

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



**EL CONTRATO DE PARTICIPACIÓN Y SUS OBLIGACIONES FISCALES**

**JUAN LUX MEGÍA**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2016**

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

**EL CONTRATO DE PARTICIPACIÓN Y SUS OBLIGACIONES FISCALES**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**JUAN LUX MEGÍA**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**Y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, febrero de 2016**

**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. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
**VOCAL V:** Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
**SECRETARIO:** Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

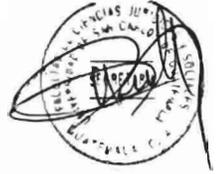
**Primera Fase:**

Presidente: Lic. Héctor René Granados Figueroa  
Secretaria: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol  
Vocal: Lic. Edwin Antonio Castañeda González

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Héctor Rolando Guevara  
Secretario: Lic. Henry Ardany Macz Coy  
Vocal: Lic. Juan Antonio Aguilar Morales

**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).



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 15 de mayo de 2014.**

Atentamente pase al (a) Profesional, CARLOS ANTULIO SALAZAR URIZAR  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
JUAN LUX MEGÍA, con carné 200613800,  
 intitulado EL CONTRATO DE PARTICIPACIÓN Y SUS OBLIGACIONES FISCALES.

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



Fecha de recepción 26 / 6 / 14 f)

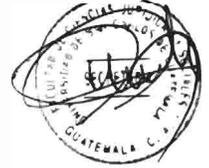
*[Handwritten signature]*  
 Asesor(a)

**LIC. CARLOS ANTULIO SALAZAR URIZAR**  
 ABOGADO Y NOTARIO



**BUFETE JURÍDICO ASOCIADO  
SALAZAR-AREVALO Y CASTELLANOS**  
8<sup>A</sup> Avenida, 20-22, Zona 1, Edf. Castañeda Molina, Oficinas 4 y 72  
Teléfono Celular 5709-6727

---



Guatemala, 12 de Agosto de 2014

DOCTOR  
BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
Jefe de la unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su despacho



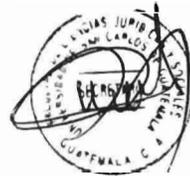
Tengo el agrado de dirigirme a usted para informarle que de conformidad con el nombramiento de asesor del trabajo de tesis que me hiciera de el Bachiller **JUAN LUX MEGÍA** titulado **“EL CONTRATO DE PARTICIPACIÓN Y SUS OBLIGACIONES FISCALES”**.

Luego de haber formulado las sugerencias al estudiante, mismas que fueron tomadas en consideración, realizando los cambios y correcciones que la investigación requirió, para el efecto me permito informar a usted lo siguiente:

**a. Respecto del contenido científico y técnico de la tesis:** De la revisión practicada al trabajo de tesis relacionado, se puede extraer que el mismo cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídica y Sociales y del Examen General Público, relativos al contenidos científico y técnico de las tesis en virtud que el presente trabajo llena las expectativas por dicho normativo, al haberse utilizado dichos aspectos al desarrollarse la investigación del caso.

**b. Metodología y técnicas de investigación utilizadas:** Para el desarrollo del presente trabajo se utilizaron métodos y técnicas adecuadas para este tipo de investigación siendo estos el deductivo inductivo, el descriptivo, analítico y sintético; y así como técnicas bibliográfica y documental, para la indagación respectiva. Por ello, se puede establecer la necesidad de reforma al Artículo 862 del Código de Comercio de Guatemala para establecer la obligatoriedad de registro del Contrato de Participación, para promover el cumplimiento idóneo de las obligaciones tributarias del contrato en mención, estableciendo la causa primaria de incumplimiento o cumplimiento erróneo de las obligaciones formales y materiales tributarias sobre las rentas del contrato descrito, como lo es la carencia de obligatoriedad de registro del contrato en mención en la SAT, generando una causa de defraudación tributaria.

**c. Redacción:** Se observó que en toda la tesis emplearon técnicas de redacción. Ortografía y gramática adecuadas, para este tipo de trabajos, así como fondo y forma según lo establecido por la Academia de la Lengua Española.



**BUFETE JURÍDICO ASOCIADO  
SALAZAR-AREVALO Y CASTELLANOS**  
8<sup>a</sup> Avenida, 20-22, Zona 1, Edf. Castañeda Molina, Oficinas 4 y 72  
Teléfono Celular 5709-6727

---

**d. Respecto a la contribución científica:** El aporte científico que brinda el tema investigado por el sustentante es, el instituir la necesidad de promover reformas al Código de Comercio de Guatemala y el Código Tributario, con el objeto de establecer la obligatoriedad de registro en la SAT del contrato de participación como un ente económico independiente, brindado seguridad jurídica a los inversionistas y evitar posibles evasiones fiscales.

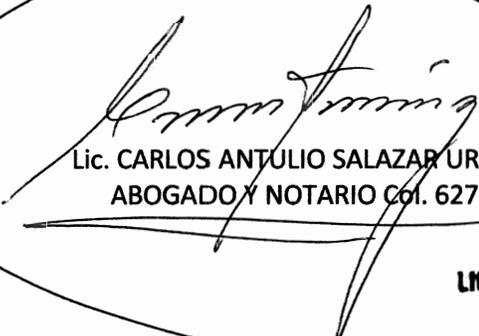
**e. De la conclusión discursiva:** Se puede establecer que el bachiller, ha evidenciado dentro de la investigación la causa primaria de incumplimiento o cumplimiento erróneo de las obligaciones formales y materiales tributarias sobre las rentas del contrato de participación, por la carencia de obligatoriedad de registro del contrato en mención en la SAT, generando una causa de defraudación tributaria. El presente trabajo constituye una herramienta útil de análisis sobre las razones de posible forma de evasión fiscal y la falta de seguridad jurídica de los inversionistas.

**f. Respecto a la bibliografía utilizada:** Finalmente se constató que el desarrollo y culminación del informe final de la tesis, se utilizó doctrina de autores nacionales y extranjeros, así como análisis de la legislación interna, por lo que a mi criterio son adecuados.

En conclusión, y en virtud de haberse cumplido con las exigencias del suscrito asesor, derivadas del examen del trabajo en los términos anteriormente expuestos e individualizados y por las razones ya expresadas, al haber cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y el Examen General Público, resulta procedente aprobar el trabajo de tesis relacionado, realizado por el Bachiller JUAN LUX MEGÍA, y en consideración dársele la opinión que merece, debiendo continuar su trámite administrativo legal correspondiente, a efecto se emita orden de impresión y se señale día y hora para la discusión en el correspondiente examen público, así también DECLARO que no tengo parentesco dentro de los grados de ley con el bachiller; en tal virtud, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Sin otro Particular, me suscribo muy cordialmente.

Atentamente:

  
Lic. CARLOS ANTULIO SALAZAR URIZAR  
ABOGADO Y NOTARIO Cól. 6279

**LIC. CARLOS ANTULIO SALAZAR URIZAR**  
**ABOGADO Y NOTARIO**



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 26 de febrero de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JUAN LUX MEGÍA, titulado EL CONTRATO DE PARTICIPACIÓN Y SUS OBLIGACIONES FISCALES. 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. Avidán Ortiz Drellana  
**DECANO**  






## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Creador del universo, dador de vida y de la sabiduría y, a quien me ha dado fortaleza para seguir adelante. Por derramar sus bendiciones en mí y mi familia.

### **A MI MADRE:**

Por el inmenso amor incondicional que me ha brindado, por su apoyo, sus consejos, sus oraciones y, por ser mi principal ejemplo y mi motivación para alcanzar éste logro.

### **A MIS HERMANOS:**

Por su apoyo, motivación, solidaridad que en todo momento me han brindado, que el triunfo sea también de ustedes.

### **A MIS AMIGOS:**

Por su amistad sincera, por su solidaridad, por sus ánimos, en todo momento, por todo aquellos que contribuyó de alguna manera para que este triunfo sea posible.



**A LOS LICENCIADOS:**

Quienes contribuyeron en la asesoría y revisión de ésta tesis, por su profesionalismo, por el tiempo brindado, para que la misma tuviera éxitos, muchas gracias.

**A LOS CATEDRÁTICOS:**

Por transmitir sus conocimientos y experiencia, en los cursos respectivos.

**A MI CASA DE ESTUDIOS:**

A la gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, por ser la casa de estudios que me permitió obtener una formación profesional, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

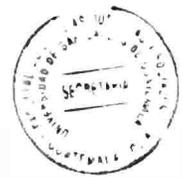
## PRESENTACIÓN

El contrato de participación, es sin duda uno de los vehículos contractuales actualmente más utilizados en el comercio, debido a su flexibilidad y a la ausencia de formalismos para su perfeccionamiento. Este contrato, viene siendo adoptado en operaciones mercantiles muy variadas, por lo que resulta importante su estudio desde el punto de vista formal, comercial y fiscal; esta investigación corresponde al campo del derecho tributario.

El sujeto de estudio, es el comerciante e inversionistas, toda vez, que ambos de común acuerdo celebran el contrato en mención; El objeto de estudio es el contrato de participación, cuya naturaleza es eminentemente mercantil y, consiste en obtener y repartir ganancias o utilidades, de la explotación de un negocio mercantil o de uno o varios actos de comercio; y para tal efecto, una o varias personas (partícipes) aportan capital, bienes o servicios a otra (gestor), que es la encargada de realizar dicho fin y responsable de las obligaciones ante terceros y ante el fisco.

Esta investigación es cualitativa, toda vez que los partícipes del contrato debe ser uno de ellos comerciante y, los demás inversionistas, con la finalidad de promover la seguridad jurídica de los contratantes; por ello se realizó la misma entre los meses de mayo a agosto del dos mil catorce.

La presente investigación es un aporte a la sociedad, para contribuir a un sistema tributario justo.



## HIPÓTESIS

Para que se otorgue el contrato de participación, no se requiere de formalidad alguna ni es objeto de registro, y no es necesario que quede plasmado documentalmente; por lo que los contratantes pueden disponer su celebración de conformidad con la ley. En las relaciones jurídicas que se derivan de este contrato, son aplicables en lo conducente las normas que rigen para la sociedad colectiva, de acuerdo al Código de Comercio.

De lo anterior surge la hipótesis, pues la esencia del contrato de participación radica en que se trata de una sociedad oculta, que solo surte efectos entre las partes que la constituyen, el gestor obra en nombre propio y es su obligación y responsabilidad llevar a buen término los negocios; para tal efecto, los bienes aportados pertenecen en propiedad al gestor y el responde ante los terceros con los que realiza negocios. Esto puede dar origen a problemas, en virtud que el partícipe o inversionista, no tiene conocimiento y seguridad jurídica sobre su inversión ni sobre las utilidades que se obtengan; dado que el contrato no requiere inscripción en ningún registro, lo cual también puede dar origen a la evasión fiscal.

## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis, debido a que no existe obligación de que el contrato de participación conste por escrito y, tampoco se regula su registro como tal; por ésta razón, puede quedar fuera del ámbito fiscal, en virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria, no registra contratos que no estén formalizados en escritura pública o en documento privado; en tal tendencia se valida la misma.

