

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



**EFFECTOS LEGALES DEL REGISTRO DE DOMICILIOS FISCALES FALSOS,
SUPUESTOS O INEXISTENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

MARVIN HAROLDO CLARA MENENDEZ

GUATEMALA, MAYO DE 2015

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

**EFFECTOS LEGALES DEL REGISTRO DE DOMICILIOS FISCALES FALSOS,
SUPUESTOS O INEXISTENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARVIN HAROLDO CLARA MENENDEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2015

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

DECANO: MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V: Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO: Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Mauro Danilo García Toc
Vocal: Lic. Luis Estrada Valenzuela
Secretario: Lic. Heber Dodanín Aguilera Toledo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Dixon Díaz Mendoza
Vocal: Lic. Fredy Hernán Arrivillaga Morales
Secretaria: Licda. Olga Aracely López

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 Sociales y del Examen General Público).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 21 de marzo de 2014.

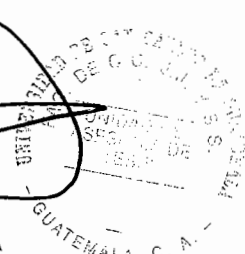
Atentamente pase al (a) Profesional, ADELSO SOLIS ESCALANTE, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante MARVIN HAROLDO CLARA MENÉNDEZ, con carné 9411366, intitulado EFFECTOS LEGALES DEL REGISTRO DE DOMICILIOS FISCALES FALSOS, SUPUESTOS O INEXISTENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Lic. Adolfo Solís Escalante
 ABOGADO Y NOTARIO

Fecha de recepción 24 / 03 / 2014.

f) _____

Asesor(a)





Lic. ADELSO SOLIS ESCALANTE
ABOGADO Y NOTARIO
7ª. Avenida 14-12 zona 1 Edificio Mireya. Oficina 401
Ciudad de Guatemala.
Tel: 56-33-18-83

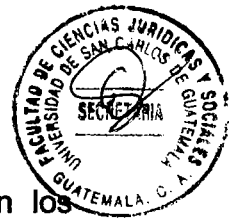
Guatemala 28 de Enero de 2015.

Dr. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho:



De la manera más respetuosa y en cumplimiento de la providencia emanada de la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales con fecha 21 de marzo del año 2014, en la cual se me nombró como **Asesor** del Perito Contador: **MARVIN HAROLDO CLARA MENENDEZ**, quien se identifica con el carné número 9411366, quien elaboro bajo mi dirección la tesis intitulada: **“EFECTOS LEGALES DEL REGISTRO DE DOMICILIOS FISCALES FALSOS, SUPUESTOS O INEXISTENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**.

Con base a lo que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, se analizaron diversos aspectos tales como: Redacción: dentro de la cual se hicieron diferentes recomendaciones al estudiante para mejorar la misma, y que fueron corregidas en el presente trabajo; los métodos y técnicas de investigación utilizados fueron: el método analítico, que estableció las consecuencias derivadas del registro del domicilio fiscal falso, supuesto o inexistente ante el ente recaudador de los tributos; el método sintético que sirvió para dar a conocer la legislación tributaria en Guatemala, así como el método deductivo, el cual fue empleado para establecer la importancia de analizar jurídica y doctrinariamente la problemática planteada.



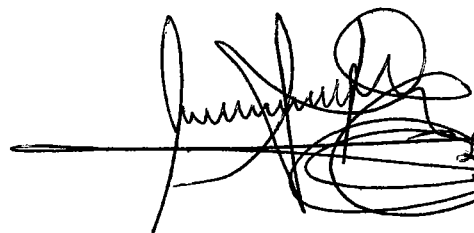
La conclusión discursiva es congruente y se relaciona de manera directa con los capítulos de la tesis.

Las técnicas que se utilizaron fueron la documental y la de fichas bibliográficas, con las cuales se recopiló la información jurídica y doctrinaria pertinente para el desarrollo adecuado de la presente tesis, así mismo cabe resaltar que la redacción empleada en la misma fue la adecuada.

Es de indicar que la presente tesis contribuye tanto científica como técnicamente ya que el tema abordado es de mucha importancia en el ámbito del derecho penal tributario, de manera personal oriente al estudiante durante las etapas correspondientes al proceso de investigación, haciendo uso de la metodología correcta, la cual comprueba con la hipótesis planteada en su trabajo.

Por lo anteriormente expuesto, considero que el trabajo de la presente tesis, cumple los requisitos que establece el normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen Técnico Profesional Público de Tesis, estimando que la misma debe ser aprobada, para lo cual extiendo el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, siendo procedente ordenar oportunamente su impresión y el examen público de tesis, así mismo declaro expresamente que no tengo ningún parentesco dentro de los grados de ley con el ponente del presente trabajo de tesis.

Atentamente



Lic. Adolfo Solís Escalante
ABOGADO Y NOTARIO

Licenciado Adolfo Solís Escalante

Abogado y Notario

Colegiado No. 5,983

Asesor de Tesis



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 24 de abril de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante MARVIN HAROLDO CLARA MENENDEZ, titulado EFECTOS LEGALES DEL REGISTRO DE DOMICILIOS FISCALES FALSOS, SUPUESTOS O INEXISTENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. 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/srrs.



Lic. Avilán Ortiz Orellana
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser el ser supremo que guía mi vida, por ser mi fuente de sabiduría, por sus múltiples bendiciones y por permitirme llegar hasta este momento tan importante en mi vida.

A MIS PADRES:

Por darme la vida y porque gracias a sus decisiones hicieron de mí un hombre fuerte.

A MIS HERMANAS:

Por sus muestras de cariño, siempre las llevo en mi corazón.

A MIS SOBRINOS Y SOBRINAS:

Con mucho amor y deseos de que sus sueños se hagan realidad.

A MIS TÍOS:

Con mucho cariño y respeto, muy especialmente a mi tía Gudelia Clara (+) porque sin su apoyo no hubiese alcanzado mi meta; y a mi tío Miguel Ángel Clara (+) por haberme hecho sentir ese calor de padre que muchas veces necesite.

A MIS PRIMOS:

Por sus muestras de cariño y apoyo incondicional, especialmente a Carmen, Juan Carlos y Marco Antonio.

A MI ESPOSA:

Licda. Maribel Ramírez Paredes, por su apoyo incondicional, por ese amor tan grande y desinteresado que me ha brindado; y por darme unos hijos tan maravillosos. "TE AMO VITA".



A MIS HIJOS:

Luis Francisco (mi viejito bello); Claudia Rocío (mi Toti preciosa) y Pablito Andrés (mi morenito consentido), que este triunfo sea un ejemplo para su futuro. Recuerden que los amo con todo mi corazón y que son la razón de mi vida.

A MIS SUEGROS:

Por sus muestras de cariño y apoyo incondicional, gracias porque siempre me han hecho sentir como un hijo más.

A MIS CUÑADOS:

Con respeto y agradecimiento, especialmente a Luis Ernesto por el apoyo incondicional hacia mi esposa y mis hijos.

A LOS HERMANITOS:

Gabrielita Areli y Fernandito Beltethón Ramírez, por ese amor tan especial hacia mis hijos, que Dios los ilumine siempre.

A MIS AMIGOS:

Con mucho cariño y todo mi agradecimiento, los llevo siempre en mi corazón, gracias por compartir su vida conmigo y por ser parte de esta alegría, especialmente a Marlon Leonel Alvarado Natareno.

AL MINISTERIO PÚBLICO:

Por brindarme la oportunidad de desarrollarme en el ámbito laboral y concederme el tiempo necesario para finalizar mi carrera profesional.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por brindarme la oportunidad a través de cada uno de los profesionales del derecho.



PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación se llevó a cabo con el fin de abordar un tema que es sumamente importante en el ámbito del derecho tributario, ya que por ser éste una de las ramas del derecho público, se da una estrecha relación entre los particulares y la Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador de los tributos; razón por la cual se aborda desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, toda vez que a través del proceso investigativo de campo, se ha logrado comprobar la existencia de maniobras, (como lo es, en el presente caso, el registro de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes), que los contribuyentes utilizan para evadir sus obligaciones ante el fisco y por ende defraudar al Estado de Guatemala.

Siendo el objeto de estudio, las relaciones jurídico-tributarias que nacen entre los particulares (sujeto activo), y la Administración Tributaria (sujeto pasivo), durante periodos fiscales relativamente cortos (años 2009 al 2013), el presente análisis jurídico, da como resultado no solo un aporte académico importante, al proporcionar herramientas doctrinarias y legales para un mejor conocimiento e interpretación del derecho tributario guatemalteco, sino también un aporte jurídico-penal, al plantear la necesidad de una reforma a la ley sustantiva penal que permita erradicar la utilización de cualquier tipo de maniobras que van en detrimento de los intereses la sociedad guatemalteca.



HIPÓTESIS

El presente trabajo de tesis, ha sido desarrollado utilizando el método científico, analítico, deductivo e inductivo, así como empleando las técnicas de investigación tales como la bibliográfica, recolección organización y análisis del material, con el objeto de determinar si existe o no un hecho ilícito por parte de los contribuyentes o responsables ante la Superintendencia de Administración Tributaria, al registrar domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes en el Registro Tributario Unificado y si la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con mecanismos administrativos y legales que permitan detectar y consecuentemente evitar este tipo de maniobras que van en detrimento de la recaudación impositiva del Estado.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

De acuerdo a la investigación realizada y al estudio de las normas legales vigentes en el ámbito tributario, aplicando los correspondientes métodos (deductivo e inductivo), principios y leyes, se logró establecer y comprobar mediante un análisis doctrinario legal, que no existe ninguna norma legal en el ámbito penal tributario o administrativa vigente, que tenga por objeto prevenir y consecuentemente evitar que los contribuyentes o responsables proporcionen o inscriban domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria; así mismo se determinó a través de la investigación de campo, (listado de expedientes proporcionados por el departamento jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria que se encuentran en los tribunales penales) que los contribuyentes, lo que persiguen con este tipo de maniobras, es no enterar al Estado de los impuestos a los que se encuentran afectos, evitando así, la fiscalización tributaria y por consiguiente, eludir cualquier tipo de sanción al momento de defraudar al ente tributario, lo que da como resultado , una disminución en la recaudación y consecuentemente, la no realización de programas de gobierno tales como: salud, educación, vivienda, así como de desarrollo social.



ÍNDICE

| | Pág. |
|--------------------|-------------|
| Introducción | i |

CAPÍTULO I

| | |
|--|----|
| 1. El domicilio..... | 1 |
| 1.1. Etimología..... | 1 |
| 1.2. Antecedentes históricos | 1 |
| 1.3. Concepto y elementos del domicilio | 3 |
| 1.4. Clasificación del domicilio..... | 5 |
| 1.5. Características del domicilio | 9 |
| 1.6. Determinación del domicilio..... | 9 |
| 1.7. Importancia del domicilio | 10 |
| 1.8. Regulación legal del domicilio en el derecho guatemalteco | 11 |
| 1.9. Importancia en la actividad jurídica de las personas individuales y jurídicas ... | 12 |
| 1.10. Diferencia entre domicilio, residencia y habitación | 13 |

CAPÍTULO II

| | |
|---|----|
| 2. El domicilio fiscal | 17 |
| 2.1. Definición doctrinaria | 17 |
| 2.2. Definición desde el punto de vista del derecho tributario guatemalteco | 19 |
| 2.3. Domicilio fiscal de las personas individuales | 20 |



Pág.

| | |
|---|----|
| 2.4. Domicilio fiscal de las personas jurídicas | 22 |
| 2.5. Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria | 26 |
| 2.6. Procedimiento administrativo para efectuar el cambio de domicilio fiscal ante la Superintendencia de Administración Tributaria..... | 29 |
| 2.7. Efectos jurídicos como consecuencia de no dar aviso del cambio de domicilio fiscal en el plazo legalmente establecido..... | 31 |
| 2.8. Regulación legal del domicilio fiscal..... | 32 |
| 2.9. La incidencia del domicilio fiscal en la ejecución de auditorías tributarias | 34 |

CAPÍTULO III

| | |
|--|----|
| 3. Registro Tributario Unificado (RTU)..... | 37 |
| 3.1. Definición..... | 37 |
| 3.2. Antecedentes..... | 38 |
| 3.3. Regulación legal..... | 40 |
| 3.4. Obligatoriedad de la inscripción ante el Registro Tributario Unificado previo a iniciar actividades afectas y su procedimiento | 44 |
| 3.5. Importancia y necesidad de la identificación tributaria | 45 |

CAPÍTULO IV

| | |
|------------------------|----|
| 4. Contribuyente | 49 |
|------------------------|----|



| | Pág. |
|--|-------------|
| 4.1. Concepto | 49 |
| 4.2. Clases de contribuyentes | 50 |
| 4.3. Regímenes tributarios para los contribuyentes..... | 51 |
| 4.3.1. Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas | 51 |
| 4.3.2. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas | 52 |
| 4.3.3. Régimen de Pequeño Contribuyente..... | 53 |
| 4.3.4. Régimen de Rentas de Trabajo..... | 54 |
| 4.4. Relación jurídico tributaria | 55 |
| 4.5. Definiciones de relación jurídica tributaria | 56 |
| 4.6. Elementos de la relación jurídica tributaria..... | 57 |
| 4.7. Diferencias entre sujeto pasivo y contribuyente | 58 |
| 4.8. Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la SAT | 59 |
| 4.8.1. Derechos de los contribuyentes | 59 |
| 4.8.2. Obligaciones de los contribuyentes | 60 |
| 4.9. Responsabilidad tributaria de los contribuyentes | 63 |

CAPÍTULO V

| | |
|--|----|
| 5. Análisis de las normas jurídicas insuficientes para combatir el registro de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria..... | 65 |
|--|----|



Pág.

| | |
|--|-----------|
| 5.1. Análisis del 2do. Párrafo del Artículo 119 del Código Tributario, Decreto Ley 6-91 del Congreso de la República..... | 66 |
| 5.2. Análisis del Artículo 7 de la Ley de Registro Tributario Unificado, Decreto Ley 25-71 del Congreso de la República..... | 68 |
| 5.3. Consecuencias de la declaración de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria | 69 |
| 5.4. Ilícitos tributarios que podrían cometerse contra el Régimen Jurídico Tributario | 71 |
| 5.4.1. Clasificación de los ilícitos tributarios | 71 |
| 5.4.2. Infracciones administrativas y delitos tributarios..... | 72 |
| 5.5. De los delitos que se comenten específicamente como consecuencia de la declaración de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria..... | 87 |
| CONCLUSIÓN DISCURSIVA..... | 93 |
| BIBLIOGRAFÍA | 95 |



INTRODUCCION

Si bien el código tributario en su artículo 114 establece que el domicilio fiscal es el lugar que el contribuyente designa para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita por parte de la administración tributaria, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco para que este pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias, existen contribuyentes que lamentablemente registran domicilios (ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria) supuestos o inexistentes, situación que incide negativamente en la recaudación impositiva del país, puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de fiscalizarlos no los localiza, encontrándose los auditores correspondientes, con que las direcciones registradas por los contribuyentes ante el Registro Tributario Unificado de esa Institución, son inexistentes o bien que en la señalada existen inmuebles deshabitados o sin construcción alguna que permita el funcionamiento y operatividad de la empresa, entidad o comercio.

