 (viernes 19 de mayo de 2006).

NÁJERA FLORES, Lizett y Díaz Dubón, Carmen. **Derecho financiero II**. Guatemala: Ed. Praxis. 2002.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales**. Ed. Heliasta México, D.F. 1982.

PALLARÉS, Eduardo. **Derecho procesal civil**. México: Ed. Porrúa, 1968.

Procurador de los derechos humanos. **Informe anual circunstanciado**. 2010

Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala. No. 32. 2010

RODRÍGUEZ LABATO, Raúl. **Derecho fiscal**. 2ª ed. Universidad Nacional Autónoma de México: Ed. Oxford, 2004.

SÁENZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Tomo I. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, España, 1975

SAYAGUES LASO, Enrique, **Tratado de derecho administrativo**. tomo I, 7ª ed. FCU, Montevideo, 1998,

SOPENA, Ramón. **Diccionario Enciclopédico Ilustrado de la Lengua Española**. Tomo I, Ed Ramón Sopena, Barcelona, 1980

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. ed. 5ª., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.



VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero tributario.** Talleres Nex Print S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 1997.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. 1989.

Código Civil, Enrique Peralta Azurdia. Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley 106. 1964.

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles. Decreto número 15-98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.