La metodología utilizada en esta investigación fue a través de los métodos siguientes: el analítico, para estudiar la legislación guatemalteca y la doctrina referente al contrato de participación; el sintético, para elaborar el informe con los temas más relevantes en materia fiscal y mercantil; el deductivo, para establecer los elementos formales y esenciales del contrato mercantil; y el inductivo, con el que se determinó el marco teórico sobre el cual debe funcionar el contrato de participación. En cuanto a la técnica empleada fue la bibliográfica, la cual sirvió para recabar el material que fundamentó éste informe.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. El contrato mercantil.....	1
1.1. Consideraciones generales.....	1
1.2. El negocio jurídico mercantil.....	2
1.3. Requisitos del contrato mercantil.....	6
1.4. Características de los contratos mercantiles.....	10
1.5. Obligación de registro de los contratos mercantiles.....	11

### CAPÍTULO II

2. Antecedes históricos y evolución del contrato de participación.....	15
2.1. Antecedentes históricos y evolución.....	15
2.2. Naturaleza jurídica del contrato de participación.....	17
2.3. Contrato de participación.....	19
2.3.1. Definición.....	19
2.3.2. Características.....	22
2.3.3. Elementos.....	24
2.3.4. Utilidades y pérdidas.....	33
2.3.5. Liquidación.....	35
2.4. Forma en que se puede demostrar la existencia del contrato de participación.....	37
2.5. Carácter reservado del contrato de participación.....	40
2.6. Función y utilidad económica del contrato de participación.....	41



### CAPÍTULO III

	<b>Pág.</b>
3. Relación jurídica tributaria que nace del contrato de participación.....	43
3.1. Relación jurídica.....	43
3.2. Relación tributaria.....	45
3.3. Obligación tributaria.....	46
3.4. Elementos de la relación jurídica tributaria.....	47
3.4.1. Elementos personales.....	47
3.4.2. Hecho generador.....	49
3.4.3. Elemento finalista u objetivo impositivo.....	51
3.4.4. Elemento cuantitativo.....	51
3.4.5. Elemento impositivo o base imponible.....	51
3.4.6. Elemento temporal.....	52
3.5. Determinación de la obligación tributaria.....	52

### CAPÍTULO IV

4. El contrato de participación y sus obligaciones fiscales.....	55
4.1. Ley del Impuesto sobre la Renta.....	55
4.2. Código Tributario.....	65
4.3. Código de Comercio.....	71
4.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	76
4.5. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	79
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>83</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>85</b>



## INTRODUCCIÓN

El motivo de esta investigación es el análisis del contrato de participación, figura comercial que puede prestar singulares funciones dentro del tráfico mercantil, ello derivado a su escasa formalidad; ya que no genera una persona jurídica, no es obligación que conste por escrito y no está sujeto a registro alguno. Si dos personas desean asociarse para llevar a cabo explotaciones o negocios comerciales, pero no desean formar una sociedad, el contrato adecuado es el de participación.

La característica especial de este contrato, es la presencia de un inversionista llamada partícipe, que pone su capital, bienes o servicios en manos de un comerciante llamado gestor, para obtener ganancias o utilidades, sin tener ningún vínculo con los terceros que entran en relaciones jurídicas originadas de los negocios mercantiles. Por eso se dice que la relación entre los sujetos de la participación es una sociedad oculta.

Los objetivos de la investigación se alcanzaron, pues se analizó la doctrina y la legislación relativa al contrato de participación y su funcionamiento en el comercio; las desventajas debido a la falta de obligación de registro y de formalidades; las cargas fiscales a que está sujeto; todo lo cual demostró que la falta de registro provoca el incumplimiento de obligaciones fiscales.

Se comprobó la hipótesis, de que las rentas o ganancias que genera el contrato de participación, son gravadas por los impuestos regulados en la legislación fiscal guatemalteca; pero la problemática, es el posible incumplimiento o cumplimiento erróneo de las obligaciones formales y materiales tributarias; pues no hay obligación de registrar el contrato ante la Superintendencia de Administración Tributaria, lo que puede generar defraudación tributaria o evasión fiscal; además, el inversionista o partícipe no tiene seguridad jurídica de su inversión por no ser el administrador del negocio y porque tiene que trasladar la propiedad de sus bienes al gestor.



La metodología empleada en la investigación fue a través de los siguientes métodos: el análisis, para estudiar la legislación guatemalteca y la doctrina referente al contrato de participación; el deductivo, para establecer los elementos formales y esenciales del contrato mercantil; el inductivo, con el que se determinó el marco teórico sobre el cual debe funcionar el contrato de participación; y la síntesis, para elaborar el informe con los temas más relevantes en materia fiscal y mercantil. La técnica bibliográfica se utilizó para recabar y analizar el material que fundamentó el informe.

La tesis contiene cuatro capítulos así: el primer capítulo contiene un análisis del contrato y el negocio mercantil, sus características, elementos, requisitos y la obligación de registro de los contratos mercantiles; el segundo capítulo, se refiere al contrato de participación, sus antecedentes y evolución, naturaleza jurídica, definición, características, elementos, y su funcionalidad y utilidad económica y jurídica; el tercer capítulo, contiene la relación jurídica tributaria que nace del contrato de participación como negocio mercantil o acto de comercio; y en el cuarto capítulo, se analizan las obligaciones de este contrato, de acuerdo a lo que regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Código Tributario, el Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.

Este informe es un pequeño aporte para el ámbito tributario, que pretende dar a conocer las cargas tributarias y quienes son los responsables de hacer efectivo el pago de los tributos, cuando se celebra un contrato de participación; problemática que debe ser investigada, en virtud que el no registro de este contrato podría generar problemas fiscales y legales para los participantes del contrato.



## CAPÍTULO I

### 1. El contrato mercantil

#### 1.1. Consideraciones generales

Antes de iniciar el tema del contrato de participación, es necesario indicar que el derecho mercantil regula diferentes tipos de instituciones que son importantes para el tráfico y comercio de los hombres; entre éstas se encuentran las sociedades mercantiles y una institución sui generis llamada contrato de participación.

Ahora bien, para entender de mejor forma en que consiste este tipo de contrato, hay que conocer algunos antecedentes de los negocios y contratos mercantiles en general; puesto que el desarrollo de la industria, el comercio y de la economía, como fuente de ingresos para Guatemala, hace necesario que el contrato de participación sea utilizado con más frecuencia no sólo por pequeños sino también por grandes empresarios, que lo utilizan en sus negocios debido a sus características.

Es importante establecer que este tipo de contrato está desprovisto de cualquier formalidad y que las atribuciones que tiene una de las partes dentro del mismo son únicas e interesantes. Otro hecho importante del contrato de participación es que, no



obstante resulta práctico y útil para el desarrollo y desenvolvimiento del comercio; su aplicación es poco usual en el medio guatemalteco, en virtud de la imprecisión y falta de certeza jurídica con que lo regula el Código de Comercio; como se verá más adelante.

## 1.2. El negocio jurídico mercantil

Los tres grandes temas de estudio del derecho mercantil, son: El comerciante en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y las cosas mercantiles. Es a estos que se aplican las disposiciones del Código de Comercio y supletoriamente las disposiciones del Código Civil y del Código Procesal Civil y Mercantil, entre otros.

El negocio jurídico mercantil es: “Un acto en virtud del cual, el comerciante en su actividad profesional regula por sí los intereses propios en las relaciones con otros, y al cual el derecho enlaza los efectos más conformes a la función económico social que caracteriza su tipo.”<sup>1</sup>

De acuerdo al Artículo 1251 del Código Civil: “El negocio jurídico requiere para su validez capacidad legal del sujeto que declara su voluntad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito.” Aquí se aprecia que el citado artículo establece los requisitos mínimos para celebrar un negocio.

---

<sup>1</sup> Vásquez Martínez, Edmundo. **Instituciones de derecho mercantil**. Pág. 535



Con respecto a las obligaciones que genera un negocio mercantil, cabe indicar que el término obligación es la parte positiva de una relación donde se adquiere un derecho y como contraprestación se ofrece cumplir con algo, sometiendo la voluntad al cumplimiento de lo pactado.

Para el efecto, el Artículo 1319 del mismo cuerpo legal, establece que: “Toda obligación resultante de un acto o declaración de voluntad consiste en dar, hacer o no hacer alguna cosa”. Aquí se trata de una obligación simple, puesto que la voluntad de la persona consiste en dar, hacer o no hacer una cosa, pero se pone de manifiesto la voluntad de la persona, pues de ese modo se materializa el cumplimiento de la obligación.

Por lo tanto, la obligación surge cuando una persona se compromete con otra a cumplir un compromiso de cualquier clase que sea; considerando la obligación como una relación jurídica resultante de un vínculo jurídico. Cuando ese vínculo resulte de un acto comercial, la obligación tendrá carácter mercantil.

Asimismo, es importante establecer las fuentes de las obligaciones, que son los hechos que dan nacimiento a la relación jurídica que se constituye entre las partes; en este sentido, se puede indicar que las obligaciones nacen de la voluntad humana, del negocio jurídico o de la ley. El Código Civil regula como fuentes de las obligaciones a los contratos y la declaración bilateral de la voluntad, entre otras. En cuanto al derecho



mercantil las fuentes surgen de los hechos jurídicos voluntarios como los actos y negocios jurídicos.

Ahora bien, como toda declaración de voluntad requiere de una forma o medio de exteriorización; el Artículo 1256 del Código Civil estipula que cuando la ley no declare una forma específica para un negocio jurídico, los interesados pueden usar la que juzguen conveniente.

El contrato como negocio jurídico mercantil, es el acuerdo de voluntades con el fin de obtener un lucro. El contrato en esta materia se caracteriza atendiendo al objeto, a la naturaleza objetiva de la prestación y a los fines que se proponen los contratantes; que no son más que obtener una ganancia o lucro.

“El contrato mercantil, el peculiar del derecho de la contratación comercial o el que, común en ciertos aspectos básicos con el homónimo del derecho civil, se rige según la legislación mercantil por ser comerciante al menos uno de los que intervienen o por tratarse de actos de comercio, caracterizados por el lucro y la profesionalidad sobre todo.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 516



Se puede decir entonces, que el contrato mercantil ocurre cuando dos personas convienen en crear, modificar y extinguir una obligación, en donde una o las dos partes son comerciantes; teniendo como finalidad el lucro; en cuanto a la aplicabilidad, los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y las cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones del Código de Comercio y en su defecto por el derecho civil, que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspiran el derecho mercantil, de acuerdo al Artículo 1 del Código de Comercio de Guatemala.

Conforme al Artículo 669 del Código de Comercio, los principios filosóficos son: “Las obligaciones y contratos mercantiles se interpretarán, ejecutarán y cumplirán de conformidad con los principios de verdad sabida y buena fe guardada, a manera de conservar y proteger las rectas y honorables intenciones y deseos de los contratantes, sin limitar con interpretación arbitraria sus efectos naturales.”

Queda claro entonces que el contrato mercantil, tiene como campo de aplicación, el de los derechos patrimoniales; por ser un acuerdo de dos o más voluntades cuyo fin es crear, modificar o extinguir un vínculo obligatorio de carácter patrimonial, además de servir a los intereses de la comunidad. Por eso el contrato es la fuente más importante de las obligaciones, puesto que a través de él se asegura la efectividad de los negocios.



### **1.3. Requisitos del contrato mercantil**

Todo contrato o negocio jurídico para que sea válido y exista debe contener requisitos esenciales regulados por la ley; que como se anotó antes, son la capacidad legal de los sujetos que declaran su voluntad, el consentimiento que no adolezca de vicio y que el objeto sea lícito, de acuerdo al Artículo 1251 del Código Civil.

#### **a) Capacidad legal**

La capacidad, es el presupuesto del consentimiento, entendido éste como el discernimiento y voluntad libre y espontánea con que una persona puede obligarse. Jurídicamente, es la aptitud para ser sujeto activo o pasivo de derechos y obligaciones.