En razón de lo expuesto la motivación de abordar este tema radica en analizar los efectos que tal maniobra implica para el fisco y por ende para el Estado de Guatemala en la debida percepción de los tributos, ello con el objeto de determinar sus causas, consecuencias y posibles soluciones que vayan encaminadas a evitar tal flagelo y las consecuencias jurídicas que ello supone.



Los métodos utilizados para el desarrollo del este trabajo fueron el científico, analítico o sintético, inductivo y deductivo, empleando las técnicas de investigación como la bibliográfica, recolección de material, organización y análisis del material.

Esta investigación está integrada por cinco capítulos: El primer capítulo incluye aspectos generales del domicilio; en el segundo, lo concerniente al domicilio fiscal; en el tercer capítulo se desarrolla el tema relacionado al Registro Tributario Unificado; en el cuarto capítulo, todo lo concerniente al Contribuyente y en el quinto capítulo, se realiza un análisis jurídico doctrinario de los efectos que produce el domicilio fiscal falso supuesto o inexistente en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Los objetivos trazados fueron: establecer mediante un análisis doctrinario legal las repercusiones legales del establecimiento de los domicilios fiscales supuestos, falsos o inexistentes en el derecho tributario guatemalteco; determinar si los contribuyentes respectivos, persiguen con la maniobra anterior no enterar al Estado de los impuestos a los que se encuentren afectos, evitar la fiscalización tributaria y en consecuencia eludir cualquier tipo de sanción al momento de defraudar al ente tributario.



CAPÍTULO I

1. El domicilio

1.1. Etimología

La palabra "Domicilio" deriva del latín "Domus Collere", casa que se habita.

Etimológicamente deriva de las voces latinas *domus* y *colo*, de *domun colere*, cuyo significado es habitar una casa. Sin embargo, para el jurista guatemalteco Alfonso Brañas, esta etimología no refleja de manera exacta el significado jurídico del domicilio.

1.2. Antecedentes históricos

La noción que se debe tener por domicilio, en la época de la edad primitiva, no tuvo mayor importancia como concepto, ya que no existía más derecho que el natural, rigiéndose el grupo social por la ley del más fuerte.

En la Época Antigua, se trata de situar a la persona en un determinado lugar, donde pudiera ejercer sus derechos y responder de sus obligaciones y el lugar ideal para ello era el lugar de habitación. Posteriormente durante el transcurso del tiempo y debido a la evolución constante y atendiendo principalmente a las necesidades de la vida presente, se desarrolla la ciencia del derecho por lo que se fueron depurando todos sus conceptos e instituciones, entre ellas lo que entendemos por domicilio. Respeto del



derecho romano, existía además del domicilio voluntario, un domicilio legal o necesario y un domicilio de origen, el cual la persona adquiría por el lugar de su nacimiento. En los tiempos en que los pueblos de la antigua Roma, se diferenciaban por razón de las concesiones del *Ius Civitatis*, era cuestión de gran interés saber cuál era el domicilio legal de las personas. En la institución del domicilio se observó que ya se configuraban las características que en la actualidad tiene el concepto, como lo son el *Animus Manendi* que hace referencia al ánimo de permanecer en un lugar determinado y el *Habitatio* que debe entenderse como el lugar de habitación.

El diccionario jurídico Espasa, establece sobre el origen del domicilio que: "Derivado del vocablo *domus*, conserva su etimología original. Domicilio es el lugar donde una persona mora, si bien este sentido carece de significación en el derecho, ante la posibilidad de que se more en diversos sitios, lo que explica la carga histórica de referir el domicilio al lugar en que se reside establemente, por así quererse (*animus perpetuo commorandi*); criterio que pasará a la Glosa, destacándose por cuestiones doctrinales, que provocaron gran confusión en la noción jurídica del domicilio; oscuridad que paso a los códigos, todos imprecisos en la determinación de aquel concepto, de manera tal que, entre hecho de residencia y voluntad, se ofrecen una serie de oscilaciones".¹

En el siglo XII y a mitad del siglo XIII, en la época de los glosadores se lleva a cabo un estudio científico del Derecho Romano, que estaba contenida en sus colecciones justinianas, surgiendo de nuevo como consecuencia de este estudio, el concepto de domicilio con sus notas y características:

¹Diccionario Jurídico Espasa, multimedia CD Room.



- a) La habitación y
- b) El ánimo de permanencia.

1.3. Concepto y elementos del domicilio

Etimológicamente deriva de las voces latinas *domus* y *colo*, de *domun colere*, cuyo significado es habitar una casa. Sin embargo, para el jurista guatemalteco Alfonso Brañas, esta etimología no refleja de manera exacta el significado jurídico del domicilio. Domicilio es el atributo de las personas que indica el lugar donde una persona se establece con el ánimo de residir. Se caracteriza por la existencia de dos elementos muy importantes:

- a) Una residencia o hecho (elemento objetivo o material) y
- b) La intención de residir en el lugar (elemento subjetivo).

Para el tratadista Federico Püig Peña, el domicilio es: “El lugar o círculo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones y constituye la sede jurídica y legal de las personas”.²

De conformidad con lo que establece el Diccionario de la Real Academia de la lengua Española en la segunda de las acepciones atribuidas, el domicilio “Es el lugar donde legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos”.³

²Püig Peña, Federico, **Compendio de derecho civil español**, tomo I. Pág. 246.

³Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Pág. 455.



El tratadista Manuel Ossorio cita a Busso, quien va más allá, pues establece que el domicilio es: “El lugar que la Ley fija como asiento o sede de la persona, para la producción de efectos jurídicos”.⁴ Debido a la técnica legislativa seguida para la creación de nuestro actual Código Civil, Decreto Ley 106 del Congreso de la República; no se encuentra ninguna definición de domicilio; sin embargo establece las diferentes variantes o clases de domicilio. Es importante agregar que la legislación guatemalteca, ha ligado íntimamente al ahora estudiado concepto de domicilio con el de residencia, puesto que indica, entre otras, que se establece a través de la residencia, con el ánimo de permanencia. Entonces en base a lo anterior podemos diferir que el domicilio constituye la circunscripción territorial dentro del cual la persona tiene establecida su residencia, con ánimo de permanecer de manera voluntaria durante un tiempo determinado.

El Diccionario de la Real Academia Española, establece que: “Domicilio proviene del latín *domicilium*, el cual se originó de las voces *domus* que significa casa y de *colare* que significa habitar, indicando además que domicilio es el lugar en que legalmente se considera establecida una persona para el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos”.

El tratadista Guillermo Cabanellas, argumenta que: “Domicilio proviene del latín *domus* y *colo*, de *domun colere*, habitar una casa. El concepto del domicilio está integrado por dos elementos: la Residencia y la Permanencia en un lugar y de ello predomina el

⁴ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 340.



ánimo de permanecer sobre la realidad de la persona de domicilio, ni se gana el mismo por la simple presencia en una población o territorio”.⁵

1.4. Clasificación de domicilio

Dentro de las diferentes clases de domicilio se encuentran:

a) Domicilio real civil, general, ordinario o voluntario: Puede afirmarse que este tipo de domicilio, es el que efectivamente cumple con los tres elementos fijados para la constitución del domicilio, también es denominado voluntario debido a que puede ser escogido y cambiado por la persona en el momento que así desee hacerlo. Este domicilio es el que se encuentra protegido por el Artículo 26 de la Constitución Política de la República de Guatemala ya que preceptúa que las personas pueden cambiar de domicilio o residencia sin más limitaciones que las establecidas por la ley.

Cabe indicar que uno de los ejemplos de limitación legal a la garantía constitucional referida, lo constituye el arresto domiciliario, del cual por motivos de especialidad en el presente estudio, no será tema de análisis. Igual regulación existe en la Constitución Política española, lo cual no es de extrañar, toda vez que la legislación que rige el sistema jurídico guatemalteco, en parte descende de la legislación española.

El domicilio depende exclusivamente de la voluntad de las personas, que salvo el caso de tener designado por la Ley un domicilio legal, tienen derecho de cambiarlo libremente. A este respecto me permito incluir la opinión de Jurista Máximo Pacheco,

⁵Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico usual**. Pág. 45



quien sustenta que el domicilio es real, fundamentándose en que efectivamente es allí donde se tiene la morada, o el ejercicio de la actividad laboral o profesional. Para este autor, el domicilio real también puede ser legal o voluntario y puede ser subdivido en general o especial.

b) **Domicilio Legal:** Es el que se encuentra plenamente identificado con lo prescrito en el Artículo 36 del Código Civil, el cual preceptúa que: “El domicilio legal de una persona es el lugar donde la Ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no se encuentre allí presente”.

Por su parte el Artículo 37 de dicho cuerpo legal, establece que se reputa como domicilio legal: a) “Del menor de edad e incapacitado: El de las personas que ejerzan la patria potestad o la tutela; b) De los funcionarios, empleados, dependientes y demás personas, el lugar en que prestan sus servicios: Pero los que accidentalmente se hallen desempeñando alguna comisión, no adquieren domicilio en el lugar; c) De los militares en servicio activo: el lugar en que están destinados; d) De los que se hallen cumpliendo condena: el lugar donde la extinguen, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a ella; en cuanto a las anteriores, conservan el último domicilio que hayan tenido y; e) De los agentes diplomáticos guatemaltecos residentes en el extranjero: por razón de su cargo, el último domicilio que tenían en el territorio nacional”.

Para Guillermo Cabanellas el domicilio legal es: “El que por las leyes civiles o de enjuiciamiento se establece para la diversidad de personas naturales o abstractas para el ejercicio de distintas actividades y para singulares situaciones de índole familiar o de



otra especie, estableciendo un nexo entre la persona y el lugar, como su centro o mundo jurídico profesional”.

En esta clase de domicilio no concurren todos los elementos o requisitos que integran la definición del domicilio, ya que varía la forma de constituirlo, a éste domicilio se le pueden atribuir dos características especiales: a) En primer lugar que es un domicilio forzoso o necesario, porque la Ley lo establece y se presume que la persona se encuentra allí, sin admitirse prueba en contrario ya que aunque se pruebe que tiene su domicilio en otro lugar, esto no impide que el domicilio legal exista y b) En segundo lugar, la presencia de la persona no es requisito necesario pudiendo ser que efectivamente ella no resida en dicho lugar.

c) Domicilio contractual, convencional, electivo o especial: Este domicilio es el que se escoge para la ejecución de un acto o contrato y se funda en la facultad que tienen las personas capaces de establecer en sus contratos todas las cláusulas que no contradigan a las leyes y las buenas costumbres.

d) Domicilio múltiple: Este tipo de domicilio aparentemente contradice la característica de que la persona debe tener un solo domicilio, es por ello que un sector de la doctrina y algunas legislaciones están en contra de la aceptación de la pluralidad del domicilio. Expresan que no es posible que el sujeto pueda residir en varios lugares, solamente se aceptaría la pluralidad, dicen, si el domicilio no se basara en la residencia. Si la persona vive en varios lugares, se debe considerar que uno de ellos es el centro principal de sus negocios, que es su sede jurídico-legal.



e) **Domicilio político:** Es el domicilio que la persona tiene desde el punto de vista internacional, establecido en una república como consecuencia del cargo o función que le han encomendado para poder representar a su país. Se refiere al territorio nacional en general.

Alfonso Brañas señala que: “Hay que tener como principio de carácter general, que toda persona debe fijar un domicilio real o voluntario, y que las demás formas de domicilio son, en realidad una excepción a ese principio”.

Por su parte, Castán Tobeña, citado por Püig Peña, señala que: “La Ley se limita unas veces a determinar el domicilio, o lo que es igual, el lugar donde se supone que, la persona actúa su capacidad o derechos, y otras impone ciertos domicilios para la realización de determinados actos”.

Por último el autor nacional Santiago López Aguilar, se refiere al domicilio como: “la circunscripción departamental en la cual radica la persona individual, para determinar a qué autoridades judiciales y administrativas está sometida y se refiere a las clases de domicilio así: Legal, el dispuesto por la ley; Voluntario, cuando la persona fija determinado domicilio o renuncia al legal, para el cumplimiento de sus obligaciones; Judicial, el que se establece por autoridad judicial”.⁶

⁶López Aguilar, Santiago. **Introducción al estudio del derecho II.** Pág.45.



1.5. Características del domicilio

Dentro de las características que señala la doctrina están:

- a) **Fijo:** Aunque también puede ser temporal si cambia de ciudad o municipio, no es como la residencia o la habitación que pueden no ser fijos.
- b) **Necesario:** Como es un atributo de la personalidad, nadie carece de tal, si careciere la Ley le impone un domicilio de origen (de los padres o lugar en el que es criado).
- c) **Único:** Las personas naturales solo tienen un domicilio porque uno solo es el lugar de establecimiento principal, aunque tenga casas en distintos lugares. Es en uno solo donde tiene sus intereses, y es uno solo porque en Guatemala solo se reconoce el matrimonio monogámico. En Roma se reconocía más de un domicilio porque de alguna manera se reconocía el matrimonio poligámico.

1.6. Determinación del domicilio

De conformidad con la doctrina, puede decirse que el domicilio de la persona individual esta en el lugar donde tiene su residencia principal. Cuando esa residencia no puede establecerse con certeza, el domicilio está en el lugar donde la persona ejerce su actividad principal.

El domicilio de una persona debe determinarse ubicando el lugar donde la persona tiene su residencia principal (lugar donde habitualmente vive: la casa) y cuando no se conoce con certeza la residencia principal, es también domicilio de la persona el lugar



donde tiene su establecimiento principal (lugar donde desempeña alguna actividad física o intelectual: lugar de trabajo).

1.7. Importancia del domicilio

El domicilio es muy importante, pues para que una persona sea ubicada, al menos debe anunciar su domicilio, es decir, establecer el municipio donde puede encontrarse su residencia.

Desde el inicio de los procesos civiles, es el domicilio el que sirve de base para la determinación de la competencia territorial de los Órganos Jurisdiccionales. Si lo anterior fuere considerado de poca trascendencia, cabe indicar que también da origen a uno de los casos de prórroga de la competencia, ya que así lo establecen los Artículos 3 y 4 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Congreso de la República. Indica también, que en general todas las notificaciones, se realizan de forma indefectible en el domicilio de las partes de forma válida.

Para Alfonso Brañas, la importancia de la existencia del domicilio y lo que dio origen a esta institución, fue la necesidad de establecer un lugar en el cual de modo normal o forzado, puedan ejercitarse los derechos y las obligaciones; por ello, afirma que el ordenamiento jurídico se ve en la necesidad de ubicar a la persona en determinado lugar, sin que ello signifique necesariamente la residencia y mucho menos la permanencia; proveyendo así de mayor seguridad jurídica y viabilidad a los actos procesales. En el mismo sentido, se expresa Máximo Pacheco al indicar que; “Todas



las personas, deben estar ligadas a un lugar determinado, esto para garantizar la estabilidad y evitar que por el simple hecho del cambio constante del lugar de habitación, las personas pudiesen evadir a la justicia, por lo que considera que es de vital importancia para la correcta marcha de las relaciones jurídicas y cuanto más con relación a los actos procesales”.⁷

1.8. Regulación legal del domicilio en el derecho guatemalteco

El Código Civil guatemalteco, al respecto del domicilio, establece en sus Artículos del 32 al 36: “que el domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con ánimo de permanecer en él. Se presume el ánimo de permanecer, por la residencia continua durante un año en el lugar. Cesará la presunción anterior si se comprobare que la residencia es accidental o que la tiene en otra parte. Si una persona vive alternativamente o tiene varios lugares, se considera domiciliada en cualquiera de ellos; pero si se trata de actos que tienen relación especial con un lugar determinado, éste será el domicilio de la persona. La persona que no tiene residencia habitual se considera domiciliada en el lugar donde se encuentra. El domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente”. El Artículo 40 del citado cuerpo legal preceptúa: “Las personas en sus contratos, pueden designar un domicilio especial para el cumplimiento de sus obligaciones que estos originen”.

⁷ Máximo Pacheco. **Introducción al derecho**. Pág. 119.



Debido a la técnica legislativa seguida para la creación del actual Código Civil, Decreto Ley 106; no se encuentra ninguna definición de lo que es el domicilio; sin embargo establece al menos las diferentes variantes o clases de domicilio. No obstante lo anterior, se colige del texto del vigente Código Civil que la figura que ahora es objeto de nuestro estudio, en congruencia con las definiciones antes descritas, es el lugar donde una persona tiene su asiento legal; entendiendo asiento legal como el lugar en el cual la persona debe de ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones. Es importante agregar que la legislación guatemalteca, ha ligado íntimamente al ahora estudiado concepto de domicilio con el de la residencia, puesto que indica, entre otras, que se establece por medio de la residencia, con el ánimo de permanencia. Entonces, el domicilio constituye la circunscripción territorial dentro del cual la persona tiene establecida su residencia, con ánimo de permanecer voluntariamente durante un determinado tiempo.

1.9. Importancia para la actividad jurídica de las personas individuales y jurídicas

Todas las personas jurídicas individuales se encuentran ligadas a un lugar determinado. Esta estabilidad en un lugar cierto y conocido es indispensable para la buena marcha de las relaciones jurídicas. En efecto, si una persona, por el solo hecho de cambiar constantemente de lugar, pudiera eludir el cumplimiento de sus obligaciones o deberes, ninguna seguridad existiría en el comercio jurídico. Es por eso que el Derecho ha creado la ficción del domicilio, que no es más que el lugar determinado, en el que se supone siempre presente la persona jurídica, para el ejercicio de sus derechos y el



cumplimiento de sus obligaciones. Hay que hacer notar que, al hablar de domicilio como ficción, no se requiere decir que el domicilio sea una simple relación jurídica creada por el Derecho entre las personas y el lugar, como lo sostenía la teoría clásica, sino que con ella se alude al hecho de que la persona se le supone siempre presente, en el lugar fijado como domicilio. El domicilio es una realidad, una noción concreta representada por el lugar mismo.⁸

1.10. Diferencia entre domicilio, residencia y habitación

Manuel Ossorio expresa que: “La habitación se constituye en el edificio, casa y cualquier otra construcción o lugar natural que se emplee para vivir, señalando que es un domicilio accidental, porque es un lugar donde la persona se encuentra viviendo por cierto tiempo determinado”.⁹

Para el autor guatemalteco Alfonso Brañas, la residencia y la habitación son términos que en general se usan como sinónimos. La Ley no los precisa claramente, pero varias disposiciones se refieren a una u otra indistintamente, aunque se refiere generalmente más a aquella que a esta, confundiéndola a veces con el domicilio. En otra parte de su exposición, el mismo autor expresa que la residencia para los efectos legales debe entenderse, en primer término como una de las circunstancias constitutivas del domicilio, y en segundo lugar, en que se reside, o sea, en términos más precisos, la casa de habitación, o en su caso la parte de un edificio donde se resida.

⁸ Pacheco Gómez, Máximo. **Introducción al Derecho**. Pág. 120.

⁹ Ossorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 342.



María Luisa Beltranena de Padilla, al referirse a la habitación, expresa que: “La habitación o domicilio particular, en el lenguaje común u ordinario se le suele denominar domicilio particular, o simplemente domicilio, a la casa de habitación de una persona, a su morada o vivienda, con exclusión de cualquier connotación legal o jurídica. Se dice: ventas a domicilio, visitas domiciliarias, clases de domicilio, etcétera”.¹⁰

En ese sentido, la habitación es: “El lugar donde concretamente vive la persona, con o sin familia. Es el lugar donde el sujeto tiene su morada, casa, vivienda, habitación”. No importando si la persona es propietaria o alquila el lugar en el que vive. La habitación tiene varios efectos legales, dentro de los más importantes se encuentra, el integrar una de las partes que conforman los alimentos, a este respecto el Código Civil establece en el Artículo 278: “La denominación de alimentos comprende todo lo que es indispensable para el sustento, habitación, vestido, asistencia médica y también la educación e instrucción del alimentista cuando es menor de edad”. Así mismo, el mismo cuerpo legal regula a la habitación como un derecho real de goce, como se estipula en los Artículos del 746 al 751. Ciertamente la residencia o habitación, nótese que se usan de forma indistinta, al igual que en la legislación guatemalteca, puede tener diferentes acepciones o connotaciones, pero para efectos del presente trabajo tomaremos parte de la definición vertida por Guillermo Cabanellas en el sentido que es concretamente el lugar donde una persona habita, mora o reside, sin embargo, es importante acotar que para la residencia o habitación, sea un elemento determinante de la vecindad, acepción jurídica no común, no es necesario únicamente que exista de hecho, sino también de derecho, con ello nos referimos a que es necesario que en los registros públicos

¹⁰Beltranena de Padilla, María Luisa. **Lecciones de derecho civil.** Pág. 71.



correspondientes, sean municipales, judiciales, tributarios, etcétera; conste que efectivamente la residencia o habitación esta en ese lugar.

Es por ello que se dice que la residencia no permite determinar la vecindad, si no ha sido claramente registrada.

El jurista Alfonso Brañas establece en su obra Manual de Derecho Civil que: “A diferencia de las legislaciones extranjeras, el Código Civil guatemalteco distingue expresamente la vecindad del domicilio disponiendo que la vecindad es la circunscripción municipal en que una persona reside y se rige por las mismas leyes que el domicilio, confiriendo iguales derechos e imponiendo las mismas obligaciones legales a guatemaltecos y extranjeros (Artículo 41); en tanto que el domicilio (voluntario o real, que es el de mayor trascendencia jurídica) se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con el ánimo de permanecer en él (Artículo 32)”.¹¹

Debe entenderse que la vecindad de una persona es la circunscripción municipal (ámbito territorial de un municipio) en que la misma reside, en cuanto al domicilio la ley no tiene tanta claridad por referirse únicamente a un lugar, a la residencia en un lugar.

Sin fundamento expreso en alguna disposición legal, se ha considerado que el domicilio se tiene dentro de la circunscripción departamental (ámbito territorial de un departamento).

¹¹ Brañas, Alfonso. **Manual de derecho civil**. Pág.67.



La vecindad tiene efecto jurídico para la celebración de determinados actos de la vida civil, así como, en el aspecto tributario, es determinante para el pago de arbitrios y contribuciones locales.

Es de mencionar que en cuanto a la residencia, para los efectos legales, debe entenderse, en primer término como una de las circunstancias constitutivas del domicilio, y en segundo lugar en que reside, o sea, en términos más precisos, la casa de habitación, o en su caso la parte de un edificio en que se resida. El lugar que constituye la residencia es, por tanto, más reducido que el lugar constitutivo del domicilio.



CAPÍTULO II

2. El domicilio fiscal

2.1. Definición doctrinaria

Guillermo Cabanellas lo define como: “El domicilio de las personas naturales es el de su residencia habitual; y para las personas abstractas, el de su domicilio social, siempre que en él se encuentren efectivamente centralizadas la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso se tendrá por domicilio fiscal precisamente ése, más importante en lo económico siempre y, por tanto, preferible para la fiscalización de impuestos.”¹²

El domicilio fiscal según el diccionario jurídico es: “El domicilio que se declara a la hacienda pública y que ésta utiliza para sus relaciones con el contribuyente.”¹³

El domicilio fiscal según el diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales es: “El consignado en las declaraciones juradas y escritas que, a los fines impositivos, presenta el contribuyente ante la autoridad competente.”¹⁴

En la presente tesis se propone como definición de domicilio fiscal la siguiente: El domicilio fiscal es el lugar que fija el contribuyente para ser notificado y citado de todas

¹²Cabanellas, Guillermo. **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual**, tomo II. Pág. 780.

¹³Fundación Tomás Moro. **Diccionario Jurídico Espasa**. Siglo XXI. Pág. 358.

¹⁴Manuel, Osorio. **Op. cit.** Pág. 265.



las actuaciones que éste pueda realizar, dentro de la administración tributaria y la misma puede exigirle el ejercicio y cumplimiento de los derechos y obligaciones que emanen de la relación con la administración tributaria.

El domicilio fiscal es una creación necesaria del derecho tributario o derecho fiscal, esta necesidad deriva del hecho que la Administración Tributaria precisa de un lugar dónde pueda comunicarse con el contribuyente. En las instituciones del derecho civil no aparecía regulado específicamente un domicilio destinado a comunicar a la Administración Tributaria con el contribuyente ni viceversa, es entonces, que se crea el domicilio fiscal para cumplir con tal fin. Para crear la institución denominada domicilio debe de haber una persona a quien se le pueda hacer llegar citaciones, notificaciones y demás correspondencia ya que la persona es fundamental para el domicilio, pues sin dicho elemento no podría existir el mismo. La persona siendo base esencial para el domicilio se clasifica en individual y jurídica. La persona individual es sujeto de derechos y obligaciones, por referencia a todo individuo que tiene capacidad para adquirirlos. La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social, según lo establece el Artículo 16 de Código Civil Decreto-Ley número 106 del Congreso de la República.

El domicilio constituye un atributo de la persona y es por eso que es objeto de regulación a efectos civiles y administrativos en general. El derecho tributario por ser



parte del derecho administrativo estudia a la persona individual y jurídica pero denominándola contribuyente. Según el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 21 establece que: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. El domicilio fiscal será: Para los contribuyentes (personas individuales), el lugar donde tengan su residencia habitual. No obstante, para las personas individuales que desarrollen principalmente actividades económicas, en los términos que reglamentariamente se determinen, la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.

Para los contribuyentes (personas jurídicas), su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. El derecho civil utiliza la palabra domicilio en un sentido amplio, mientras que el derecho tributario lo utiliza en un sentido estricto.

2.2. Definición desde el punto de vista del derecho tributario guatemalteco

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 114 regula que: “Se considera domicilio fiscal, el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados



de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias...”

2.3. Domicilio fiscal de las personas individuales

La persona individual es el hombre sujeto del derecho, con capacidad para adquirir y ejercer derechos, para contraer y cumplir obligaciones, para responder de sus actos dañosos o delictivos y para actuar frente a cualquier circunstancia derivada de sus acciones en el cumplimiento o incumplimiento de las mismas. Entonces el contribuyente inscrito como persona individual al ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones debe de señalar un lugar específico en el cual pueda realizar dichas actividades y así poder tener relación directa con la administración tributaria y viceversa.

El Artículo 115 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República regula el domicilio fiscal de las personas individuales de la siguiente manera:

Para las personas individuales se tendrá como domicilio fiscal en la República de Guatemala, en el orden siguiente:

1. “El que el contribuyente o responsable designe como tal expresamente y por escrito, ante la Administración Tributaria”. Este primer presupuesto determina que es el contribuyente el que debe designar de forma expresa su domicilio fiscal el cual debe realizarlo ante la Administración Tributaria para que pueda establecer en su base de



datos el lugar en donde podrá ubicar al contribuyente, para que el mismo pueda recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que la Administración Tributaria envíe o requiera el cumplimiento de las leyes tributarias.

2. “El que el contribuyente o responsable indique en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo”. Aquí se encuentra un elemento de voluntad, la libertad del contribuyente o responsable de señalar a su conveniencia el lugar para que le sean efectuadas las notificaciones, la cual se hace efectiva cuando el contribuyente es el que inicia el proceso administrativo, ya sea por la determinación de la obligación tributaria por parte del mismo o por el simple uso del derecho constitucional de petición por los sujetos mencionados o por algún interesado.

3. “El lugar de su residencia, presumiéndose ésta, cuando su última permanencia en dicho lugar, sea mayor de un año”. Esta circunstancia surge cuando es la administración tributaria la que inicia o requiere el cumplimiento de una obligación de parte del contribuyente.

4. “El lugar donde desarrolla sus principales actividades civiles o comerciales, si se desconoce su residencia o hay dificultad para determinarla”. Entonces la Administración Tributaria podrá considerar como domicilio fiscal el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas.



5. "Si el contribuyente o responsable reside alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares, dentro o fuera del país, el que señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria". La administración tributaria podrá solicitarle al contribuyente que designe un lugar exacto para el ejercicio de sus derechos o el cumplimiento de sus obligaciones cuando resida alternativamente en varios lugares y de no señalar el lugar la administración tributaria lo hará de oficio.