Sobre la capacidad, el Artículo 6 del Código de Comercio establece: "Tienen capacidad para ser comerciantes las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil, son hábiles para contratar y obligarse."

El Artículo 1254 del Código Civil estipula: "Toda persona es legalmente capaz para hacer declaración de voluntad en un negocio jurídico, salvo aquéllas a quienes la ley declare específicamente incapaces." Y el Artículo 1519 regula: "Desde que se perfecciona un contrato obliga a los contratantes al cumplimiento de lo convenido,



siempre que estuviere dentro de las disposiciones legales relativas al negocio celebrado, y debe ejecutarse de buena fe y según la común intención de las partes.”

#### **b) Consentimiento que no adolezca de vicio**

Este elemento consiste en el acuerdo de dos o más declaraciones de voluntad, tal acuerdo tiene que ser deliberado o inteligente, consciente y libre; por lo que las partes en sus declaraciones, deben representar intereses distintos hacia un objetivo común, que es la creación de la relación contractual.

Tal como establece el Artículo 1518 del Código Civil: “Los contratos se perfeccionan por el simple consentimiento de las partes, excepto cuando la ley establece determinada formalidad como requisito esencial para su validez.” Y el Artículo 1257 regula: “Es anulable el negocio jurídico cuando la declaración de voluntad emane de error, de dolo, de simulación o de violencia...”

O sea que, sin el consentimiento el contrato no existe. De igual forma el Código de Comercio en el Artículo 681 estipula: “Libertad de contratación. Nadie puede ser obligado a contratar...”



### **c) Objeto lícito**

El objeto del contrato y de la obligación es la prestación, la cual consiste en un dar, un hacer o en una abstención (no dar, no hacer); es decir, que las cosas, los hechos y las abstenciones forman el objeto de la prestación. El Artículo 1538 del Código Civil regula que: “No sólo las cosas que existen pueden ser objeto de los contratos, sino las que se espera que existan; pero es necesario que las unas y las otras estén determinadas, a lo menos, en cuanto a su género. La cantidad puede ser incierta con tal que el contrato fije reglas o contenga datos que sirvan para determinarla. Los hechos han de ser posibles, determinados y en su cumplimiento han de tener interés los contratantes.”

También el Código de Comercio en el Artículo 1 regula las cosas mercantiles, el Artículo 4 establece que son cosas mercantiles los títulos de crédito, la empresa mercantil y sus elementos, las patentes de invención y de modelo, las marcas, los nombres, los avisos y anuncios comerciales; y en el Artículo 655 regula que la empresa mercantil será reputada como un bien mueble.

### **d) La forma**

A los anteriores requisitos se puede agregar la forma determinada en los casos que así lo exija la ley. Constituye uno de los requisitos esenciales de los contratos, pero en lo que se refiere a lo mercantil, los contratos no están sujetos para su validez, a



formalidades o solemnidades especiales. Lo que se debe tener claro es que los mismos deben constar por escrito.

El Artículo 1256 del Código Civil estipula: “Cuando la ley no declare una forma específica para un negocio jurídico, los interesados pueden usar la que juzguen conveniente.” El Artículo 671 del Código de Comercio regula: “Formalidades de los contratos. Los contratos de comercio no están sujetos, para su validez, a formalidades especiales. Cualesquiera que sean la forma y el idioma en que se celebren, las partes quedarán obligadas de la manera y en los términos que aparezca que quisieron obligarse. Los contratos celebrados en el territorio guatemalteco y que hayan de surtir efectos en el mismo, se extenderán en el idioma español.”

No obstante lo anterior, el Artículo 1574 del Código Civil regula que: “Toda persona puede contratar y obligarse: 1. Por escritura pública; 2. Por documento privado o por acta levantada ante el alcalde del lugar; 3. Por correspondencia; y, 4. Verbalmente.”

Además, el Artículo 1575 del mismo cuerpo legal estatuye que: “El contrato cuyo valor exceda de trescientos quetzales, debe constar por escrito. Si el contrato fuere mercantil puede hacerse verbalmente si no pasa de mil quetzales.” El Artículo 1576: “Los contratos que tengan que inscribirse o anotarse en los registros, cualquiera que sea su valor, deberán constar en escritura pública. Sin embargo, los contratos serán válidos y las partes pueden compelerse recíprocamente al otorgamiento de escritura pública, si



se establecieren sus requisitos esenciales por confesión judicial del obligado o por otro medio de prueba escrita.” Y el Artículo 1577: “Deberán constar en escritura pública los contratos calificados expresamente como solemnes, sin cuyo requisito esencial no tendrán validez.”

Así pues, debe tenerse presente qué tipo de contrato se va a celebrar para cumplir con sus requisitos esenciales; de lo contrario pueden ser objeto de anulación o bien, en caso de incumplimiento de alguna de las partes en sus obligaciones, no se podrán hacer valer ante algún tribunal. Por eso es importante tener en cuenta lo para el efecto regulan tanto el Código de Comercio como el Código Civil.

#### **1.4. Características de los contratos mercantiles**

“Al tratar de establecer las especialidades que el derecho guatemalteco le asigna a los contratos mercantiles o a las formas de contratar, hay que resaltar esas características propias, deducidas del mismo contexto de la ley. Sin embargo, esta libertad en el uso de la forma tiene excepciones, pues hay contratos en que sí se exige una solemnidad determinada, tal es el caso del contrato de fideicomiso y el de sociedad, para citar dos ejemplos, los que deben de celebrarse en escritura pública, como requisito esencial de validez.”<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Villegas Lara, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Tomo III. Pág. 10



Por tanto, las características de los contratos mercantiles son:

- Dos o más personas convienen en crear, modificar, o extinguir una obligación.  
Artículo 1517 del Código Civil.
- Las personas pueden contratarse y obligarse por medio de escritura publica, documento privado, acta notarial, por correspondencia y verbalmente. Artículo 1574 del Código Civil.
- Los contratos de comercio no están sujetos, para su validez, a formalidades especiales. Artículo 671 del Código de Comercio.
- Toda contratación requiere que su objeto sea lícito, que las partes se identifiquen plenamente, que hagan constar su capacidad legal para contratar, acreditar documentalmente la propiedad de las mercancías, bienes o servicios objeto de la negociación.

### **1.5. Obligación de registro de los contratos mercantiles**

Un tema muy interesante, lo constituye la falta de formalidad y de registro de algunos de los contratos mercantiles; debido entre otras cosas, a que facilita el tráfico mercantil y a que en la mayoría de casos son llevados a cabo por pequeños comerciantes, que



les interesa más que todo obtener rápidamente ganancias; por lo que la elaboración de un contrato y su registro les representa un gasto que no están en la posibilidad muchas veces de hacer; además de la pérdida de tiempo que conllevan los tramites del registro de contratos en algunos casos.

No obstante, hay que tomar en cuenta que el Código Civil en el Artículo 1256, establece que: “Cuando la ley no declare una forma específica para un negocio jurídico, los interesados pueden usar la que juzguen conveniente.” En este artículo es que se fundamenta la mayoría de negocios o contratos mercantiles; puesto que los interesados pueden utilizar cualquier forma para realizar un negocio, conste o no por escrito; sin embargo, esta falta de formalidad es la que da lugar muchas veces a conflictos de interés, máxime cuando son varios los comerciantes los que participan en un negocio.

Del mismo modo, el Artículo 671 del Código de Comercio estipula sobre las formalidades de los contratos, que: “Los contratos de comercio no están sujetos, para su validez, a formalidades especiales. Cualesquiera que sean la forma y el idioma en que se celebren, las partes quedarán obligadas de la manera y en los términos que aparezca que quisieron obligarse...”

Por otro lado, el Artículo 334 siempre del Código de Comercio establece que están obligados al registro: “Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional: 1º. De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más.



2º. De todas las sociedades mercantiles. 3º. De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de estos extremos. 4º. De los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes... La inscripción de comerciantes individuales,... y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o el establecimiento... Este mismo plazo rige para los demás hechos y relaciones jurídicas...”

Claramente el artículo precitado establece la obligación de la inscripción de los comerciantes individuales, de todas las sociedades mercantiles, de las empresas y establecimientos mercantiles, así como de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes. En todo caso, se debe tomar en cuenta que para poder operar legalmente, sea un comerciante o una empresa, deben inscribirse en el Registro Mercantil y en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Lo contrario sucede con el contrato de participación, el cual no requiere formalización ni inscripción alguna; no obstante, se celebra con un comerciante, quien sí tiene la obligación de registrarse como tal. Pero este tema se tratará en el siguiente capítulo.

Como ya se estableció en que consiste el negocio o contratación mercantil, sus características y objetivos; ahora corresponde entrar a conocer el tema de la investigación, que es el análisis del contrato de participación.





## CAPÍTULO II

### 2. Antecedes históricos y evolución del contrato de participación

#### 2.1. Antecedentes históricos y evolución

La mayoría de juristas indican que: “El contrato de participación tiene su origen en la edad media; específicamente en el derecho estatutario italiano, en el contrato de comenda o commanda, que es una denominación que se deriva del verbo accomendare que significa encomienda: en el cual una persona le confiaba su capital a otra, para que lo utilizara en la explotación comercial.

Deriva de la commenda, la cual surgió en el comercio marítimo, en la época que había un florecimiento en la economía de la edad media, para luego trasladarse al comercio terrestre, debido al peligro que existía de guerra y ataques a las naves mercantes; los comerciantes lo hacían en nombre propio, para luego repartir las utilidades a los participantes.

Cabe mencionar, que en esa época, la navegación no sólo era un negocio riesgoso, sino que era sumamente costoso y aventurado; ya que los navegantes tenían las embarcaciones, pero muchas veces no poseían el capital necesario para lanzarse a una aventura, era entonces cuando recurrían a empresarios, para que les



proporcionarán el capital y llevar cabo la misión; finalmente se dividían las ganancias o las pérdidas, según fuera el caso.

Se dice que los musulmanes también conocieron esta institución y que fue denominada por los jurisconsultos como kirad y de modharab; ellos afirmaban que no todos tenían suerte o habilidad, no siempre se contaba con el capital necesario para desarrollar la misma. También este tipo de contrato recibía el nombre de imposición de partes de moneda, que no es otra cosa que la cantidad numeraria, que un comerciante ponía en un buque, para el aprovechamiento del mismo y otros gastos que ganara, además optaba a las mismas ganancias que cada individuo de la tripulación.

Este contrato a pesar de que fue muy común nunca fue legislado y sólo se vio como costumbre, que solía cambiar en cada localidad en cantidad y condiciones. Cuando había beneficios para todas las personas, la liquidación era muy sencilla, porque después de haber concluido el viaje o viajes propuestos, se extraía el capital de partes de moneda y se dividía a cada parte de moneda las mismas ganancias que a un naufragio, etc. Se debía investigar cuidadosamente, cuál era la costumbre de cada puerto, a la que se debían de sujetar los contratantes.”<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Vásquez del Mercado, Oscar. **Contratos mercantiles**. Pág. 20



## 2.2. Naturaleza jurídica del contrato de participación

El contrato de participación es un contrato mercantil típico, dado que no tiene ningún equivalente en el derecho civil u otro, ya que ha nacido por y para el comercio. Por las características que inspiran al derecho mercantil, este tipo de contrato se caracteriza por su gran complejidad y por la sencillez de los documentos que prueban su existencia.