6. "Cuando no sea posible determinar su domicilio según los incisos anteriores, el lugar donde se encuentre el contribuyente o responsable, se celebren las operaciones, se realicen las actividades, o donde se halle el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria". Entonces cuando la administración tributaria se encuentre imposibilitada de poder ubicar el domicilio fiscal de una persona se le considera su domicilio el lugar en donde habitualmente se encuentre el contribuyente.

2.4. Domicilio fiscal de las personas jurídicas

Los contribuyentes inscritos como personas jurídicas también llamadas por la doctrina personas abstractas, son los sujetos susceptibles de adquirir y ejercer derechos y de aceptar y cumplir obligaciones a través de su representante legal.

El Código Civil Decreto 106 del Congreso de la República en el Artículo 15 regula quienes son las personas jurídicas de la siguiente manera:



1. El Estado, las municipalidades, las iglesias de todos los cultos, la Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás instituciones de Derecho Público, creadas o reconocidas por la Ley;
2. Las fundaciones y demás entidades de interés público creadas o reconocidas por la Ley.
3. Las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones; y
4. Las sociedades, consorcios y cualesquiera otras con fines lucrativos que permitan las leyes...”

Las personas jurídicas al ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones deben de designar un lugar determinado para poder ejercerlos y según la legislación guatemalteca dicho lugar debe designarse en sus estatutos, en la escritura constitutiva y de no ser así, será el lugar en donde ejerza sus principales funciones administrativas o donde realice sus negocios. Ese lugar debe de ser su domicilio y en relación con la materia que se está tratando sería el domicilio fiscal puesto que las personas jurídicas también tienen obligación de determinar su domicilio fiscal frente a la administración tributaria.



El Artículo 116 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula el domicilio de las personas jurídicas así: “Se tendrá como domicilio de las personas jurídicas para los efectos tributarios, el que se indica en el orden siguiente:

1. El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos de registro ante la Administración Tributaria”. El representante de la entidad debe de señalar expresamente y por escrito el domicilio fiscal que se haya designado en los estatutos o en la escritura constitutiva de la entidad. Este numeral establece dos requisitos indispensables los cuales son: que al momento de hacerle saber a la administración tributaria el domicilio fiscal se deberá hacer expresamente y por escrito para que exista seguridad de que ese es realmente el domicilio fiscal de la entidad relacionada.
2. El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo”. Este numeral nos indica que al momento de accionar ante la administración tributaria se debe designar el lugar en donde se desean recibir las notificaciones, citaciones y demás actuaciones que se realicen; también al momento de pagar el impuesto respectivo se hace constar el domicilio fiscal el cual es utilizado por la administración tributaria para poder ubicar a la entidad al momento de surgir un conflicto o bien para hacerle llegar una citación o notificación.



Es obligación de las personas jurídicas hacer constar su domicilio fiscal en sus estatutos y escritura constitutiva puesto que así lo regula también el Artículo mencionado en su inciso 3 el cual establece:

3. El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos. Este numeral es complementado con El Código de Notariado Decreto número 314 del Congreso de la República en su Artículo 46 el cual establece que: “es una obligación al autorizar la escritura constitutiva de una sociedad o los estatutos de la misma consignar el domicilio, específicamente en el inciso cuarto: “4. Domicilio de la misma”.

4. El lugar en que tenga su administración o sus oficinas centrales. Muchas veces el notario no consigna en la escritura constitutiva el domicilio de la persona jurídica entonces se entiende que es el lugar en donde se ejerza su administración o bien donde tenga sus oficinas centrales en donde podrá ubicarse el domicilio fiscal de la entidad, pero muchas veces la administración tributaria desconoce el lugar en donde ejerce la administración o bien donde tiene sus oficinas centrales la entidad entonces, se entenderá que su domicilio fiscal podrá ser el lugar en donde se halle el centro principal de su actividad , el así como lo establece el quinto numeral:

5. El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales.

6. En caso de existir más de un domicilio, el que se señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el



que elija la Administración Tributaria. Esto significa que si una persona jurídica tiene más de un domicilio la administración tributaria podrá requerir que señale un domicilio para poder recibir las actuaciones que la entidad realice ante la misma, pero si ésta, en el plazo de diez días del requerimiento no lo señala entonces la administración tributaria fijara un solo domicilio.

En varias ocasiones y por variadas razones la administración tributaria no puede determinar en sí cual es el domicilio fiscal de una persona jurídica, para ello el Código Tributario establece una sencilla solución en el inciso séptimo del Artículo 116, citado anteriormente, el cual regula lo siguiente: “Cuando no sea posible determinar el domicilio, según los incisos anteriores, el lugar donde se celebren las operaciones, se realicen las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria”.

2.5. Procedimiento administrativo para señalar el domicilio fiscal ante la Administración Tributaria

Para poder señalar un domicilio fiscal en la Superintendencia de Administración Tributaria existen dos formas, siendo estas las siguientes:

- a) Domicilio fiscal para personas no contribuyentes; y
- b) domicilio legal para personas contribuyentes.



El término “no contribuyente” es algo paradójico, pues cualquier persona que sea un consumidor final y que adquiera un bien ya sea este, una manzana, un jugo, una prenda de vestir, un electrodoméstico u otro bien cualquiera que sea su clase y que se haya adquirido por los medios legalmente establecidos dentro del territorio guatemalteco, lleva ya implícitamente cargado el impuesto al valor agregado (IVA), lo anterior nos lleva a preguntarnos ¿realmente existe la figura de “no contribuyente”? o ¿puede alguna persona civilmente capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, prescindir de adquirir alguna clase de bien? La respuesta es definitivamente no, pues todas las personas en algún momento necesitan adquirir algún bien y en el momento en que lo adquieren se convierten en contribuyentes pues en el valor por el que adquieren el bien ya viene inmerso el impuesto al valor agregado, exijan o no la factura correspondiente y esto es sencillo de entender, pues a los establecimientos donde se adquiere un determinado bien ya les viene cargado dicho impuesto y seguramente ellos no van a querer pagarlo, lo que significa que quien siempre pagará dicho impuesto será el consumidor final y de allí surge la siguiente pregunta ¿Quién no es contribuyente?. Hecha la anterior observación se esbozan los dos tipos de domicilio fiscal:

a) Domicilio fiscal para personas no contribuyentes: La Superintendencia de Administración Tributaria le entrega un formulario a la persona que está obligada a encontrarse inscrito en dicha entidad para el pago del Impuesto al Valor Agregado y demás actuaciones que deba realizar con dicha institución así como poder tener un domicilio fiscal, para que las notificaciones, citaciones y demás actuaciones se le notifiquen en el domicilio fiscal que la persona designe; siendo el número de formulario SAT-No.022.



La persona llena los datos que se le solicitan siendo estos: Lugar y fecha de presentación, número de identificación tributaria (NIT), administración, apellidos y nombres, nacionalidad, número de documento personal de identificación (DPI) y pasaporte, fecha de nacimiento, sexo, dirección, departamento, municipio, teléfono, apartado postal, actividad económica y firma.

Posteriormente la persona lo presenta a la ventanilla de la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente a una persona encargada de atención al cliente, quien ingresa los datos en la computadora y entonces se inscribe a la persona en el Registro Tributario Unificado para no Contribuyentes, por lo que la persona ya tiene un domicilio fiscal en la Superintendencia de Administración Tributaria, el domicilio fiscal viene a ser de tipo informativo para el no contribuyente.

b) Domicilio fiscal para contribuyentes: Las personas que son sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya sea en calidad de contribuyentes o responsables, es menester que estén inscritos como tales en la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo una obligación de tipo formal el inscribirse como contribuyente. Al inscribirse como contribuyente es necesario establecer un domicilio fiscal, el cual es un requisito establecido en la ley y se ve reflejado en el formulario SAT-No.0014, además de los anteriores requisitos, se encuentran los siguientes:

Lugar y fecha de presentación, indicar si es inscripción o actualización, número de identificación tributaria (NIT), datos de identificación cuando es una persona individual, datos de identificación persona jurídica, entes, patrimonios o bienes, datos generales



para personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o bienes, es en este apartado en donde se consigna el domicilio fiscal que desea tener la persona individual o jurídica. Datos de representantes legales igual para personas individuales o jurídicas, entes, patrimonios o bienes, inscripción o actualización de impuestos, luego el formulario señala los impuestos que desean pagar, el formulario incluye la inscripción o actualización del establecimiento en donde se consigna nuevamente el domicilio fiscal pero éste solo es para las personas jurídicas. Y termina con la firma y sello del contribuyente, fecha firma y sello de recepción, fecha, firma y sello de grabación.

Después de haber presentado dicho formulario en la recepción de la Superintendencia de Administración Tributaria, sigue el trámite administrativo de recepción de formularios e ingreso de datos a la computadora, después se establece a la persona como contribuyente de la SAT y guarda en la base de datos el domicilio fiscal de la persona individual o jurídica, en el cual se va a poder notificar, citar y enviar la demás correspondencia que se remita por parte de la SAT, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que se les pueda exigir el cumplimiento de las leyes tributarias.

2.6. Procedimiento administrativo para efectuar el cambio de domicilio fiscal ante la Administración Tributaria

Cuando una persona individual o jurídica cambia su domicilio fiscal por motivos personales o porque el lugar que señaló al inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria ya no será el lugar en donde realizará sus actividades



comerciales o jurídicas, puesto que cambiará la sede actual de su institución, los contribuyentes o responsables deben enviar aviso por escrito a la Superintendencia de Administración Tributaria del cambio de domicilio fiscal dentro del plazo de 30 días contados desde el momento en que se realizó el mismo.

Lo anterior está regulado en el Artículo 119 segundo párrafo del Código Tributario el cual establece que: "Los contribuyentes o responsables deberán avisar por escrito a la Administración Tributaria el cambio de domicilio fiscal, personalmente o por medio de tercero, debidamente autorizado. El duplicado de este aviso, en que conste el sello de recepción, hará fe de tal información. La comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el mismo...."

El Artículo citado anteriormente hace mención que los contribuyentes y responsables deben y están obligados a dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria del cambio de domicilio y esto lo realizan a través del mismo formulario utilizado en la inscripción de contribuyente o responsable y el número de formulario para no contribuyentes es el SAT-No.022 y para los contribuyentes el número SAT-No.0014, puesto que en los mismos hay una casilla para actualización en los datos de las personas individuales, jurídicas, entes, patrimonio o bienes.

Al llenar el formulario el contribuyente o responsable lo presenta en una agencia de la administración tributaria y es ahí, donde se hace el cambio de domicilio fiscal. Al no hacer el cambio ante la Administración Tributaria dicha institución seguirá notificando, citando y enviando la demás correspondencia al domicilio indicado por el contribuyente



o responsable, tal como lo establece el Artículo 119 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el segundo párrafo: "...En tanto no se comunique el cambio, la Administración Tributaria seguirá notificando en el domicilio indicado por el contribuyente o responsable. Si esto no fuere posible la Administración Tributaria de oficio procederá conforme a lo establecido en los Artículos 115 y 116 de este Código".

La administración tributaria sin requerimiento o bien por falta de aviso por parte del contribuyente o responsable, establecerá el domicilio fiscal del mismo según los supuestos establecidos Artículos 115 y 116 del Código Tributario, cuando no se encuentre en el lugar que este haya señalado como su domicilio fiscal.

Cabe resaltar que la práctica a quien más le interesa dar aviso de cambio de domicilio fiscal es al contribuyente o responsable, en el supuesto de no hacerlo el más afectado es el mismo contribuyente, ya que la ley ha previsto una serie de supuestos en el caso que el contribuyente omita este deber formal.

2.7. Efectos jurídicos como consecuencia de no dar aviso del cambio de domicilio fiscal en el plazo legalmente establecido

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala establece en su Artículo 94 numeral 1, que no dar el aviso correspondiente al cambio de domicilio fiscal es tipificado como una infracción a los deberes formales y derivado de este tipo de infracción el contribuyente o responsable se hace acreedor de una



sanción de tipo pecuniario. La sanción pecuniaria consiste en una multa de treinta quetzales (Q. 30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de hasta un mil quetzales (Q. 1,000.00).

Así mismo el Artículo 119 del mismo cuerpo legal establece una consecuencia aparentemente sencilla: "...En tanto no se comunique el cambio, la Administración Tributaria seguirá notificando en el domicilio indicado por el contribuyente o responsable. Si esto no fuere posible la Administración Tributaria de oficio procederá conforme a lo establecido en los Artículos 115 y 116 de este Código". Esto significa que cualquier actuación o notificación por parte de la Administración Tributaria resulta válida y aceptada como plena prueba en cuanto el contribuyente no cumpla con dar el aviso del cambio de domicilio fiscal en el plazo establecido por la ley.

2.8. Regulación legal del domicilio fiscal

El ordenamiento jurídico del domicilio fiscal tiene que encontrar asidero primordialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, en segundo lugar en las leyes ordinarias, lo que en el presente caso es el Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, en tercer lugar en los acuerdos gubernativos y en último lugar las resoluciones o acuerdos emanados del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El domicilio fiscal en la Constitución Política de la República de Guatemala como la Ley suprema del Estado, regula los derechos fundamentales de las personas que viven en



él, así lo establece el Artículo 1º en cuanto a que: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común” y en el Artículo 2º el cual establece que “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”; en este Artículo se encuentra consagrado un principio esencial como lo es la seguridad jurídica, que consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, lo que significa que el ciudadano, en teoría, debería estar confiado que el conjunto de leyes que rigen su conducta externa son para su beneficio y que, en el caso del domicilio fiscal, la Administración Tributaria debería apegar su actuar observando dicho principio.

El Artículo 5 regula que: “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella...” en un sentido general se puede decir que cualquier acto de la administración tributaria debe siempre estar basado conforme a derecho, caso contrario en ningún momento el contribuyente está obligado a acatarlo y si el contribuyente es sancionado por la Administración Tributaria por un acto de ésta emita que no esté fundamentado en ley puede accionar e interponer los recursos legales para debatir tal sanción tomando en cuenta la existencia del respaldo constitucional. Así mismo el Artículo 12 Constitucional establece que: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”. Este precepto constitucional consagra el derecho de audiencia, el cual consiste en que cuando se afecte el derecho de una persona, ésta tiene la potestad de ser oída, ofrecer



y producir medios de prueba y rebatir las argumentaciones deducidas y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley.