Este tema es de gran importancia, existiendo mucha discrepancia entre los diferentes autores que han tratado sobre el tema. Asimismo, han sido pocos quienes lo han analizado desde un punto de vista objetivo. Existen varias teorías que explican la naturaleza jurídica de este contrato, como las siguientes:

**Teoría del mandato o de la comisión:** Con esta teoría se trata de equiparar al contrato de participación con el mandato, por considerar que el mandatario actúa en nombre propio o en representación del mandante. No obstante, el mandatario actúa sobre la base de las facultades que le otorga el mandante y en el contrato de participación el gestor actúa en nombre propio.

**Teoría del mutuo:** Por el mutuo se entrega a otra persona dinero u otras cosas fungibles para que sean devueltas; en cambio en el contrato de participación este



dinero o cosas fungibles quedan sujetos a las pérdidas o ganancias que se den en la actividad comercial.

**Teoría del arrendamiento:** Con el arrendamiento se paga una renta por el uso o goce de los bienes dados en arrendamiento; por el contrato de participación lo que sucede es que hay una participación de las ganancias o pérdidas que se obtengan en la actividad mercantil, por el uso o goce de los bienes entregados o los servicios utilizados.

**Teoría del depósito:** Por el contrato de depósito la persona queda obligada a guardar la cosa depositada, a no usar la misma y a indemnizar por daños al dueño de la cosa y el depositante tiene derecho a una remuneración por sus servicios. En el contrato de participación no sucede nada de eso, por el contrario, lo que hay es una aventura en las pérdidas o ganancias que se den en el negocio, en donde no se puede determinar el resultado ya que el mismo es incierto.

**Teoría de la sociedad:** Establece que el contrato de participación es una sociedad más en el tráfico mercantil y que así se debe aceptar en los ordenamientos jurídicos. En realidad es innegable que hay una asociación de personas con un fin comercial; pero esta forma de unión no se reconoce como una verdadera sociedad; puesto que el contrato de participación:

- No es un contrato de organización



- No nace una nueva persona jurídica, ni razón social
- No hay ningún representante legal como en las sociedades, sino que el gestor es el que obra en nombre propio y ante la ley es el único responsable
- No hay patrimonio social, en virtud que no existe una sociedad, ya que los bienes del participante pasan a poder del gestor y el gestor responde personalmente de las deudas ante terceros.
- El contrato de participación no es formalista, pero para asegurar debidamente las obligaciones y derechos de las partes; es aconsejable que el mismo conste por escrito, por las garantías que brinda un documento de esa naturaleza.

### **2.3. Contrato de participación**

En primer lugar se debe establecer que éste es un contrato típico que está regulado en el Código de Comercio de Guatemala; es un contrato que puede ser de colaboración asociativa, por ejemplo el contrato de sociedad; pero también puede ser de colaboración simple, mediante el cual una parte coopera o participa con su actividad o dinero para mejorar el desarrollo de la actividad económica de la otra parte.

#### **2.3.1. Definición**

Antes de establecer la definición del contrato de participación, es necesario indicar que participación es la acción y efecto de participar; en economía, es la parte que se posee



en el capital de un negocio o de una empresa. Por asociación se entiende, la acción y efecto de asociar o asociarse; es el conjunto de personas que se asocian para un mismo fin y, en su caso, es la persona jurídica por ellos formada.

Este contrato también es conocido con los nombres de: cuentas en participación, asociación en participación, sociedad en participación, colaboración empresarial, compañía secreta, sociedad oculta. Como es un contrato de colaboración económica, es de uso frecuente en la actividad mercantil, pues se trata de una contribución al negocio de otro, con participación en sus resultados o ganancias; o sea, lo que se espera cuando se participa en estos negocios es un lucro o ganancias.

Se dice que es una compañía secreta o sociedad oculta, porque el gestor es el administrador del negocio y el responsable ante terceros; en tanto que el asociado, participante o inversionista, aporta su dinero, bienes o servicios, pero no está a cargo del negocio, permanece oculto.

Según la doctrina el contrato de participación es un contrato de colaboración, para el efecto el Artículo 861 del Código de Comercio de Guatemala, estipula: "Contrato de participación. Por el contrato de participación, un comerciante que se denomina gestor se obliga a compartir con una o varias personas llamadas participantes, que le aportan bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma."



“El contrato de participación también conocido como asociación de cuentas en participación, cuentas en participación, asociación en participación, compañía secreta, sociedad en participación, etcétera; lo utilizan quienes quieren hacer operaciones mercantiles sin que sea difundida su participación, y que por las mismas operaciones mercantiles, reciben utilidades, frecuentemente superiores a lo que reciben en una inversión del mismo monto.

También es utilizado por empresarios que necesitan el dinero con urgencia, para poder capitalizar su empresa, para pagar derechos en aduanas o cuando tengan créditos pendientes; y es por eso que surgen dos modalidades, que haya una participación en varias operaciones o en el giro total de la empresa. Este tipo de contrato de gran utilidad es muy frecuente su uso, puesto que no requiere de ninguna formalidad para su creación.”<sup>5</sup>

Como se puede observar de esta definición, en el fondo se trata de un agrupamiento de personas cuya finalidad es el lucro; pero aunque se trate de una sociedad de personas, no da como consecuencia una persona jurídica, no se está frente a una sociedad mercantil; de manera que no puede publicitarse frente a terceros, puesto que no tiene razón social o denominación.

---

<sup>5</sup> Ibid. Pág. 21



La participación tiene similitudes con la sociedad, basándose en los presupuestos fundamentales para la existencia de toda sociedad; aunque si bien es cierto, quienes le niegan el carácter de sociedad se apoyan en los presupuestos de la misma; estableciendo que existe una agrupación de personas, aportación de dinero, bienes o servicios, reparto de pérdidas y utilidades y un fondo común social.

Por lo tanto, es un contrato afín al de la sociedad, por medio del cual un socio aparece, actúa y responde ante terceras personas y el otro u otros participan en las utilidades y en las pérdidas, pero sin intervenir en la gestión, y sin que exista razón social o denominación, ni mucho menos personalidad jurídica, distinta de los socios.

Este contrato, si bien es cierto, es utilizado por los empresarios que necesitan dinero para poder capitalizar su empresa, para pagar derechos en aduanas o pagar créditos pendientes; también es cierto que es aconsejable que quede plasmado en un documento escrito y que tenga cláusulas que prevengan riesgos, que amenacen al participante, al titular, a los terceros y al fisco.

### **2.3.2. Características**

El contrato de participación tiene las siguientes características:

- Es típico, pues el Código de Comercio lo estructura en sus elementos esenciales, o sea, aparece regulado en el mismo y se encuentra nominado así



- Es consensual, pues basta el consentimiento de las partes para que sea perfecto.
- Es real, requiere para su perfección la entrega de algo (bienes o servicios).
- No es formal, no estará sujeto a formalidad alguna.
- No es solemne, pues no está sujeto a registro.
- Es bilateral, participan dos o más personas que se obligan recíprocamente.
- Es oneroso, se estipulan provechos y gravámenes recíprocos para los contratantes.
- Es principal, subsiste por sí solo.
- Es aleatorio, la prestación debida depende de un acontecimiento incierto que determina la ganancia o pérdida.
- Es condicional, su realización o subsistencia depende de un suceso incierto o ignorado por las partes.
- Es de tracto sucesivo, las prestaciones se van repitiendo a intervalos de tiempo, es decir, las prestaciones de una o de las dos partes contratantes, son de cumplimiento reiterado o continuo.
- Es de colaboración económica, pues una de las partes colabora con su capital o bienes; sin embargo, no siempre es así, pues una de las partes puede colaborar con su trabajo; pero la colaboración siempre se hará para mejorar el desarrollo de la empresa ya formada o que se quiere formar.
- No constituye persona jurídica, como no está sujeto a formalidad alguna ni a registro, no dará nacimiento a una persona jurídica; además, ninguna razón social o denominación podrá usarse en relación con él.



### 2.3.3. Elementos

#### a) Elementos personales

**El gestor**, es el comerciante que recibe bienes o servicios de otro u otros, a cambio de la participación de éste o estos en las utilidades o pérdidas que se obtengan en la explotación comercial de determinado negocio.

De acuerdo al Artículo 863 del Código de Comercio: “Gestión propia. El gestor obrará en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los participantes.”

El gestor, es la persona física encargada de crear, organizar, dirigir y controlar el negocio objeto del contrato, tiene la obligación de obrar en nombre propio. Es el titular de todos los derechos y obligaciones que se generen frente a terceros y responderá frente a estos, en caso de incumplimiento. Esto, viene a reforzar los motivos por los cuales no es necesaria la inscripción de estos contratos, situación que encuentra su justificación, en el hecho de que es el gestor quien se desempeña como administrador de las actividades contratadas; aun cuando el participante aporte dinero o servicios, es el gestor quien responde ante terceros.



## Obligaciones del gestor

- Debe realizar el negocio mercantil, asumiendo todas las obligaciones que se generen frente a terceros, tiene responsabilidad ilimitada.
- Debe rendir cuentas al o los partícipes respecto al desarrollo del negocio.
- Entregar al o los partícipes la parte que les corresponda en las utilidades o pérdidas.
- Restituir al o los partícipes las aportaciones efectuadas, cuando éstas sean bienes materiales y no se haya pactado que se entregan en propiedad.

**El partícipe o participante**, es la persona que entrega bienes o presta servicios al gestor, para que éste realice determinadas operaciones mercantiles. Es quien aporta dinero, bienes o servicios al gestor, a cambio de participar en las utilidades o pérdidas del negocio mercantil objeto de la participación.

## Obligaciones del partícipe

- Efectuar las aportaciones a que se hubiere comprometido.
- Participar en los riesgos del negocio.
- Si son capitalistas, responden hasta el monto de su aportación y si son industriales, simplemente no reportan pérdidas.



La administración de las aportaciones en el contrato de participación, según la legislación guatemalteca, se encuentra delegada en la persona del gestor; quien es el que actúa en nombre propio y el obligado a que la empresa se maneje con éxito. Asimismo, todas las gestiones son realizadas por él, siendo el único que se encuentra vinculado jurídicamente frente a terceras personas.

Si bien es cierto dentro de este tipo de contrato no existe un órgano de administración por no ser una persona jurídica; sí existe una relación contractual entre los participantes y el gestor, que nace de la formación del contrato y que además se encuentra reglamentada en la ley; por lo que el gestor debe rendir informes o cuentas al partícipe sobre sus inversiones o aportaciones.

El gestor será un miembro de la participación, de acuerdo al Artículo 861 del Código de Comercio complementado con el Artículo 863 del mismo cuerpo legal: estableciendo que el gestor además de ser un miembro de la participación tiene a su cargo el desempeño del mismo; asimismo, está obligado a realizar las negociaciones que celebre frente a terceros, en nombre propio, siendo el único responsable frente a los mismos.

El Código de Comercio también establece que el gestor debe ser un comerciante, entendiéndose que el término de comerciante se debe aplicar tanto a personas jurídicas individuales como colectivas, que reúnan esta calidad.



## **b) Elementos reales**

Consisten en los bienes que el participante transfiere al gestor o los servicios que presta, así como las utilidades o pérdidas obtenidas en la operación mercantil. Por el contrato de participación una persona concede a otra que le aporta bienes o servicios, una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio.

En lo relacionado con la aportación de los bienes, sean muebles o inmuebles, respecto a terceros; los bienes aportados pertenecen en propiedad al gestor, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad o que se estipule lo contrario en el contrato; como se puede observar, aun cuando anteriormente se indicó que no es obligatorio inscribir el contrato de participación, cuando se aportan bienes es conveniente incluir una cláusula, donde se especifique a quién pertenecen los mismos; con la finalidad de evitar contingencias relacionadas con la propiedad de los bienes frente a terceros.

Las aportaciones que los participantes hacen al gestor pueden ser de capital, bienes o servicios; de la misma forma pueden ser las ganancias o pérdidas que se generen de la gestión, las cuales se repartirán entre los participantes. La aportación la hace el participante a favor del gestor, derivándose de aquí dos consecuencias: a) Que se acreciente más el patrimonio personal del gestor; y por consiguiente la garantía y la



seguridad de los futuros contratantes y acreedores de la empresa. b) La participación en los beneficios o en las pérdidas.

“Uno de los objetivos es que el participante traslada al gestor sus bienes, trasladando con ello también la propiedad de los bienes aportados a la participación, por lo tanto el gestor tendrá todas las facultades sobre los mismos, ya que sólo en ese concepto se entiende que se puedan introducir en su tráfico comercial.”<sup>6</sup>

De lo anterior se deduce, que la ley obliga a los participantes a aportar bienes o servicios, para que sean aplicados por el gestor a una o varias operaciones de su empresa o del giro de la misma. A simple vista pareciera que no existe ningún problema, pero en la práctica sí se origina, por lo que se tratará de solucionar algunas interrogantes que se pueden dar en torno a las aportaciones.

### **Propiedad de las aportaciones**

De conformidad con los Artículos 861 al 863 del Código de Comercio, se deduce que los bienes que los participantes aportan pasarán en propiedad al gestor; puesto que para los terceros que contratan con la empresa, el titular de ésta será considerado como propietario de los bienes aportados de acuerdo a las reglas del derecho común.

---

<sup>6</sup> Villegas Lara. **Op. Cit.** Pág. 20



Sin embargo, es necesario establecer a quién pertenece la propiedad de los bienes que se aportan; ya que si bien es cierto, en el contrato pueden los otorgantes libremente disponer sobre este particular, utilizando figuras jurídicas tales como el uso, usufructo, etcétera; estas disposiciones no tendrán realmente más efectos que los de carácter interno, pues ante terceros el único propietario de los bienes es el gestor.

Al referirse que sólo produce efectos internos el hecho de adoptar otra figura jurídica para la aportación de los bienes distinta a la de la propiedad; es porque a pesar que a simplemente se haya aportado el uso de un bien, este uso deberá ser previamente justipreciado en el contrato y constituirá el monto máximo por el cual debe responder el participante en caso de pérdidas; sin embargo, en caso de que exista una ejecución, el participante solamente podrá deducir responsabilidades contra el gestor, por el exceso en sus funciones y que como consecuencia se haya visto obligado a contribuir en las pérdidas, sobre el valor de las aportaciones hechas por él; tal y como lo establece el Artículo 864 del Código de Comercio, y por los daños y perjuicios que se ocasionaren.

### **Clases de aportaciones**

Los participantes de esta modalidad de contrato pueden realizar sus aportaciones en dinero, bienes o servicios; tal y como lo regula el Artículo 861 del Código de Comercio. Además de los bienes y servicios aportados por un participante, también podrá aportarse capital en efectivo, industria, experiencia o trabajo de algún participante.



De acuerdo al Artículo 442 del Código Civil: “Son bienes las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación, y se clasifican en inmuebles y muebles.” Por lo tanto, se considera lícita toda clase de aportaciones. Pero en el caso de los bienes inmuebles, hay que tomar en cuenta que cuando el gestor realiza los actos propios del contrato de participación, se dice que tiene amplios poderes para administrar los negocios y los bienes del mismo. No obstante, dichos poderes no son ilimitados, máxime cuando se trata de disponer de los bienes sujetos a registro, los cuales son aportados al contrato.

El gestor dispone de los bienes muebles e inmuebles aportados por los participantes, en virtud que al momento de ser aportados al contrato se transmiten en propiedad; quedando inscritos en el Registro General de la Propiedad, por lo tanto, el gestor dispondrá de los mismos como propietario de ellos; por esta razón, para los terceros el propietario de los bienes de la participación será quien sea su legítimo titular, según las reglas del derecho común.

Si surgiera el caso que el participante transmitiera la propiedad de un bien sujeto a inscripción registral; sería necesario el faccionamiento de una escritura pública y su inscripción correspondiente; puesto que de no hacerlo así dicho bien aparecería frente a terceros, como propiedad de quien fuese el titular en dicho registro; por lo cual resulta más conveniente hacerlo de esa manera, para evitar problemas posteriores.



Asimismo, puede suceder que el participante no quiera transmitir la propiedad del bien aportado; más bien lo que desea hacer es constituir un derecho usufructuario o de uso sobre dicho bien, sin que tenga que transmitir la propiedad del mismo; lo cual también es válido, siempre y cuando conste en el contrato respectivo.

### **c) Elementos formales**

Conforme lo que establece el Artículo 862 del Código de Comercio, el contrato de participación no está sujeto a formalidad alguna ni a registro. Pero sí debe constar por escrito, quedando en libertad las partes contratantes si se facciona en escritura pública o en documento privado.

Para el efecto el Artículo 865 del Código de Comercio regula: “Disposiciones supletorias. En lo no previsto en el contrato, se aplicarán las reglas sobre información, derecho de intervención de los socios que no sean administradores, rendición de cuentas y disolución, que sean aplicables a la sociedad colectiva.”

Por lo tanto, el contrato de participación no tiene personalidad jurídica ni razón social o denominación; pero debe constar por escrito y no estará sujeto a registro. En el contrato se fijarán los términos, proporciones de interés y demás condiciones en que deban realizarse; también se ha de hacer constar que el gestor obra en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los partícipes.



Al momento de celebrar el contrato, debe plasmarse de manera clara y precisa la calidad y valor de las aportaciones, pudiendo utilizarse para ello el valor del mercado, el que convengan las partes o bien, valorar las aportaciones mediante experto. Lo anterior será de gran relevancia, al momento de finiquitar el contrato, o bien tratándose de bienes muebles en el caso de que estos sufran algún daño. Por último, repercute de igual manera para efectos de conocer la parte proporcional de las utilidades que se distribuirán entre los asociados, en caso de haberse pactado un rendimiento con relación al monto aportado. Puede pactarse, en caso de que el asociado aporte servicios, la forma en que se cubrirá su rendimiento, bien sea de manera periódica o al finalizar el contrato.

Respecto a los terceros, los bienes aportados en algunos casos, pertenecen en propiedad al gestor, a no ser que por la naturaleza de la aportación fuere necesaria alguna otra formalidad o que se estipule lo contrario. Aun cuando la estipulación no haya sido registrada, surtirá sus efectos si se prueba que el tercero tenía o debía tener conocimiento de ella.

También, en el cuerpo del contrato deben constar los elementos necesarios para su ejecución; tales como los términos a los que está sujeto el contrato, entre los cuales se ha de señalar la duración, así como las condiciones y motivos de terminación anticipada; se deben determinar asimismo, las porciones de intereses; la participación a que tendrán derecho tanto los partícipes como el gestor y las bases sobre las cuales se determinarán dichas participaciones; además, se debe determinar y establecer, en caso



de existir, la situación jurídica de los bienes aportados. Lo anterior permitirá identificar y valorar precisamente la aportación y participación de cada participante.

#### **2.3.4. Utilidades y pérdidas**

Según el Artículo 864 del Código de Comercio: “Para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el artículo 33 de este Código. Las pérdidas que correspondan a los participantes no podrán ser superiores al valor de su aportación, salvo pacto en contrario.”

En su caso, el Artículo 33 del Código de Comercio respecto a la distribución de utilidades y pérdidas, establece: “En el reparto de utilidades o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes: 1º. La distribución entre los socios capitalistas se hará proporcionalmente al capital que cada uno tenga aportado en la sociedad. 2º. Si en el contrato se estipuló la parte de las ganancias, sin mencionar las pérdidas, la distribución de éstas se hará en la misma proporción de aquéllas y viceversa, de modo que la expresión de las unas sirva para las otras. 3º. La participación del socio industrial en las utilidades se determinará promediando el capital de todas las aportaciones. Si es uno solo el socio capitalista, la parte del socio industrial será igual a la del otro socio. 4º. Si fueren varios los socios industriales se aplicará la regla anterior y el resultado se dividirá en partes iguales entre ellos. 5º. El socio o socios industriales no soportarán las pérdidas, sino en la parte que excedan del capital. 6º. El



socio que reúna la doble calidad de capitalista e industrial, participará en las utilidades o en las pérdidas en cada uno de los conceptos que le corresponde, según las normas anteriores.”

Por lo tanto, salvo pacto en contrario, para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el contrato; pero las pérdidas que correspondan a los participantes, en ningún caso podrán ser superiores al valor de su aportación.

En el supuesto de haberse omitido en el cuerpo del contrato lo referente a las utilidades y pérdidas, en el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes:

- La distribución de las ganancias o pérdidas entre los participantes capitalistas se hará proporcionalmente a sus aportaciones;
- Al partícipe industrial corresponderá la mitad de las ganancias y si fueren varios, esta mitad se dividirá entre ellos, por igual.
- El partícipe o participantes socios industriales no soportarán las pérdidas.

Si se desea realizar el reparto de manera distinta a la señalada por este precepto, deberá pues regularse dentro del contrato. De igual forma cuando no se pacte en el contrato la fecha o período para rendir cuentas, a efecto de entregar las utilidades generadas o pagar las pérdidas sufridas; la cuenta de la administración se rendirá



anualmente o en cualquier tiempo en que lo acuerden los participantes. Como se puede apreciar, es importante establecer los tiempos en que se han de rendir informes; con la finalidad de evaluar las utilidades o pérdidas que se hayan generado, a efecto de que el o los participantes cobren o en su defecto, paguen lo que les corresponda.

Lo anterior también resulta sumamente conveniente, sobre todo para el participante; ya que tendrá elementos que le permitan evaluar y en su momento decidir si continúa o se retira del negocio convenido.

### **2.3.5. Liquidación**

Los contratos de participación funcionan, se disuelven y liquidan, según lo pactado en el contrato; pero a falta de estipulaciones especiales, por las reglas establecidas para las sociedades colectivas, en cuanto no contradigan las disposiciones del Código de Comercio.

Por lo que otro aspecto importante a cuidar dentro del contrato es la forma como se desea dar por terminada la participación; estableciendo fechas y reglas para tal efecto, lo que otorga la posibilidad de pactar a voluntad de las partes el procedimiento a seguir; y a falta de regulación en el contrato, dicha liquidación se llevará conforme a lo señalado por las reglas aplicables para las sociedades colectivas.



De acuerdo al Artículo 237 del Código de Comercio son causas de disolución: “Las sociedades se disuelven totalmente por cualquiera de las siguientes causas: 1º. Vencimiento del plazo fijado en la escritura. 2º. Imposibilidad de seguir realizando el objeto principal de la sociedad o por quedar éste consumado. 3º. Resolución de los socios tomada en junta general o asamblea general extraordinaria. 4º. Pérdida de más de sesenta por ciento (60%) del capital pagado. 5º. Reunión de las acciones o las aportaciones de una sociedad en una sola persona. 6º. Las previstas en la escritura social. 7º. En los casos específicamente determinados por la ley.”