En cuanto al domicilio fiscal en las leyes ordinarias, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es el que, como ya se ha mencionado en el presente trabajo, introdujo el concepto de domicilio fiscal, su regulación específica se encuentra en el Título IV, sección segunda, Artículos 114 y 119.

2.9. La incidencia del domicilio fiscal en la ejecución de auditorías tributarias

La Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con facultades legales que le permiten fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes, por lo que programa de manera anual, la realización de las auditorías correspondientes, para lo cual, con la utilización de distintas herramientas, se apersona al domicilio fiscal de los contribuyentes para el efecto.

El domicilio fiscal de dichos contribuyentes, le permite establecer a la referida institución, la ubicación del mismo y consecuentemente le permite efectuarle notificaciones y citaciones entre las diligencias, así como establecer si efectivamente el contribuyente cumple la a cabalidad con sus correspondientes obligaciones que se deriven de su relación con el fisco.

Si la Superintendencia de Administración Tributaria, no contara con un domicilio fiscal previamente señalado por los contribuyentes, le sería materialmente imposible poder



cumplir con sus funciones fiscalizadoras, pues no sería posible establecer el lugar donde los mismos celebren sus operaciones, realicen sus actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

El reto de la función de fiscalización, es de elevar sustancialmente el riesgo legal que corre el contribuyente al intentar evadir el pago apropiado de impuestos.

El proceso de fiscalización comprende un conjunto de tareas que tienen como finalidad instar a los contribuyentes a cumplir con su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de los impuestos. Para esto, la Superintendencia de Administración Tributaria está autorizada por la ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene, y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar. La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización que consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes.





CAPÍTULO III

3. Registro Tributario Unificado (RTU)

3.1. Definición

De conformidad con la Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, Decreto 25-71 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en su Artículo 1 define: “El Registro Tributario Unificado, es 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”.

Para la Superintendencia de Administración Tributaria, el Registro Tributario Unificado es el sistema en el que se graba la información de los contribuyentes, sean personas individuales (físicas) o jurídicas (entidades), tal como: nombre, razón o denominación social, domicilio fiscal, documento de identificación, fecha de nacimiento, actividad económica, afiliaciones a impuestos, establecimientos o negocios y otros.

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 la ley tenga la obligación de inscribirse en este registro.



En el Registro Tributario Unificado, se encuentran inscritos todos los contribuyentes con inclusión de empresarios y profesionales.

3.2. Antecedentes

El enfático aumento de la base de contribuyentes que se produce en los países desarrollados y, de forma menos espectacular pero también muy importantes, en los países en vías de desarrollo, durante el último cuarto del siglo XX, unido a la aparición de nuevas herramientas de gestión más eficaces y con capacidad para tratar y procesar grandes cantidades de datos (desde las primeras máquinas perforadoras de tarjetas o fichas, hasta los sistemas informáticos de principios del siglo XXI), hace que las administraciones tributarias comiencen a confeccionar primero, para depurar y corregir después, listados o relaciones de contribuyentes hasta conseguir finalmente contar con unos censos o padrones que les van permitiendo realizar con mayor economía, celeridad y eficacia la labor que la Ley les encomienda y que no es otra, que la de conseguir, mediante la recaudación de impuestos, tasas o contribuciones especiales, los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público.

La creación, formación, integración y mantenimiento original del Registro Tributario Unificado guatemalteco, fue establecido a través de la Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, misma que fue creada el dos de abril de mil novecientos setenta y uno, bajo el gobierno del entonces presidente Carlos Arana Osorio, mismo que fue supeditado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ordenándose que este procediera inicialmente a levantar un censo respecto a los



sujetos de obligación tributaria y dictar las medidas necesarias que estimara convenientes en esa época para garantizar en todo tiempo la eficiencia y actualidad del mencionado registro. Derivado a que el gobierno, consideró necesario reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para lograr una recaudación efectiva y de haberse adquirido el compromiso de llevarse a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permitieran incrementar la carga tributaria del país en la suscripción de los Acuerdos de Paz celebrados en el mes de diciembre de 1996; en el año de 1998, fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de dicha institución, como una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delegó las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus fines y objetivos, misma que cuenta actualmente con una serie de herramientas para conseguir dicho cumplimiento, entre las que está el Registro Tributario Unificado, mismo que paso a formar parte de esta institución, al haber desaparecido el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por lo que actualmente existe la unidad denominada Registro Tributario Unificado (RTU), encargada de las inscripciones y modificaciones de todos los actos que realice la persona como contribuyente.



3.3. Regulación legal

a) Constitución Política de la República de Guatemala

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 1 el cual establece que: “El fin supremo del Estado es el bien común, por lo que para el cumplimiento del mismo, debe contar con los recursos económicos que le permitan efectuar un gasto social, en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura; así como para la modernización del Estado, para lo cual deberá velar por el cumplimiento y observación de las leyes tributarias por parte de todos los contribuyentes, estableciendo que se cumplan a cabalidad”.

Partiendo de ese orden de ideas, resulta imperativo que el Estado cuente con un sistema de control de la población económicamente activa, que le permita el conocimiento integral de la misma, para lograr la eficiente fiscalización de los contribuyentes y así obtener como resultado una mejor recaudación de los impuestos, y la consecuente reducción gradual de la evasión y defraudación tributaria mediante la incorporación de nuevos contribuyentes.

Así mismo el Artículo 135 establece: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, las siguientes: ... literal d) contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la Ley...”.



b) Decreto Número 25-71 del Congreso de la República, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes

Tal y como se mencionara anteriormente, el Registro Tributario Unificado, fue creado a través del Decreto Número 25-71 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, misma que fue creada en virtud de una necesidad de control de la población económicamente activa, lo que le permite al Estado tener un conocimiento integral de la misma y así poder lograr una eficiente fiscalización de los contribuyentes obteniendo como resultado una mejor recaudación de los impuestos y una consecuente reducción de la evasión tributaria mediante la incorporación de nuevos contribuyentes. Esta ley obliga a todas las personas naturales o jurídicas, asociaciones o unidades económicas con o sin fines de lucro, domiciliadas o residentes en el país, y las autoridades de las dependencias de los Organismos del Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas, las empresas públicas y las municipalidades, a proporcionar los datos e informes que les sean requeridos con relación al Registro Tributario Unificado.

c) Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República

El Código Tributario sección tercera en su Artículo 120 preceptúa: "Inscripción del contribuyente y responsable. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria antes de iniciar actividades afectas..."



d) Acuerdo Número 107-2002 del Superintendente de Administración Tributaria

La Administración Tributaria contempla dentro de su ámbito de control, a las personas que se dedican al comercio exterior, particularmente en lo relativo a la recaudación de los tributos que afectan a las importaciones, por lo que estimó procedente incorporar dentro del Registro Tributario Unificado, el registro de importadores, emitiendo para el efecto la disposición legal que corresponde.

Para los efectos del punto primero de este acuerdo, la Intendencia de Aduanas opera un registro de importadores dentro del Registro Tributario Unificado, que le permite tomar los números de identificación tributaria (NIT) de los contribuyentes, su razón social, su domicilio fiscal y el dato correspondiente al representante legal que en el citado registro les aparezca. Las empresas calificadas en los Regímenes de Perfeccionamiento Pasivo y Activo y de Zonas Francas, están incluidas en este registro una vez realicen operaciones de importación definitiva.

e) Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 32 preceptúa: "Intendencia de Recaudación y Gestión. La Intendencia de Recaudación y Gestión, es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten,



controlen y promuevan el cumplimiento de la creación, funcionamiento y administración de los registros que por ley, corresponde llevar a la Superintendencia de Administración Tributaria, así como los que se considere necesario implementar”.

f) Resolución Número 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria

Artículo 18. Departamento de Gestión: “Son funciones del Departamento de Gestión, que desarrollará en el ámbito de su competencia bajo las orientaciones del Intendente de Recaudación y Gestión, las siguientes: ... 3) Proponer al Intendente de Recaudación y Gestión, las disposiciones para la creación, actualización, funcionamiento y administración de los registros que por Ley corresponde llevar a la SAT, así como lo que se considere necesario implementar”.

Artículo 66. División de Recaudación y Gestión: “Son funciones de la División de Recaudación y Gestión, que desarrollará en el ámbito de su competencia bajo las orientaciones del Gerente Regional Central, las siguientes: ... 4) Administrar y verificar, en el ámbito de su competencia, el correcto funcionamiento de los registros que por Ley o por disposición interna le corresponde llevar a la SAT;...”.



3.4. Obligatoriedad de la inscripción ante el Registro Tributario Unificado previo a iniciar actividades afectas y su procedimiento

El Código Tributario contempla dentro de los deberes formales de los contribuyentes y responsables, el inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos. El Artículo 120 del mismo cuerpo legal, establece que: “Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria antes de iniciar actividades afectas y que para toda inscripción deberán presentar solicitud escrita ante la Administración Tributaria, la cual 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) El domicilio fiscal
- d) La actividad económica principal
- e) La fecha de iniciación de actividades afectas; y
- 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 tributaria (NIT), el cual deberá consignarse en todas sus actuaciones ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emita de conformidad con la Ley específica de cada impuesto...”. Además, en el último párrafo del citado Artículo regula: “Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio”.

3.5. Importancia y Necesidad de la Identificación Tributaria

La identificación tributaria, es un código único, generalmente de carácter alfa-numérico, utilizado con el fin de poder identificar e individualizar inequívocamente a toda persona física o jurídica susceptible de tributar, asignado a éstas por los Estados, con el que confeccionan el registro o censo de las mismas para efectos administrativos.

El Artículo 3 de la Ley del Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, estipula que cada persona o entidad que se inscriba en el Registro Tributario Unificado, le será asignado un Número de Identificación Tributaria (NIT), el cual le será comunicado oportunamente, extendiéndose, además, una credencial, cédula o carné de inscripción que contendrá los datos que establezca el reglamento.

El Número de Identificación Tributaria deberá ser usado en todas las relaciones mercantiles, laborales-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales, así como en toda otra operación o acto de índole similar, que resulte gravada con algún impuesto o que se efectuó ante las Oficinas Administradoras de Impuestos.



La calidad y fiabilidad de la inscripción de los contribuyentes en el Registro Tributario Unificado ayuda a la correcta e inequívoca identificación de los mismos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.6. Importancia para la Administración Tributaria del registro del domicilio fiscal ante el Registro Tributario Unificado

La importancia de identificar el domicilio fiscal del contribuyente por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede deducir de los efectos que lleva asociados. Así la localización de los contribuyentes informa o proporciona lo siguiente:

- a) De la residencia fiscal, y por lo tanto, del régimen fiscal aplicable;
- b) Del lugar para la práctica de notificaciones; y
- c) Del lugar físico concreto, declarado y vinculante para el obligado tributo, a efectos de procedimientos administrativos y de control fiscal.

El domicilio fiscal nos informa además del lugar para la práctica de notificaciones, elemento básico para que adquieran eficacia la mayoría de los actos y actuaciones que emanan de la Administración Tributaria. Señala donde se debe notificar, sin menoscabo de que se admita la existencia de otras direcciones alternativas, comunicadas por el contribuyente.



Finalmente, el domicilio fiscal declarado, es un lugar donde pueden desarrollarse actuaciones verificadoras, por lo tanto, es un elemento esencial del control tributario. Para el ejercicio de las potestades y facultades de control, es necesario conocer la ubicación física y, en su caso, proceder a la entrada en el domicilio para efectuar las auditorías, que permitan comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, o demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para el correcto cumplimiento de las normas.

La correcta localización de los contribuyentes, incrementa la eficacia de las actuaciones de control tributario, así mismo, esa correcta localización se considera imprescindible para el inicio y continuación de las actuaciones de gestión recaudadora. Así mismo la importancia del domicilio fiscal se refleja en las diferentes normativas tributarias, pues en todas se establece la obligación del contribuyente de comunicar a la Administración Tributaria, el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir.





CAPÍTULO IV

4. Contribuyente

4.1. Definición

“Es toda aquella persona que paga o satisface las contribuciones, impuestos o arbitrios, que se crean a favor del Estado de Guatemala o de las municipalidades, según sea el caso”.¹⁵

Se puede conceptualizar también como: “personas naturales o jurídicas, o los administradores o tenedores de bienes ajenos, afectados por impuestos”.¹⁶

El diccionario de la Lengua Española lo define como: “Una persona obligada por la Ley al pago de impuestos”.¹⁷

Para efectos únicamente del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un contribuyente toda aquella persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos grabados por este tributo, según lo preceptúa el Artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

¹⁵Diccionario Municipal de Guatemala, 2009. Pág. 87.

¹⁶Diccionario Básico Tributario Contable, s.f. Pág. 243.

¹⁷Diccionario de la Lengua Española. Pág. 325.



Por su parte el Código Tributario indica en su Artículo 21: “Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de ley obliga a pagar el tributo por sí mismo, en virtud de ser el que está cumpliendo por la condición puesta en la ley tributaria”.

El contribuyente de jure o de derecho, es toda persona que de conformidad con la ley, está obligada a pagar los tributos y es la que soporta el peso de la carga tributaria. También llamados sujetos pasivos de la obligación tributaria, según el Código Tributario en su Artículo 18 el cual preceptúa: “son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas (empresas), instituciones o entidades que con el pago de sus tributos contribuyen al sostenimiento del Estado, de manera que éste pueda cumplir con su fin principal, que es velar por el bien común”.

“Contribuyente. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

4.2. Clases de contribuyentes

Doctrinariamente los contribuyentes se clasifican en dos grandes grupos:

- a) **Personas físicas o individuales:** Son aquellas que obtienen rentas de su trabajo personal (personas con negocio de único dueño, profesionales liberales, entre otras).
- b) **Personas jurídicas:** Son las formadas por las asociaciones de varias personas en una corporación o una sociedad que son identificadas con una razón social mediante



instrumento público, a la que la ley reconoce derechos y facultades al contraer obligaciones civiles y comerciales.

4.3. Regímenes Tributarios para los contribuyentes

A raíz de las recientes reformas tributarias contenidas en los Decretos 4-2012 y 10-2012, Acuerdos gubernativos 5-2013 y 213-2013, conocidas como Ley Anti-evasión II, Ley de Actualización Tributaria, Reglamento a la Ley del IVA y Ley del ISR, definen para los contribuyentes en Guatemala cuatro tipos de regímenes, los cuales son los siguientes:

- a) Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas
- b) Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas
- c) Régimen de pequeño contribuyente
- d) Régimen de rentas de trabajo.