“Artículo 242. Forma de liquidación. La liquidación se hará en la forma y por las personas que exprese la escritura social. Si nada se estipuló acerca de ello, el nombramiento de liquidadores se hará por acuerdo de los socios, tomado por mayoría en el mismo acto en que se acuerde o se reconozca la disolución. Si no fuere posible lograr tal mayoría, a petición de cualquier socio, el nombramiento lo hará un juez de primera instancia de lo civil, en procedimiento incidental.”

“Artículo 244. Reglas para la liquidación. La liquidación se sujetará a las reglas que se hubieren señalado en la escritura social, siempre que no fueren contrarias a lo establecido por los artículos 248, 249 y 251 y, en su defecto, se hará de conformidad con las disposiciones de esta sección.”



“Artículo 254. Periodo de liquidación. En lo que sea compatible con el estado de liquidación, la sociedad continuará rigiéndose por las estipulaciones de su escritura social y por las disposiciones del presente Código. Los liquidadores no pueden emprender nuevas operaciones. Si contravienen a tal prohibición, responden personal y solidariamente por los negocios emprendidos...”

#### **2.4. Forma en que se puede demostrar la existencia del contrato de participación**

El Artículo 671 del Código de Comercio, establece que los contratos mercantiles no están sujetos para su validez a formalidades especiales; el Artículo 694 del mismo código, establece que se deben aplicar supletoriamente las disposiciones del Código Civil en materia de contratos y obligación es mercantiles que no se hayan contemplado en el Código de Comercio, lo cual puede llevar a equivocaciones que se tratarán de aclarar.

En el presente caso, el Código de Comercio es claro y da la respuesta al regular que los contratos mercantiles, no están sujetos a formalidades especiales; lo cual tiene congruencia con el Artículo 864 del citado código, que estipula que el contrato de participación no está sujeto a formalidad alguna; prevaleciendo entonces, sobre cualquier disposición la ley especial, en este caso el Código de Comercio, que es el que lo regula en los Artículos 861 al 865.



Como la legislación no exige formalidad especial, los contratantes pueden disponer libremente qué mecanismo desean utilizar y se podrá probar su existencia por cualquiera de los medios de prueba reconocidos por el derecho para los contratos. Por lo tanto, la legislación mercantil no exige formalidad alguna para celebrar un contrato de participación pero tampoco lo prohíbe.

Lo importante del contrato de participación es tomar en cuenta lo que regula el Artículo 1251 del Código Civil; para que un negocio jurídico tenga validez, requiere de capacidad legal del sujeto que declara su voluntad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito. Por lo tanto, si un negocio jurídico contiene estas características será válido.

Tomando en cuenta lo anterior, las personas que deseen celebrar un contrato de participación pueden utilizar cualquiera de las formas que la legislación autoriza; según lo regulado en los Artículos 1574 al 1578 del Código Civil, ya que toda persona puede contratar y obligarse:

- Por escritura pública;
- Por documento privado o acta levantada ante el alcalde del lugar;
- Por correspondencia; y,
- Verbalmente.



No obstante, lo recomendable es que el contrato de participación conste por escrito. Para el efecto, la escritura pública es la forma lícita más recomendable, pero es facultativa que se haga constar de esta forma; siendo decisión de los contratantes hacerlo o no, aunque constituirá una garantía sólida para demostrar la existencia del contrato y las condiciones en que fue pactado.

El documento privado es la forma usual y normal que mayormente se utiliza para celebrar el contrato de participación; es la forma que más aceptación tiene. Lo importante es elaborar un ejemplar para cada uno de los contratantes, quienes deben firmar cada uno y conservar en su poder el ejemplar correspondiente.

Puede darse el caso también, que la formación de la participación se realice por correspondencia, pero a base de un cruce de cartas; caso en el cual es recomendable que se haga constar por escrito los acuerdos a que se lleguen. Si este fuere el caso debe tenerse cuidado de que el documento contenga la totalidad de las disposiciones que cada uno de los otorgantes desea dejar plasmado en la participación, para evitar problemas posteriores.

El contrato verbal es aceptado por la legislación guatemalteca, por lo que el contrato de participación puede celebrarse oralmente; sin que tenga influencia alguna la suma a aportar o el justiprecio de los servicios, en el sentido de la necesidad o no de la constancia por escrito. El problema con estos contratos, es cuando se necesite



demostrar su existencia en juicio; por lo cual muchos profesionales del derecho no aconsejan que se celebre en esta forma; aunque existen varios medios de prueba pertinentes con que acreditar este tipo de contratos, tal como la declaración de parte, los testigos o los reconocimientos judiciales; pero como se dijo anteriormente puede presentar problemas al tratar de demostrar su existencia en juicio por la falta de certeza jurídica, al no encontrarse plasmado por escrito.

## **2.5. Carácter reservado del contrato de participación**

En Guatemala el carácter reservado del contrato de participación resulta porque el mismo no está sujeto a ninguna formalidad ni solemnidad; el gestor actúa en nombre propio y bajo su propia responsabilidad, no habiendo una relación jurídica entre los terceros y los participantes. La característica de este contrato, es la existencia de un inversionista que pone su capital en manos de un comerciante, con el fin de que sea invertido en una actividad comercial con el fin de obtener una utilidad.

Por lo tanto, el carácter de reserva del contrato de participación, surge porque una persona participa en forma reservada en los negocios de otro y no por eso se considera que el negocio será clandestino; ni se debe interpretar que si es conocido por terceras personas dejará de ser un contrato de participación, pues su publicidad y conocimiento no modifica en nada la situación y naturaleza del contrato, salvo que existiera mala fe.



## 2.6. Función y utilidad económica del contrato de participación

La principal función económica de este contrato, es permitir la obtención de capital o servicios por parte de un comerciante, sin tener que recurrir al préstamo por un lado o a la formación de sociedades por el otro; asimismo, cumple una función importante como es la de aportar capital, bienes o servicios, función que realiza el participante, resultándole beneficioso para poder obtener ganancias de una empresa mercantil; además, le permite al participante dedicarse a una actividad económica sin tener que difundir su participación ante terceros. Por otro lado, al gestor le resulta atractivo obtener un aumento patrimonial, sin tener que llevar a cabo préstamos que conllevan al pago de intereses, gastos de escrituración y restitución total del importe que recibe.

De lo anterior se deduce, que este tipo de contrato cumple una finalidad económica muy importante dentro del derecho mercantil y el financiero; como es el de facilitar el tráfico comercial y proporcionar de una manera inmediata el capital necesario para el desarrollo de la actividad económica que se quiera emprender.

Pero la función más importante de este contrato es la económica, debido a los actuales momentos de recesión económica que vive Guatemala; pues el comerciante puede obtener recursos o servicios que le permitan en un momento determinado, dar nacimiento y poner en marcha una operación en forma inmediata, sin tener que recurrir a préstamos o a la constitución de una sociedad.



Como se puede observar de lo expuesto, el contrato de participación no tiene mayores formalidades y por eso es utilizado muchas veces por pequeños comerciantes, con el objetivo de conseguir capital para poder seguir operando sus negocios; y el partícipe con el fin de obtener alguna ganancia.

Otro dato importante sobre este contrato, es que se pueden estipular los convenios a que lleguen las partes en escritura pública o en documento privado con firmas legalizadas; ya que el mismo Código de Comercio establece que no está sujeto a formalidad alguna ni a registro; pero esto también puede ser un inconveniente, principalmente para los participantes que aportan capital; pues a la hora de cualquier pérdida o negocios fallidos, ellos son los que pierden su aportación.

En todo caso este es el objetivo del presente informe, establecer las ventajas y desventajas de este contrato; así como, determinar las obligaciones tributarias o fiscales que genera y sobre todo las responsabilidades tributarias.



## CAPÍTULO III

### 3. Relación jurídica tributaria que nace del contrato de participación

#### 3.1. Relación jurídica

“El vínculo que existe entre Estado y el contribuyente es una relación jurídica y no una relación de poder, en virtud que si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho. La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo, encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a su vez por la Constitución Política de la República.

El derecho del sujeto pasivo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. De conformidad con el Artículo 5 de la Constitución Política de la República de Guatemala nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda; asimismo como base fundamental constitucional, se señala el principio de la legalidad, el cual se ha resumido en el aforismo “nullum tributum sine lege”, que significa que todo tributo debe tener como fundamento una ley que lo establezca.”<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Recinos Sandoval, Enio Alberto. **Características generales de la contratación mercantil**. Pág. 69



En síntesis, la potestad que tiene el Estado de exigir tributos y la correspondiente obligación del contribuyente como súbdito, se basa en lo que establece la ley; la administración tributaria, es sólo el acreedor de una suma de dinero, sometido al igual que el Estado y los contribuyentes a la ley. En otras palabras la relación jurídica tributaria, es la aplicación del principio fundamental de la igualdad jurídica de las partes.

Se puede decir entonces, que la relación jurídica tributaria es la relación que sobreviene entre el Estado y los contribuyentes en virtud de la vigencia de las normas legales que regulan los distintos tributos que existen en el país. El principio de legalidad tributaria, tiene su origen en las bases jurídicas mismas del Estado y en consecuencia; da origen a que todo tributo tenga que ser establecido mediante una ley, ya que en la misma se establecen todos los elementos del tributo; la legalidad, da lugar a que toda ley tributaria genere un vínculo legal al que se denomina relación jurídica tributaria.

De conformidad con el Artículo 22 del Código Tributario, la relación jurídica tributaria entre el Estado y el sujeto de derecho tributario, nace al momento que el contrato o acto es inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria; en virtud que al instante de su inscripción (en el caso del contrato de participación) se crea la obligación que tiene el sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo que es el Estado; siendo el gestor, ya sea comerciante individual o social, el responsable tributario.



### 3.2. Relación tributaria

Se distingue claramente la diferencia entre obligación y relación tributaria, aunque la legislación guatemalteca no la establezca. Al respecto, se puede indicar que al momento que un sujeto de derecho tributario se dedica a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, de inmediato surgen entre dicho sujeto y el Estado, relaciones de carácter tributario.

Estas relaciones imponen obligaciones para ambos, aunque una de ellas nunca llegue a coincidir con la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Por ejemplo, de la obtención de una renta se derivan obligaciones en el contrato de participación; siendo considerado éste como sujeto de derecho tributario; por lo tanto, se crea una relación tributaria entre éste y el Estado. Sin embargo, tales obligaciones se extinguen cuando la participación cesa en la actividad que produce la renta.

De lo anterior se establece que la obligación tributaria, consiste en el pago del tributo, equiparable al concepto general de la obligación recíproca, coordinada entre sí y reagrupada en torno a un núcleo constituido generalmente, pero no siempre por la obligación.



### 3.3. Obligación tributaria

Para poder determinar si existe una relación entre el contrato de participación y alguna obligación impositiva; es necesario analizar en qué consiste la obligación tributaria. “La obligación tributaria es el vínculo que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente mediante el acto o el hecho previsto en la ley y que le sea imputable.”<sup>8</sup>

De acuerdo al Artículo 14 del Código Tributario: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

Por lo tanto, la relación tributaria es eminentemente legal, porque todas las obligaciones y derechos que de ella nacen deben estar basados en la ley, de acuerdo al principio de *nullum tributum sine lege*; es de carácter público, porque norma las relaciones entre el Estado y los particulares, en lo referente al nacimiento, modificación, transmisión, o

---

<sup>8</sup> *Ibid.* Pág. 70



extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria. La obligación tributaria nace de la relación tributaria, que a su vez nace del hecho generador del tributo establecido en la ley.

### **3.4. Elementos de la relación jurídica tributaria**

#### **3.4.1. Elementos personales**

Los sujetos de la relación tributaria son dos:

**El sujeto activo:** Necesariamente debe ser el Estado o sus entidades centralizadas y descentralizadas, autónomas o semiautónomas y las municipalidades. El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo en este campo, esta potestad no discrecional sino una obligación de carácter irrenunciable; dando como resultado que además de la potestad para exigir el tributo se tiene la obligación de hacerlo.

**El sujeto pasivo:** Es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la ley. Debido al efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente al que efectúe realmente el pago de los impuestos.



**Contribuyente:** Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la ley obliga a pagar el tributo por sí mismo; en virtud de ser el que está cumpliendo con la condición impuesta en la ley tributaria. De acuerdo al Artículo 21 el Código Tributario, es el obligado por deuda propia, que realice o respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

También son los identificados con el hecho generador que se encuentran en situaciones especiales o con privilegios especiales; por ejemplo en el caso de la transmisión por sucesión, donde el contribuyente fallece y los obligados son sus herederos; asimismo, de acuerdo al Artículo 22 numeral 2) del Código Tributario, en el contrato de participación, el gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, es el responsable del pago de los tributos u obligación tributaria.

**Responsables:** Es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste; de acuerdo al Artículo 25 del Código Tributario.

**Responsables solidarios:** Esta figura se da cuando a la par del contribuyente se encuentra una tercera persona, que es ajena al hecho generador establecido en la ley tributaria, sin embargo también tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Tienen tal carácter las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen por sus funciones públicas, por su oficio o



profesión en la formalización de actos u operaciones consideradas como hechos imponible y todos aquellos designados como agentes de retención o de recaudación; Artículos 26 al 29 del Código Tributario.

**Sustituto:** Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; generalmente es el obligado por cuenta ajena encargado del pago de impuestos indirectos; Artículo 25 del Código Tributario.

### 3.4.2. Hecho generador

Para que nazca la obligación tributaria es necesario que primero se realice el hecho o presupuesto que la ley establece; tal como la actividad de dar, hacer o no hacer, que da lugar a la obligación tributaria y que permite que surja el hecho imponible.

El hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que la ley establece, que al ser realizado por un sujeto genera la obligación tributaria. Es preciso indicar que algunos tratadistas le dan el mismo significado al hecho generador y al hecho imponible; sin embargo tienen diferente significado y aplicación.



La diferencia entre estos dos conceptos es la siguiente: el hecho imponible, es la hipótesis previa en la ley tributaria; y el hecho generador, es el acto concreto, material, real, que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria genera la obligación tributaria. Así por ejemplo: En el impuesto sobre la renta, el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso; y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta.

En el contrato de participación, el hecho imponible es la percepción de la renta, y el hecho generador, es la actividad propia del contrato. De acuerdo al Artículo 31 del Código de Tributario: "Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

De esta forma el Código Tributario conceptualiza erróneamente como sinónimos los dos términos; posiblemente para facilitar la interpretación de las demás leyes tributarias por parte de los usuarios no versados en esta materia.

Por lo tanto, una vez realizado el hecho generador (o el presupuesto del hecho previsto en la ley tributaria), surge la relación tributaria (o la obligación tributaria), y por lo mismo, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación. El sujeto activo puede ser el Estado ente público acreedor del tributo, sus entidades o las municipalidades; y el sujeto pasivo puede ser una persona individual, una persona jurídica o el propio Estado.



### **3.4.3. Elemento finalista u objetivo impositivo**

Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todos los tributos tienen, según la ley que los establece el objeto que persiguen gravar y la finalidad que esperan lograr cuando estos se paguen; siendo ésta la pretensión del sujeto activo. El objeto de los tributos puede ser: la renta, el patrimonio, el capital, los actos formales, etc.

### **3.4.4. Elemento cuantitativo**

Este elemento es llamado también base o cuota. Se puede expresar en dinero y está vinculado con el objeto impositivo; pues dependiendo del valor que se le da al objeto impositivo así será el monto del elemento cuantitativo. Por ejemplo, el impuesto único sobre inmuebles.

### **3.4.5. Elemento impositivo o base imponible**

Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo y el parámetro que se utiliza para determinar el monto de la obligación tributaria; generalmente se determina por un porcentaje. Por ejemplo, el doce por ciento del impuesto al valor agregado.



### **3.4.6. Elemento temporal**

Este elemento indica el momento exacto en que se configura o el legislador estima que debe tenerse por configurado el hecho generador. En otras palabras, significa la fecha en que se debe cumplir con la obligación tributaria. Es necesario que ley establezca el momento exacto en que se cumple el hecho generador, debiéndose especificar concretamente la unidad de tiempo en que el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria.

Por lo regular, dependiendo del tributo, la ley establece el momento preciso en que debe cumplirse con la obligación tributaria; vencido el plazo para cumplir con la obligación, empieza a correr otro plazo para determinar asuntos tales como la prescripción, la retroactividad tributaria, los intereses, etc.

### **3.5. Determinación de la obligación tributaria**

Consiste en comprobar la realización del hecho imponible o la existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida exigible.

Toda la ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme el cual se determine el crédito a pagar. El método debe ser sencillo, esto significa que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar él mismo; también debe ser económico, significa que el



contribuyente no debe pagar honorarios y efectuar desembolsos que hagan oneroso el pago; asimismo debe ser cómodo, esto significa que el contribuyente no debe sufrir molestia ni ser objeto de exigencias que demoren la recaudación; y por último, debe ser limpio, significa que no debe existir corrupción o convenios dudosos entre contribuyente y la autoridad tributaria.

Se explicó en que consisten las obligaciones tributarias, quienes son los sujetos con derecho a exigirlos y los sujetos obligados a pagarlos; en que consiste el hecho generador y el hecho imponible, las bases imponibles y las fechas de pago y todo lo relacionado a las obligaciones tributarias establecidas en la ley; con el objeto de conocer todo lo referente a esta materia que interesa a la mayoría de personas que son contribuyentes del sistema tributario de Guatemala.

Se puede indicar, que todas las personas tienen obligación de pagar impuestos; pues con lo recaudado el Estado cumple sus obligaciones de prestar los servicios públicos a la ciudadanía, así como cumple con el bien común de todos los habitantes: de igual forma el Estado utiliza o debería utilizar estos recursos para educación, salud, seguridad, etcétera, principalmente para el desarrollo económico del país.

A continuación se analiza el tema de las obligaciones fiscales que generan los contratos de participación; pues como se indicó en varios puntos de la tesis, por la falta de registro y de formalidades de este tipo de contratos, no se puede establecer si los



mismos están cumpliendo con sus obligaciones tributarias; o en todo caso si están  
afectos a algún tipo de impuesto.



## CAPÍTULO IV

### 4. El contrato de participación y sus obligaciones fiscales

#### 4.1. Ley del Impuesto sobre la Renta

El contrato de participación, está considerando por la Ley del Impuesto sobre la Renta, con un sujeto de derecho tributario; por lo que las siguientes obligaciones son para el gestor, en base a los artículos citados.

“Artículo 1. Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determina de conformidad con lo que establece el presente libro.”

Este Artículo en general establece que todo sujeto de derecho tributario que genere una renta gravada; debe de pagar impuesto sobre la renta. Por lo tanto, para efectos fiscales se considera que las ganancias que se obtengan de cualquier negocio son las rentas que están afectas al pago de impuesto sobre la renta.



El Artículo 2 establece las rentas según su procedencia: “Se gravan las siguientes rentas según su procedencia: 1. Las rentas de las actividades lucrativas. 2. Las rentas del trabajo. 3. Las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro...”

En este caso, se establece que están afectas a este impuesto, las rentas por actividades lucrativas, las de trabajo y las rentas del capital y las ganancias de capital; debiendo pagarse el impuesto en forma separada conforme a cada uno de los títulos. Se podría decir que aquí también aplica el caso de los contratos de participación, puesto que las actividades del negocio son lucrativas y se aporta un capital o trabajo del cual se espera obtener una ganancia.

Respecto al ámbito de aplicación el Artículo 3 regula que: “Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.” Este artículo no necesita mayor explicación, ya que se entiende el Artículo 1 de la citada ley establece que todas las personas individuales o jurídicas que obtengan rentas en Guatemala, serán sujetos obligados al pago del impuesto.



El Artículo 4 estipula que: “Son rentas de fuente guatemalteca, independientemente que estén gravadas o exentas, bajo cualquier categoría de renta, las siguientes: 1. Rentas de actividades lucrativas... Entre otras, se incluyen las rentas provenientes de: a) La producción, venta y comercialización de bienes en Guatemala... 3. Rentas de capital:... las derivadas del capital y de las ganancias de capital, percibidas o devengadas en dinero o en especie... b) Los intereses o rendimientos pagados por personas individuales, jurídicas, entes, patrimonios o entidades residentes, derivados... de la inversión de capital... f) Las rentas de capital derivadas de derechos, acciones o participaciones en una entidad... g) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de derechos, acciones o participaciones en una entidad... que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes muebles o inmuebles... h) Las rentas de capital derivadas de la transmisión de bienes muebles o inmuebles situados en territorio nacional o derechos reales sobre los mismos...”

En este Artículo literalmente no se establece nada del contrato de participación, pero sí regula aspectos como las rentas de actividades lucrativas, las rentas y ganancias de capital, las rentas de capital derivadas de la transmisión de muebles o inmuebles, que en este caso aplicaría para el gestor, quien será el titular de los bienes que se aporten al contrato de participación y de los cuales obtendrá un ganancia o utilidad.

En el caso de las actividades lucrativas según el Artículo 10, el hecho generador del impuesto sobre la renta lo constituye: “...la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas



individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala. Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente...”

Nuevamente en este Artículo se regulan las rentas que se pueden obtener de las actividades lucrativas; estableciendo entre otras, las originadas por la producción, venta y comercialización de bienes, la prestación y exportación de servicios.

Es de hacer notar que anteriormente las utilidades que obtenían los participantes y el gestor, como producto del contrato de participación se encontraban exentas del pago del impuesto sobre la renta; no obstante, con la emisión de la Ley de Actualización Tributaria en el 2013 esto cambió y ahora deben pagar el impuesto de acuerdo a lo establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El Artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que son contribuyentes del impuesto: “...las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes:... contratos en participación,... y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.”



Este es el Art3culo que se refiere al contrato de participaci3n, determin3ndolo como el sujeto pasivo de la obligaci3n tributaria, as3 como el contribuyente del impuesto sobre la renta; por lo tanto, de aqu3 se establece que el contrato de participaci3n est3 afecto al pago del impuesto sobre la renta y por lo mismo el gestor tiene la obligaci3n de pagar este impuesto en la Superintendencia de Administraci3n Tributaria, en la forma y fechas que m3s adelante se anotan.

Con respeto a los r3gimenes para las rentas de actividades lucrativas, la ley citada en el Art3culo 14 establece dos, en los cuales se pueden inscribir los contribuyentes afectos a este impuesto; los cuales son: R3gimen sobre las utilidades de actividades lucrativas y r3gimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.

Otro dato muy importante que deben tener en cuenta m3s que todo el gestor del contrato de participaci3n, por ser el sujeto pasivo de la obligaci3n as3 como el obligado de la administraci3n del negocio de la participaci3n; es que las rentas de capital y las ganancias de capital, se gravan separadamente, o sea que, se paga impuesto por cada renta que se obtenga, ya sea del capital o de la ganancias; esto lo regula el Art3culo 15.