4.3.1. Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas

Este régimen es el tipo sobre el cual, para cancelar el Impuesto Sobre la Renta es necesario juntar todos los gastos que según la Ley del Impuesto Sobre la Renta sean útiles, necesarios, importantes e indispensables, sobre los cuales su incorporación es vital para obtener rentas gravadas.

Dicho régimen es ideal para las empresas que cuentan con muchos gastos de operación, derivado a que los gastos se deducen directamente de los Ingresos. Entre



las obligaciones que tienen dicho régimen están las siguientes:

- Realizar pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta.
- Cancelar el Impuesto de Solidaridad, siempre y cuando se realicen Actividades Mercantiles y Agropecuarias.
- Presentar informes de inventario en el mes de enero y junio de cada año.
- Presentar y cancelar el Impuesto al Valor Agregado.
- Ser agente retenedor del Impuesto Sobre la Renta en caso se lleve contabilidad completa.

4.3.2. Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

Este régimen es el tipo sobre el cual, para cancelar el Impuesto Sobre la Renta, es necesario establecer de manera mensual el monto de su facturación y sobre el ingreso total sin incluir el Impuesto al Valor Agregado, ni rentas exentas a aplicar de Q.1,500.00 de Impuesto Sobre la Renta sobre los primeros Q.30,000.00 y luego sobre los demás ingresos aplicar el 6% para el año 2013 y el 7% para el año 2014.

Para este tipo de régimen solo está autorizado el pago por medio de retención definitiva, razón por la cual, cuando preste servicios o ventas a contribuyentes que lleven contabilidad completa, estará sujeto a que le retengan el Impuesto Sobre la Renta por medio de una tasa del 6%, lo que implica que al realizar de manera mensual una liquidación del Impuesto Sobre la Renta, sobre la cual se le aplicara la tasa anteriormente mencionada restando las retenciones realizadas y cancelando la diferencia o bien arrastrando crédito de Impuestos Sobre la Renta para otros periodos.



Los únicos contribuyentes de este régimen que pueden realizar pagos directos a la Superintendencia de Administración Tributaria, son los que tienen autorizados utilizar facturas electrónicas.

Este tipo de régimen es ideal para contribuyentes que no tengan muchos gastos documentados, ya que los gastos no se pueden utilizar para deducir Impuesto Sobre la Renta derivado a que este lo cancelara de manera mensual por medio de retenciones definitivas que realicen sobre su factura y los pagos directos realizados para las facturas que no fueron sujetos a retención del ISR ya sea que su cliente no lleve contabilidad completa o bien, que no le haya efectuado la retención.

Entre las características que muestra este régimen están las siguientes:

- No está obligado a cancelar Impuesto de Solidaridad
- No está obligado a presentar informes de inventario
- Está obligado a cancelar de manera mensual el Impuesto al Valor Agregado
- Está obligado a ser Agente de Retención del Impuesto Sobre la Renta cuando lleve contabilidad completa.
- Está obligado a presentar Declaración Anual de Impuesto Sobre la Renta de manera informativa.

4.3.3. Régimen de Pequeño Contribuyente

Este régimen es aquel en que cancela sus impuestos por medio de una tasa única del 5% sobre sus ingresos globales en forma mensual, es decir, sobre el total de sus



facturas. Entre sus características están:

- Solo puede facturar hasta el monto de Q.150,000.00 anuales para pertenecer a este régimen.
- Exento de realizar pago del Impuesto Sobre la Renta
- Exento de realizar pagos Trimestrales del Impuesto Sobre la Renta
- Exento de realizar pago del Impuesto de Solidaridad
- No lleva tanto papeleo como los otros regímenes, solo paga su 5% mensual por medio de declaración jurada de IVA.
- No lleva contabilidad completa, solamente autoriza un libro de compras y ventas de pequeño contribuyente.
- Sus facturas no generan derecho a Crédito Fiscal para los contribuyentes que contraten sus servicios o bien que realicen compras
- No están obligados a tener contador registrado.

Este régimen es ideal para pequeños empresarios que inician sus operaciones y que no tendrán grandes volúmenes de ventas en el año, para contadores, técnicos, personas que prestan servicios y personas que facturan sus salarios cuando no están en planilla.

4.3.4. Régimen de Rentas de Trabajo

Es el régimen del Impuesto Sobre la Renta al que están afectas las personas que trabajan en relación de dependencia dentro de las empresas, su tasa es del 5%. Cada inicio de año el patrono realiza una proyección del Impuesto Sobre la Renta para sus



trabajadores y procede a realizar el descuento correspondiente, las deducciones permitidas para este régimen son las siguientes:

- Deducción única de Q.48,000.00
- Planilla de IVA hasta por Q.12,000.00 siempre y cuando sean gastos personales del contribuyente, y no se aceptan gastos familiares.
- Donaciones al Estado, entidades culturales y científicas.
- Donaciones a entidades sin fines de lucro, iglesias y partidos políticos hasta el 5% de la renta bruta.
- Primas de seguros de vida no dotal.
- Cuotas IGSS, Instituto de Previsión Militar y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

4.4. Relación jurídica tributaria

Sobre este punto cabe mencionar que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran grabadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado, relaciones de carácter tributario, se deben una y otra serie de obligaciones que serán cumplidas aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes a diferencia de la obligación fiscal que solo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. La doctrina le ha dado distintas denominaciones, las formas más predominantes son las siguientes:

- a) Obligación Tributaria o Deuda Tributaria.
- b) Relación de Deuda Tributaria.



- c) Crédito Impositivo.
- d) Relación Jurídica propiamente dicha o Relación Jurídica Tributaria Sustancial.
- e) Relación Jurídica Tributaria Principal.

4.5. Definiciones de relación jurídica tributaria

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su obra titulada principios de derecho tributario, expone que la relación jurídica tributaria: “Es el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”.¹⁸

Héctor Villegas, la define de la siguiente forma: “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 de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.¹⁹

4.6. Elementos de la relación jurídica tributaria

Para los licenciados Raúl Chicas Hernández, José Alejandro Alvarado Sandoval, Guillermo Fernández y Fernández y Otoniel López Cruz, los elementos constituyen la base fundamental, sin la cual no puede existir la relación jurídica tributaria, señalando los siguientes:

¹⁸Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario**. Pág. 78

¹⁹Villegas, Héctor. **El domicilio en el derecho guatemalteco**. Pág. 55.



➤ **Elemento personal**

La relación jurídico-tributaria se establece entre un ente público y los particulares, el que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la presta es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes. La relación jurídica tributaria implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor.

➤ **Sujeto activo**

Para Raúl Chicas Hernández, José Alejandro Alvarado Sandoval, Guillermo Fernández y Fernández y Otoniel López Cruz; el Sujeto Activo: “Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el Poder Tributario, el cual viene desarrollado en la propia ley de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley ...”

En el Artículo 17 del Código Tributario preceptúa: “es Sujeto Activo de la Obligación Tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo y de conformidad con el artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer la administración del régimen jurídico tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el



comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades”.

➤ **Sujeto pasivo**

Se dice en términos generales que es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina **Contribuyente**; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga.

4.7. Diferencias entre sujeto pasivo y contribuyente

La diferencia entre ambos radica en la naturaleza del impuesto, es decir, si es directo o indirecto. Siguiendo con esto, el contribuyente es la persona llamada a soportar el tributo sobre su capacidad económica; por su lado, el sujeto pasivo es el deudor del tributo.

Para ilustrar ambos conceptos existe un ejemplo claro: En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Sujeto Pasivo y el Contribuyente son la misma persona.

Por el contrario, en cuanto al Impuesto del IVA, el Sujeto Pasivo es la empresa que



vende un producto, mientras que el contribuyente es el consumidor final del producto, que es quien paga realmente el impuesto, es decir, soporta la carga tributaria.

4.8. Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la SAT

4.8.1. Derechos de los contribuyentes

Son las obligaciones o los deberes que debe cumplir la Administración Tributaria ante los contribuyentes en cuanto a las funciones de recaudación control y educación tributaria. Los contribuyentes tienen el pleno derecho de exigir a ésta que le informe de cómo pagar los impuestos.

Los contribuyentes tienen diversos derechos que exigir a la administración tributaria como por ejemplo:

- a) Derecho a ser atendido y escuchado, así como el de realizar sus respectivas consultas.
- b) Derecho a plantear solicitudes
- c) Derecho de prórroga
- d) Derecho de compensación
- e) Derecho de exoneración
- f) Derecho de realizar convenios de pago
- g) Derecho a promover procesos administrativos y ser tramitados, etc.



En cuanto al derecho de consulta, los contribuyentes podrán consultar a la administración tributaria sobre asuntos relacionados a la aplicación de las leyes de carácter tributaria, en relación a situaciones concretas.

4.8.2. Obligaciones de los contribuyentes

Obligación, es definida como el vínculo jurídico (legal), de carácter personal, entre la Administración Tributaria (SAT) y los contribuyentes o sus representantes. Comprende la presentación de información y pago de un tributo y surge al realizarse.

La obligación ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado Sujeto Activo exige de un Deudor, denominado Sujeto Pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. De la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo. Según el Código Tributario, los contribuyentes o responsables ante el fisco, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos en dicho cuerpo legal o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponden.



El Código Tributario, en su Artículo 112 establece lo siguiente: “Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:
 - a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
 - b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
 - c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones aclaraciones que les fueren solicitadas.
 - d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
2. *Derogado.
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos



contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.

La obligación tributaria tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Cabe mencionar que entre los medios de extinción de la obligación tributaria están:



- a) El pago
- b) La compensación
- c) La confusión
- d) La condonación o remisión; y
- e) La prescripción.

La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del Sujeto Activo, sin demérito de la efectividad en la recaudación”.

4.9. Responsabilidad tributaria de los contribuyentes

El sujeto de la obligación tributaria tiene como principal responsabilidad la de cumplir con todas y cada una de las obligaciones que le manda la ley para el efecto, pues de lo contrario, sería el responsable ya sea de la comisión de una infracción tributaria de las que contempla el Código Tributario o de algún ilícito penal en contra del régimen jurídico tributario, como por ejemplo Defraudación Tributaria, Defraudación aduanera, Introducción de Mercancías de Contrabando, con sus correspondientes casos especiales, etc.

La responsabilidad por infracción o delitos tributarios es personal, y en el caso de entidades o personas jurídicas, responderá su representante legal o bien cualquiera de los miembros que detalla el Artículo 38 del Código Penal, siendo estos: directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, siempre que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se

hubiere realizado éste y será sancionado con las mismas penas señaladas para personas individuales.

La aplicación de sanciones por infracción y delitos serán sin perjuicio del pago de los tributos al que hubiere lugar, estas pueden ser:

- a) Privación de libertad en caso de comisión de ilícitos penales de los regulados en el Código Penal o bien en la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros, Decreto 58-90 del Congreso de la República.
- b) Recargo intereses y otras sanciones pecuniarias
- c) Comiso de los bienes materiales objeto del ilícito o utilizados para cometerlos.
- d) Cierre del establecimiento comercial
- e) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones
- f) Pérdida de concesiones privilegios franquicias e incentivos
- g) Cancelación de licencias, permisos e inscripciones en registros públicos, entre otros.



CAPÍTULO V

5. Análisis de las normas jurídicas insuficientes para combatir el registro de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria

Es de indicar que la Ley que regula el Registro Tributario Unificado constituye la única normativa legal relacionada a tal registro y los datos o información que en él se inscriben, siendo uno de ellos el domicilio fiscal de los contribuyentes, estableciendo en sus Artículos 7 y 8 las diligencias a realizar por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria cuando se determina que la información que ha proporcionado el contribuyente es falsa, incorrecta o inexacta, es decir acciones que se realizan a posteriori.

Pero no existe norma legal alguna que tenga por objeto prevenir y consecuentemente evitar que este tipo de situaciones se continúe manifestando ante la Administración Tributaria, pues desde hace relativamente poco tiempo, (un año y medio aproximadamente), la Superintendencia de Administración Tributaria, ha tomado como medida preventiva la de tomar fotografías a los contribuyentes que soliciten su inscripción como contribuyentes, así como a los que acuden a actualizar sus datos en el mismo, pero no ha tomado ninguna medida que prevenga la inscripción de domicilios fiscales falsos, supuestos, inexactos o inexistentes.



5.1. Análisis del 2do. Párrafo del Artículo 119 del Código Tributario, Decreto Ley 6-91 del Congreso de la República

El Artículo 119 del Código Tributario en su segundo párrafo preceptúa: “La comunicación del cambio de domicilio deberá efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el mismo. En tanto no se comunica el cambio, la Administración Tributaria, seguirá notificando en el domicilio indicado por el contribuyente o responsable. Si esto no fuere posible, de oficio procederá conforme a lo establecido en los Artículos 115 y 116 de este Código.”

El Artículo 115 del mismo cuerpo legal establece que: “para las personas individuales se tendrá como domicilio fiscal en la República de Guatemala, en el orden siguiente:

- 1) El que el contribuyente o responsable designe como tal expresamente y por escrito ante la Administración Tributaria.
- 2) El que el contribuyente o responsable indique en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
- 3) El lugar de su residencia, presumiéndose esta, cuando su última permanencia en dicho lugar, sea mayor de un año.
- 4) El lugar donde se desarrolla sus principales actividades civiles y comerciales, si se desconoce su residencia o hay dificultad para determinarla.
- 5) Si el contribuyente o responsable reside alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares, dentro o fuera del país, el que se señale a requerimiento



de la Administración tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria.

6) Cuando no sea posible determinar su domicilio según los incisos anteriores, el lugar donde se encuentre el contribuyente o responsable, se celebren las operaciones, se realicen las actividades o donde se halle el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.

El Artículo 116 preceptúa que: "el domicilio fiscal de las personas jurídicas para los efectos tributarios, es el que se indica en el orden siguiente:

- a) El que el representante legal de la entidad señale expresamente y por escrito, para efectos del registro de la Administración Tributaria.
- b) El que el representante legal señale, en el escrito o actuación de que se trate, o el que conste en la última declaración del impuesto respectivo.
- c) El que se designe en la escritura constitutiva o en los estatutos.
- d) El lugar en que se tenga su administración o sus oficinas centrales.
- e) El lugar donde se halle el centro principal de su actividad, en caso de que no se conozca el de su administración y oficinas centrales.
- f) En caso de existir más de un domicilio, el que se señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria.
- g) Cuando no sea posible determinar el domicilio, según los incisos anteriores, el lugar donde se celebren las operaciones, se realicen las actividades o se encuentre el bien objeto del tributo u ocurra el hecho generador de la obligación tributaria.



Como puede apreciarse, a través del Artículo 119 segundo párrafo, los contribuyentes deben informar a la Administración Tributaria, específicamente al Registro Tributario Unificado cualquier cambio de domicilio fiscal que realice, ello dentro de un plazo determinado, sin embargo, cabe resaltar que esta no es una norma que regule, prevenga o impida la inscripción de domicilios fiscales, falsos, supuestos o inexistentes, por lo que la misma se considera inaplicable para prevenir y/o impedir tal situación, por lo tanto no es un arma legal en contra de las defraudaciones tributarias que se deriven de la misma, lo cual significan perjuicio para el fisco y por ende para el Estado de Guatemala.

5.2. Análisis del Artículo 7 de la Ley del Registro Tributario Unificado, Decreto Ley 25-71 del Congreso de la República

El Artículo 7 de la Ley del Registro Tributario Unificado, establece: "... El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones que establece la presente ley y la rendición de datos falsos o inexactos se sancionará con una multa de cinco a quinientos quetzales (Q5.00 a Q500.00), debiendo hacerse efectiva dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha en que se notificada la correspondiente resolución".

Como puede apreciarse esta norma legal establece una sanción para todo aquel contribuyente que brinde datos falsos al Registro Tributario Unificado, incluyendo lo referente al domicilio fiscal, por lo que la misma tampoco prevé, evita o impide que contribuyentes registren domicilios falsos, supuestos o inexistentes, con lo que la Administración Tributaria se encuentra en una enorme indefensión al respecto, pues



cabe mencionar nuevamente, el costo que implica para la Superintendencia de Administración Tributaria el tratar de ubicar a los contribuyentes, corriendo un riesgo enorme de no lograr la recaudación de los impuestos a los que se encuentren afectos tales contribuyentes.

5.3. Consecuencias de la declaración de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes para la Administración Tributaria

La localización del contribuyente es un elemento esencial para la Superintendencia de Administración Tributaria y en concreto, el domicilio fiscal es uno de los datos del contribuyente que debe figurar ineludiblemente en el mismo, hasta el punto que se puede decir que la falta de ese dato constituye un defecto que invalida la correcta identificación de los contribuyentes en el registro.

Por múltiples razones, las personas físicas o jurídicas, inscritas en el Registro Tributario Unificado, proporcionan direcciones con datos supuestos, inexactos o falsos, de tal forma que la Administración Tributaria se encuentra imposibilitada para localizar a los contribuyentes en el domicilio manifestado en ese registro. Esta omisión o inexactitud en el domicilio fiscal produce diversas consecuencias jurídicas, que en la mayoría de los casos son desconocidas por el contribuyente o su representante legal, los cuales ignoran la diversidad de efectos adversos que los pueden colocar en una posición jurídica ante los órganos jurisdiccionales correspondientes.



La no disponibilidad de domicilios correctos (por ser supuestos, falsos o inexactos) producen entre otros los siguientes efectos negativos:

- Desgaste y costo económico para la Administración tributaria, pues los notificadores pierden tiempo, esfuerzo, combustible, etc., al apersonarse al lugar del supuesto domicilio.
- Retraso en todos los procedimientos por la necesidad de averiguar los motivos de la no localización del domicilio correcto, pues deben requerir información a otras instituciones estatales como por ejemplo, Registro Mercantil, Registro Nacional de las Personas, Dirección General de Migración, Municipalidades, etc., con el consiguiente riesgo de prescripción en los procedimientos iniciados o por iniciar por la Administración Tributaria.
- Aumento del número de recursos por supuesta falta de notificación correcta en el domicilio del contribuyente con la consiguiente carga gestora de la tramitación de los mismos.
- Falta de información fiable a disposición del fisco.
- La imposibilidad de recaudar los impuestos a los que se encontraban afectos estos contribuyentes o la escasa probabilidad de lograrlo en muchos casos.

Otros de los efectos negativos que acarrea para la Superintendencia de Administración Tributaria, la determinación de que un domicilio fiscal es inexistente, falso o supuesto, es cuando la localización del contribuyente obedeció a la programación de una auditoría tributaria, con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ello en virtud de suponerse que existe un margen de riesgo en cuanto a dicho cumplimiento, en virtud de los alertivos que emite el Sistema Informático de la



Intendencia de Fiscalización denominado FISAT, o bien en los casos de verificaciones de extremos, necesarios para determinar la procedencia de las operaciones comerciales de otro contribuyente que ya se encuentra sujeto de fiscalización, lo que les impide a los correspondientes auditores tributarios el poder tener acceso a la documentación contable del mismo o bien determinan que no existe el establecimiento comercial como tal y que la inscripción del domicilio fiscal ante el RTU únicamente obedeció a una maniobra para defraudar la fisco y evadir tales fiscalizaciones, procediendo en estos casos como acción inmediata con el bloqueo del número de Identificación Tributaria en dicho Registro.

5.4. Ilícitos tributarios que podrían cometerse contra el Régimen Jurídico Tributario

Previo a entrar de lleno a analizar cada uno de los delitos respectivos, cabe definir el ilícito tributario como: todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.

5.4.1. Clasificación de los ilícitos tributarios.

Los Licenciados Raúl Chicas Hernández, José Alejandro Alvarado Sandoval, Guillermo Fernández y Fernández y Ottoniel López Cruz, clasifican al ilícito tributario de la siguiente forma:

- a) Infracciones y

b) Delitos²⁰

5.4.2. Infracciones administrativas y delitos tributarios

La diferencia entre las infracciones administrativas y las penales radica en que las primeras son calificadas por la autoridad administrativa siendo esta la Superintendencia de Administración Tributaria, mientras que las penales las califica la autoridad judicial.

- **Elementos de las infracciones y delitos tributarios:**

- **Elementos objetivos**

a) **Conducta o Hecho:** En el ilícito tributario consiste en un hecho o en una conducta exterior del agente infractor. Esta conducta puede consistir en una acción o en una omisión. Una u otra deben ser voluntarias.

Las infracciones cuya conducta es una acción se producen por violación a las prohibiciones específicas contenidas en el ordenamiento tributario. La conducta de omisión se da cuando se deja de cumplir con una obligación tributaria establecida en el ordenamiento jurídico.

²⁰ Raúl Chicas Hernández, José Alejandro Alvarado Sandoval, Guillermo Fernández y Fernández y Ottoniel López Cruz. **Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Pág. 274.



b) **Tipicidad:** Este elemento tiene relación con el principio de legalidad en materia tributaria, por lo cual se indica que no se puede imponer ninguna infracción, ni sanción a un contribuyente si no existe una ley previa que lo establezca.

En el derecho penal tributario, el mandato cuya transgresión constituye la infracción se encuentra en las normas que, en relación con cada tributo, disciplinan las obligaciones y deberes formales del contribuyente. Con la tipicidad se justifica la prohibición del empleo de la analogía como instrumento de integración de las normas en el ámbito penal, ya que únicamente podrá ser considerada como infracción tributaria aquella conducta que haya sido tipificada y catalogada como tal en el Código Tributario, en el Código Penal o en la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero.

c) **Antijuridicidad:** Los ilícitos, sean infracciones o delitos, son conductas que lesionan un bien jurídico, y por infringir o violar una norma jurídica se convierten en antijurídica y por lo tanto en ilícitas. La antijuridicidad o antijuricidad tributaria, consiste en un ataque al interés financiero del Estado.

Por ejemplo: Si la ley señala que un contribuyente o responsable debe inscribirse antes de iniciar operaciones comerciales, pero rehúsa al cumplimiento de ese mandato, se está comportando en forma antijurídica.

d) **Imputabilidad:** Es la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual de valorar correctamente los deberes y obrar conforme a ese consentimiento.

La imputabilidad significa la capacidad para responder. Es la aptitud para gozar de un derecho o para adquirir una obligación.

La base de la imputabilidad es la voluntad libre y consiente, ya que la misma se exterioriza en una conducta, concluyendo que para que un acto o un hecho sean imputables, es necesario que pueda ser atribuido a la persona que se trate.

➤ **Elementos subjetivos**

a) **El dolo:** Consiste en la intención de no efectuar el pago de la obligación fiscal impuesta, o en pagar una cantidad menor a la debida. El dolo consiste en el propósito o intención de evadir la prestación fiscal a que se encuentra obligado. Ejemplo. Negarse a presentar y pagar la declaración anual del impuesto sobre la renta.

b) **La culpa:** Se entiende la imprudencia, imprevisión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que cause igual daño que un delito intencional. La culpa existe cuando se omite el cumplimiento de una disposición o se viola alguna prohibición por descuido o negligencia, como por ejemplo: el pago extemporáneo de tributos.

- **Infracciones tributarias:** El Artículo 69 del Código Tributario conceptualiza las infracciones tributarias de la siguiente manera: "... Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal...".



El Artículo 70 del referido cuerpo legal clasifica legalmente las infracciones tributarias, de la siguiente manera:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente establece el Código y en las leyes tributarias específicas.

La norma legal antes citada, de acuerdo a esta clasificación, divide las infracciones que son competencia de la Administración Tributaria, de aquellas que serán competencia de los Órganos Jurisdiccionales correspondientes, por tener categoría de delitos, en donde debe proseguirse la acción penal.

- **Delitos tributarios:** Estos son definidos de la siguiente manera: “Son aquellos ilícitos en sentido lato, que se distinguen de las infracciones, en virtud de que se establecen penas que por su naturaleza puede imponer solo la autoridad judicial, como son las que imponen la privación de la libertad.”²¹

Los delitos tributarios encuentran su asidero legal principalmente en el Código Penal pero también en el Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la

²¹Raúl Chicas Hernández, José Alejandro Alvarado Sandoval, Guillermo Fernández y Fernández y Ottoniel López Cruz. *Op. cit.* Pág.274.

Defraudación y Contrabando Aduaneros y como consecuencia, su sanción es doble, hay multa y cárcel según la gravedad del hecho cometido. El bien jurídico que se tutela en estos casos es la defensa de los intereses económicos y patrimoniales del Estado.

Entre este tipo de delitos encontramos los siguientes:

➤ **Delitos contemplados en el Código Penal Decreto 17-73**

Artículo 358 “A” DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. “Comete delito de defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Esta se produce cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones y obtiene un beneficio indebido en perjuicio fiscal, con engaño o aprovechando errores.

Ejemplos: Declarar importes, cantidades y **datos falsos supuestos o inexistentes como el domicilio fiscal**; emplear mercaderías, objetos o productos beneficiados por exenciones para fines distintos a los que corresponden, o elaborar o comercializar clandestinamente mercaderías gravadas.

Artículo 358 “B”, el que en su parte conducente indica: **“CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

- a. Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- b. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleve libros de contabilidad que requiere el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
- d. Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.



- e. **Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no esté autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.**
- f. **Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos.**
- g. **Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de los tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.**
- h. **Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales o similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.**
- i. **El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.**
- j. **El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de**



desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal y el contribuyente que las extiende”.

El Artículo 358 “C” preceptúa: “Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa, o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”



El Artículo 358 “D” indica: “Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones o diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos o impida el acceso al sistema de computo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleado o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Si se produce incidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.



➤ **Delitos Contemplados en la Ley Contra La Defraudación y Contrabando Aduanero, Decreto Número 58-90 del Congreso de la República**

Artículo 1. De la Defraudación aduanera. “Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. ...”;

Artículo 2. De los casos especiales de defraudación aduanera. “Son casos especiales de defraudación en el ramo aduanero:

- a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.
- b) La falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea, carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier otro documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurra por el hecho mismo de la falsificación.
- c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.
- d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquellos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.
- e) La celebración de contratos de cualquier título de mercancías importadas temporalmente, cuando no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación definitiva.



- g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por virtud de daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.
- h) Las disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente.
- i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio nacional.
- j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.
- k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.
- l) Usar forma o estructura jurídica manifiestamente inadecuada para eludir tributos.
- m) Tener en su poder mercancías no originarias del país, en cantidades mayores a las amparadas por los documentos de importación o internación respectivos.
- n) La omisión de declarar o la declaración inexacta de las mercancías o de los datos y requisitos necesarios para la correcta determinación de los tributos de importación, en pólizas de importación, formularios aduaneros u otras declaraciones exigidas por la autoridad aduanera para este efecto”.

Artículo 3. Del Contrabando Aduanero. Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal.



También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio nacional, de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.

Artículo 4. De los casos especiales de contrabando aduanero. Son casos especiales de contrabando en el ramo aduanero:

- i. El ingreso o salida de mercancías por lugares no habilitados.
- ii. La sustracción, disposición o consumo de mercancías almacenadas en los depósitos de aduana, sean estos públicos o privados, o en recintos habilitados para el efecto, antes del pago de los derechos de importación correspondiente.
- iii. El embarque, desembarque o transbordo de mercancías sin cumplir con los trámites aduaneros correspondientes.
- iv. La internación o extracción clandestina de mercancías ocultándolas en dobles fondos, en otras mercancías, en el cuerpo o en el equipaje de las personas o bien usando cualquier otro medio que tenga por objeto evadir el control aduanero.
- v. La internación de mercancías procedentes de zonas del territorio nacional que disfrutaban de regímenes fiscales exonerarios o en cualquier forma privilegiados, a otros lugares del país donde no existen tales beneficios, sin haberse cumplido los trámites aduaneros correspondientes.
- vi. El lanzamiento en el territorio del país o en su mar, territorial de mercancías extranjeras con el objeto de utilizarlas evadiendo a la autoridad aduanera.
- vii. La violación de precintos, sellos, puertas, envases y otros medios de seguridad de mercancías cuyos trámites aduaneros no hayan sido perfeccionados o que no estén destinadas al país.



viii. Cualquier otra forma de ocultación de mercancías al tiempo de ser introducidas o sacadas del territorio aduanero nacional, o durante las operaciones de riesgo o el acto de aforo.

Artículo 5. De la Introducción de mercancías de Contrabando. “Se presume que ha introducido mercancías de contrabando:

- a) Quien las venda directa o indirectamente al público, en establecimientos comerciales o domicilios particulares y no pueda acreditar su importación legítima.
- b) El que las conduzca a bordo de un vehículo en tránsito aduanero sin estar manifestadas o cuya propiedad no conste en los respectivos documentos oficiales.
- c) La persona que se dedica a la prestación de servicios de transporte, si en sus bodegas existen algunas no originarias del país sin estar amparadas por los documentos de importación, internación o tránsitos respectivos.
- d) El conductor de un vehículo en cuyo interior no se encuentren las mercancías en tránsito aduanero que debiera contener.
- e) Quien arribe de manera forzosa a un lugar que no se halle bajo control aduanero, sin dar cuenta, dentro de las veinticuatro horas siguientes de la concurrencia de tal hecho, a la autoridad aduanera más cercana.
- f) La persona individual o jurídica que habiendo declarado conforme al régimen legal aduanero y con autorización de la autoridad aduanera participe en un tránsito internacional o traslado de mercancías en el territorio nacional pero no cumpla con arribarlas o ingresarlas a los destinos declarados y previamente autorizados, en ambos casos, por la autoridad aduanera, en las situaciones siguientes:



1. El propietario de la mercancía, el consignatario, importador, el transportista o el conductor del vehículo, que realizando un tránsito aduanero declarado y autorizado, de una aduana de entrada a otra aduana de salida, no lo haga por la ruta fiscal o vía autorizada para el efecto por la autoridad aduanera; abandone dicha ruta, con el propósito de descargar la mercancía en lugar distinto del destino que declaró, no concluya el tránsito aduanero dentro del plazo fijado en el documento que autorizó dicha operación aduanera, o no se presente para egresar la mercancía en la aduana de salida que declaró al ingresar al territorio nacional.

2. El propietario de la mercancía, el consignatario, importador, el transportista o el conductor del vehículo, que realizando un tránsito o traslado aduanero, declarado y autorizado, hacia zonas francas, almacenes fiscales o depósitos aduaneros, no lo haga por la ruta fiscal o vía autorizada para el efecto por la autoridad aduanera; abandone dicha ruta con el propósito de descargar la mercancía en lugar distinto del destino que declaró; no concluya el tránsito o traslado aduanero, dentro del plazo fijado en el documento que autorizó dicha operación aduanera; o no ingrese la mercancía en el almacén fiscal o depósito aduanero, que consignó al ingresar el territorio nacional; o que habiendo declarado que la mercancía ingresada a territorio nacional se procesaría en zona franca, viola el régimen legal correspondiente.

3. El Agente Aduanero que intervenga y actúe en la elaboración, presentación y liquidación de la póliza de importación, formulario aduanero, o de otros documentos necesarios para la autorización del tránsito o traslado de las mercancías, cuando éstas se lleven a otro destino, y omite informar a la Administración Tributaria que el tránsito o



traslado no se realizó, o no se cumplió, conforme al los destinos que fueron declarados y que autorizó la autoridad aduanera.

4. El representante legal del almacén fiscal o depósito aduanero que habiendo emitido carta de aceptación para la recepción de las mercancías bajo el régimen aduanero que corresponda haya comunicado a la autoridad aduanera su compromiso de prestar este servicio; y al no concretarse el mismo omite comunicarlo a dicha autoridad.

Cuando la autorización, la comunicación a la autoridad y la omisión de informarle que no se concretó la prestación de servicio, se imputen a un empleado, el representante legal y su representada, serán solidariamente responsables.

5. El propietario en su caso, o la persona que a título de arrendatario, usufructuario, u otro, ejerce el dominio del inmueble en el que las autoridades competentes encuentren mercancías ingresadas al territorio nacional, provenientes del incumplimiento del tránsito o traslado declarado conforme el respectivo régimen legal aduanero.

Por su parte el Artículo 9 establece en su parte conducente: "...Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, todas las penas para los autores y demás partícipes de los hechos punibles que en esta ley se establecen, llevan como accesorias el comiso de las mercancías, bienes, artículos, vehículos y otros instrumentos utilizados para el hecho, el que será efectuado por la autoridad aduanera y depositados en custodia de



la Dirección General de Aduanas y puestos a disposición del juez penal competente, hasta la finalización del proceso...”

➤ **Ley de Fortalecimiento a la Administración Tributaria, Decreto Ley Número 20-2006 del Congreso de la República**

Artículo 58. “Se adiciona la literal ñ) al Artículo 2 del Decreto Número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, con el siguiente texto:

“ñ) Efectuar las declaraciones de mercancías consignando un valor en aduanas menor al precio realmente pagado o por pagar, con el ánimo de omitir total o parcialmente el pago de la obligación aduanera, mediante la aportación de datos inexactos en las declaraciones respectivas, sustentando en facturas u otro tipo de documentos comerciales o con los documentos de transporte alterados o falsificados o que no correspondan a la transacción comercial efectuada.”.

5.5. De los delitos que se comenten específicamente como consecuencia de la declaración de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria

Los delitos que se cometen con respecto a este flagelo que aqueja a la Administración Tributaria en cuanto al registro de domicilios falsos, supuestos o inexistentes son los siguientes:



a) Defraudación Tributaria y/o casos especiales de Defraudación Tributaria

En ejercicio de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria, programa de forma anual auditorias, emitiendo nombramientos a los auditores y supervisores que tendrán a su cargo la realización de dichas auditorias, con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, de los contribuyentes debiéndose realizar las actuaciones necesarias, así como también, denunciar ante autoridad competente hechos que pudieran constituir faltas o delitos. En ese sentido, se procede a dar cumplimiento a tal diligenciamiento emitiendo el correspondiente alcance de examen y el nombramiento respectivo.

En cumplimiento al nombramiento referido, los auditores actuantes emiten el denominado "requerimiento de información", mismo que es notificado a los contribuyentes y es precisamente en este momento en que tales auditores determinan que el domicilio del contribuyente de mérito es falso, inexacto o inexistente, por lo que proceden a agotar otras instancias a efecto localizarlos, luego de agotar las diligencias para ubicar al contribuyente y de determinar su inexistencia o no localización, proceden a emitir el informe de auditoría y a enviar el correspondiente alertivo al Registro Tributario Unificado, donde se procede a bloquear el número de Identificación Tributaria -NIT- del contribuyente que se trate, cambiándole de color es decir de verde pasa a ser rojo.



Esta situación ocasiona perjuicios para la Administración Tributaria, en virtud de que deja de percibir los impuestos correspondientes, pues de es recordar que la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con las facultades legales correspondientes para fiscalizar un período de imposición hasta por cuatro años, y en ocasiones fiscaliza tal periodo, lo que incide en que las perdidas tributarias sean superiores y los consecuentes intereses resarcitorios, los que se generan día a día hasta que se hagan efectivos tales impuestos. Es de resaltar el costo que implica para el Estado de Guatemala, la realización de las diligencias de localización, ubicación y demás, de los contribuyentes.

Cuando las auditorías a realizar constituyen verificaciones de extremos, acá existe una gran variante, en virtud de que existe una auditoría principal en trámite y están van a constituir pruebas respecto al cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, por lo que al determinarse la inexistencia, falsedad o inexactitud del proveedor, esta situación refleja el real comportamiento tributario del contribuyente fiscalizado, pues ello significa que las compras de bienes y adquisición de servicios no fueron reales, y que por lo tanto su actuar tuvo como objeto el inducir en error a la Superintendencia de Administración Tributaria en la debida percepción de los tributos, evidenciando así la intención de dicha entidad de **DEFRAUDAR AL FISCO Y POR ENDE AL ESTADO DE GUATEMALA**, lo que redundo en la **no recaudación** de impuestos, existiendo la posibilidad de que el fisco nunca recupere tales impuestos y que como consecuencia, no se puedan cumplir con los programas tales como: salud, educación, seguridad, infraestructura, etc.



b) Defraudación aduanera y casos especiales de defraudación aduanera

En materia de comercio exterior, también la inexistencia, falsedad o inexactitud del domicilio fiscal de los contribuyentes, afectan enormemente al Estado de Guatemala, en la recaudación de impuestos, ello en lo que se refiere a las importaciones de mercancías en sus distintas modalidades (reguladas en el Código Aduanero Centroamericano CAUCA y su correspondiente reglamento RECAUCA), cuando se efectúan las fiscalizaciones a posteriori, es decir fuera del recinto aduanero y posteriormente a que concluya en trámite correspondiente, pues al pretender la Superintendencia de Administración Tributaria fiscalizarlos o ubicarlos no lo pueden hacer, determinando que tales importaciones fueron realizadas fraudulentamente en virtud de tales circunstancias, lo que también se traduce en la no recaudación de impuestos y por lo tanto en perjuicio para todos los guatemaltecos.

Otra situación a la que se enfrenta la Administración Tributaria en cuanto a las importaciones, es que la mercancía proviene del extranjero, por lo tanto los proveedores de los importadores se encuentran fuera del alcance de la Intendencia de Fiscalización para practicarles las correspondientes verificaciones de extremos, situación de la que se valen muchos contribuyentes para falsificar facturas en cuanto al domicilio fiscal de estos entre otras situaciones.

Durante varios años (2007 al 2009) la Superintendencia de Administración Tributaria, contrató los servicios de una entidad verificadora denominada SGS (Societe Generale de Surveillance, S.A.), misma que se encargó de realizar cruces de información de



varios de los proveedores de importadores, habiendo determinado que muchos de los proveedores, domicilios fiscales y establecimientos comerciales eran inexistentes, por lo que tales informes constituyeron la base para practicar auditorías a dichos importadores, pero algunos de ellos no fueron localizados, en virtud de que sus domicilios fiscales eran inexistentes, falsos o inexactos, entre otras circunstancias, hechos que incidieron que también se tipificara en concurso de delitos Defraudación Tributaria o alguno de los Casos Especiales que tipifica el Código Penal.

No está demás mencionar que en muchos casos aunque se tramiten procesos judiciales en contra de contribuyentes que proporcionen un domicilio fiscal, falso, supuesto o inexistente, estos no constituyen una garantía de que se harán efectivos los impuestos respectivos con sus correspondientes recargos.

Si bien es cierto, se toman medidas represivas para controlar el delito, estas deben enfatizar la importancia de la prevención. Pero esto no es tan sencillo: hay diferentes frentes contra los que se puede actuar desde esta perspectiva, se puede prevenir para que potenciales ofensores no incurran en el camino del delito, en este caso, que los contribuyentes no defrauden al fisco o se puede prevenir para reducir las oportunidades circunstanciales de cometer actos delictivos por personas que ya son delincuentes.

Como se puede observar los delitos que se cometen en contra del régimen jurídico tributario, utilizando como maniobra el registrar un domicilio fiscal falso, supuesto o inexistente, son graves para la economía del país, es por ello que en mi humilde opinión, es muy importante prevenir toda clase de delitos, en este caso los ilícitos que



atenten contra el fisco, pues al prevenirlos, el Estado contará con los recursos necesarios para cumplir con sus fines y funciones, pues la recaudación fiscal sería mayor, debiendo enfocar todo tipo de estrategias que pretenda controlar el delito, incluir a la prevención como uno de sus pilares más importantes, y dentro de ella, debe prever tanto la intervención social dirigida a posibles delincuentes, como la prevención situacional para reducir oportunidades a los evasores y defraudadores.

Por lo anteriormente expuesto, lo que pretendo con la realización de esta tesis es que se reforme el Artículo 358 "B" del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la república con el fin de encuadrar como tal dentro del referido cuerpo legal, **el delito del Registro de domicilios fiscales falsos, supuesto o inexistentes ante la Administración Tributaria**, quedando el mismo de la siguiente manera: literal k) Quien declare domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante la Administración Tributaria valiéndose de maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva del Estado.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Durante el desarrollo de toda mi investigación y por todo lo expuesto en el presente trabajo de tesis, he concluido que no existe ninguna medida administrativa por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, mucho menos una norma legal que tenga por objeto prevenir y consecuentemente evitar que los contribuyentes proporcionen o inscriban domicilios falsos, supuestos o inexistentes ante el Registro Tributario Unificado, lo cual a mi criterio, constituye una maniobra, ardid o engaño por parte de algunos contribuyentes, cuyo objeto es evadir la fiscalización tributaria.

En virtud de lo antes expuesto, resulta necesario que se cree una Unidad específica adscrita o dependiente del Registro Tributario Unificado de la Intendencia de Recaudación y Gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, que tenga por objeto: prevenir, erradicar y sancionar la inscripción de domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante esa Institución, a efecto, se evite la comisión de este tipo de delitos que atentan contra el régimen jurídico tributario, y que a su vez, el Congreso de la República de Guatemala, modifique el Artículo 358 "B" del Código Penal, en el sentido que se tipifique como caso de defraudación tributaria el que se inscriban domicilios fiscales falsos, supuestos o inexistentes ante el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria.





BIBLIOGRAFÍA

- BARRIENTOS PELLECCER, César. **Derecho procesal penal guatemalteco**. Magna Terra Editores. Guatemala 1995.
- BRAÑAS, Alfonso. **Manual de derecho civil**. Cooperativa de Ciencia Política. Editorial Estudiantil Fénix, Guatemala marzo de 1996.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta, S.R.L. 1979.
- Fundación Tomas Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.
- LÓPEZ MAYORGA, Leonel Armando. **Introducción al estudio del derecho II**. Tercera Edición, Editorial Lovi. Guatemala 2008.
- MATTA, Daniel. **Vocabulario jurídico del derecho penal Guatemalteco**. Ediciones Mayte, Guatemala 1998.
- MORALES GIL, Benjamín Isaac. **Derecho penal aduanero guatemalteco**. Editorial Orión. Guatemala 2005.
- PAZ ÁLVAREZ, Roberto. **Teoría elemental del derecho mercantil guatemalteco**. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, 1998.
- POROJ SUBUYUJ, Oscar Alfredo. **El Proceso penal guatemalteco**. Talleres Gráficos de Magna Terra Editores. Guatemala, 2007.
- PUIG PEÑA, Federico. **Compendio de derecho civil español**. Madrid, España. Ed. Pirámide, S.A. 1976.
- Superintendencia de Administración Tributaria. 2005. <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index>. (15 de febrero de 2009).
- Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. **Derecho tributario y legislación fiscal. Surviprensa, Guatemala 2010**.
- VALENZUELA, Wilfredo. **El Nuevo proceso penal**. Editorial Oscar de León Palacios. Guatemala, 2000.
- VÁSQUES ORTIZ, Carlos. **Derecho civil I, de las personas y el matrimonio**. 1t. (s.l.), (s.e.), (s.f.) 97 págs.



VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Tomo I, Séptima Edición. Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala 2004.

Wikipedia, La Enciclopedia Libre. http://es.wikipedia.org/wiki/Seguridad_en_Internet; octubre; 2007.

Legislación:

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

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto ley número 106.

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica.

Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la Republica.

Acuerdo Gubernativo 424-2006. Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 20-2006, 2006.

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98.