As3 tambi3n, la obligaci3n que regula la ley en el Art3culo 16, es la emisi3n de facturas especiales, en el caso de los contribuyentes que lleven contabilidad completa de acuerdo al C3digo de Comercio; las cuales se emiten por cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor



Agregado; en este caso deben retener con carácter de pago definitivo el impuesto sobre la renta.

Asimismo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 47 regula lo siguiente: “Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas por esta sección... contratos en participación...” Por lo tanto, por ser el gestor en el contrato de participación el sujeto pasivo y obligado de la administración del negocio; es un agente que deberá retener en concepto de impuesto sobre la renta el siete por ciento sobre el valor efectivamente pagado o acreditado; emitiendo la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y se la entregará al contribuyente; esto es de acuerdo a los servicios que preste o negocios que realiza, pues debe tenerse presente que es obligación de toda persona dueña de algún negocio que debe emitir facturas; en este caso aquí se resumen dos obligaciones, la de emitir factura y la de retener el impuesto sobre la renta y entregarlo ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los contribuyentes que se inscriban en el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas; de acuerdo al Artículo 19, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta ley; asimismo, en base al Artículo 36, aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento.



Respecto al período de liquidación definitiva anual, el Artículo 37 establece que: “...principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.”

Para el pago del impuesto sobre la renta sobre las utilidades de actividades lucrativas, el Artículo 38 estipula que lo contribuyentes deben realizar pagos trimestrales vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente; los pagos se efectuará mediante declaración jurada dentro de los diez días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual

De igual forma el Artículo 39 regula que los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los primeros tres meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual. Debiendo respaldar la declaración jurada de la renta, de acuerdo al Artículo 40 con los documentos que para el efecto también regula la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso del régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas, el Artículo 43 establece que estos contribuyentes deben determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas; el Artículo 44 establece los tipos impositivos de este régimen que se calculan conforme el artículo anterior. El período de



liquidación en este régimen es mensual; de acuerdo al Artículo 45. La forma de pago la establece el Artículo 46, y es por medio de las retenciones que efectúen quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios.

Según el Artículo 49 los contribuyentes inscritos en este régimen: "...deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención y el monto de las rentas de las cuales presentará pago en forma directa y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez días del mes siguiente a aquél en que emitió las facturas respectivas..." También deben presentar declaración jurada informativa anual.

El Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece en el Artículo 2 lo relativo a la inscripción de contribuyentes y de responsables: Para su inscripción ante la Administración Tributaria, los contribuyentes y los responsables suministrarán, en su caso, originales y fotocopias simples, salvo aquellos casos en que se requiere copia legalizada, devolviéndose los primeros luego de su cotejo, de los siguientes documentos: 1. Personas individuales que desarrollan actividades mercantiles o agropecuarias: a) Cédula de vecindad... 7. ...contratos de participación... Deberán acreditar su inscripción en el Registro que corresponda, si procede, de conformidad con la legislación aplicable, presentando fotocopia legalizada del acto o contrato de su creación."



Como se puede observar del anterior Artículo se deduce que para la inscripción del contrato de participación; es necesario presentar copia legalizada del acto o contrato de su creación o de su inscripción en el Registro Mercantil cuando corresponda; por lo tanto, sí existe obligación de registrar el contrato de participación, para efectos del pago del impuesto sobre la renta, de acuerdo a los artículos citados y a los Artículos del 83 al 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que también se refieren y regulan lo relacionado a las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital.

Cabe mencionar para finalizar este título, que el contrato de participación, constantemente se equipara a una persona jurídica para los efectos fiscales, derivados del impuesto sobre la renta; lo cual no es así, puesto que en el contrato de participación el único obligado frente a terceros es el gestor, quien también es el responsable ante el fisco, por lo que recaen en él todas las obligaciones tributarias y pago de impuestos; ya que es quien administra los negocios de la empresa.

Respecto al tema de los libros y registros o la contabilidad, el Artículo 53 de la citada ley regula que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad son los que establece el Código de Comercio y deben cumplir con las obligaciones contenidas en el mismo, en materia de llevar libros, registros y estados financieros.

En lo que se refiere al contrato de participación, como por lo regular son comerciantes individuales, deben llevar por lo menos un libro de registro diario de ingresos y egresos



de caja, así como un libro de inventario, en el que deben anotar sus bienes y deudas que existan el comienzo y al cierre de cada periodo de imposición; ya que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, deberán proporcionar información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período de liquidación; ya que el Artículo 42 regula que los contribuyentes deben cumplir con elaborar inventarios al treinta y uno de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente; así como llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda.

Esto en la práctica genera algunos problemas, derivado a que los pequeños contribuyentes o empresas pequeñas, por lo regular llevan sólo una contabilidad; pero deben presentar por separado dos declaraciones del impuesto, una relativa a las operaciones comprendidas ajenas al contrato de participación y otra de las operaciones comprendidas en éste. Puesto que de acuerdo al Artículo 52 los obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo al Código Tributario deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado (registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos), tanto para los ingresos como para los costos y gastos; aunque la ley regula que pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido.



## 4.2. Código Tributario

En realidad el Código Tributario no hace mención directamente del contrato de participación; pues su finalidad es regular el principio de legalidad en materia tributaria, de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala; con el objetivo de evitar arbitrariedades y abusos de poder, así como normar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes; asimismo, determina las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo; estableciendo los procedimientos aplicables en forma general a cualquier tributo.

Así por ejemplo, el Artículo 1 regula que las normas del Código Tributario regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado; el Artículo 14 establece lo relativo a la obligación tributaria, como vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y los sujetos pasivos; la cual tiene por objeto la prestación de un tributo y surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley. Todos estos temas ya fueron expuestos y estudiados en el capítulo anterior; por lo que aquí se analizan solamente las obligaciones referidas a los pagos de los tributos y los procedimientos de inscripción, en el caso de los contratos de participación.

Ya se estableció que el contrato de participación, no está sujeto a formalidad alguna ni a registro; sin embargo, de acuerdo al Artículo 18 del Código Tributario todas las



personas están obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias; por lo mismo son contribuyentes todas las personas individuales y las personas jurídicas que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, para lo cual tienen la obligación de registrarse como tales ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Código Tributario en el Artículo 31 regula que el hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; y el Artículo 32 establece que se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos, en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente, de conformidad con el derecho que les es aplicable.

De estos artículos se deduce, que el hecho generador se origina y produce efectos desde el momento en que se celebra y perfecciona el contrato de participación; no importando si se inscribe o no en algún registro.

No obstante, en el caso de los contratos de participación el citado código en el Artículo 22, lo regula como situación especial; pues cuando ocurre el hecho generador serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos responsables, que en el caso del contrato de participación sería el gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica.



Derivado de lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente, según el régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados o el determinado en cada ley. En el caso de que existan empresas propiedad de personas individuales, que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales.

Con respecto a la inscripción del contrato de participación el Artículo 120 del Código Tributario estipula que: “Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas. Para toda inscripción, los contribuyentes o responsables deberán presentar solicitud escrita ante la Administración Tributaria, que deberá contener como mínimo lo siguiente:

- a) Nombres y apellidos completos de la persona individual... 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 la calidad de administradores, gerentes o representantes de dichas personas y, copia legalizada del documento que acredita la representación.
- c) Domicilio fiscal
- d) Actividad económica principal
- e) Fecha de iniciación de actividades afectas...



La Administración Tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria -NIT-, el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con la ley específica de cada impuesto. La Administración Tributaria en coordinación con el Registro Mercantil, deberá establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT- y la extensión de la constancia respectiva se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente...

Toda modificación de los datos de la inscripción, deberá comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida. Asimismo y dentro de igual plazo se avisará del cese definitivo de la actividad respectiva, para la cancelación del registro que corresponda... Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio.”

Esta inscripción, como se puede observar, no menciona a los contratos de participación sólo a las personas individuales; sin embargo, hay que tomar en cuenta el Artículo 22 del Código Tributario que sí lo regula como situación especial; por lo que se entiende que será el gestor el responsable de la inscripción del negocio o acto jurídico y del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales.

Por otro lado, el Código Tributario regula varias obligaciones tributarias que no se refieren directamente al contrato de participación; pero deben tomarse en cuenta en



virtud de la calidad de contribuyente que adquiere el gestor; tal el caso de los Artículos 28 y 29, que regulan a los agentes de retención como las personas designadas por la ley, responsables ante la Administración Tributaria según los actos, contratos u operaciones en que deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente; en este caso de acuerdo al Artículo 47 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la misma regula a los gestores como agentes de retención.

Asimismo, el Artículo 71 del Código Tributario regula las infracciones tributarias en las que pueden incurrir los contribuyentes; tales como el pago extemporáneo de las retenciones, la mora o retardo en el pago de las mismas, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora, el incumplimiento de las obligaciones formales y los demás casos establezca este código y demás leyes tributarias específicas.

En el tema de la responsabilidad, los Artículos 77 y 79 del citado código, regulan que la responsabilidad es personal y que los autores son los responsables de las infracciones tributarias en que incurran. Siendo autores, de acuerdo al Artículo 80 los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión. En este caso sería el gestor, el autor responsable del incumplimiento del pago de los tributos.

Entre las sanciones que regula el Código Tributario, el Artículo 86 establece el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, que se impone a las personas



individuales o jurídicas propietarias de los mismos; por la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85, entre las que se encuentran la realización de actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales sin haberse registrado; no emitir o no entregar facturas y demás documentos equivalentes o emitirlos sin estar autorizados, utilizar máquinas o cajas registradoras u otros sistemas no autorizados para emitir facturas y documentos equivalentes, etc.

Respecto a las infracciones a los deberes formales, el Artículo 94 regula que son todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias; las cuales entre otras son: No tener los libros y registro contables a que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevarlos al día; omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto, etc.

Entre las obligaciones que regula el Código Tributario en el Artículo 112, están facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria; llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación; inscribirse en los registros respectivos, presentar las declaraciones que correspondan, cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas, conservar en forma ordenada los libros, documentos, archivos y sistemas informáticos del contribuyente relacionados con sus actividades económicas y financieras; comprobar la cancelación de sus



obligaciones tributarias y conservar los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; etc.

Como se puede observar, específicamente el Código Tributario no regula nada sobre el contrato de participación; pero como ya se ha indicado anteriormente, es obligación de cualquier contribuyente cumplir con el pago de los tributos y con las demás obligaciones establecidas en el código citado; en el caso del gestor del contrato de participación, será la persona obligada en materia tributaria, pues es el encargado de los negocios que realice y de responder ante terceros y ante el o los partícipes de la buena administración del o los negocios convenido con los mismos.

#### **4.3. Código de Comercio**

El Código de Comercio es importante en esta investigación debido a que aquí es donde se establece el contrato de participación; en todo caso en los capítulos anteriores se hizo mención de algunos artículos que regulan las actividades comerciales y los negocios mercantiles; puesto que el contrato de participación está regulado como un negocio mercantil, para el efecto se citan los pocos artículos que lo regulan y algunas relaciones con el tema.

Tal como ya se indicó, en el contrato de participación intervienen dos o más personas, una de ellas por lo regular es un comerciante, aunque también puede ser una persona



individual o una jurídica y la otra parte también puede que sea un comerciante o una o varias personas individuales o jurídicas. En realidad lo importante aquí es que ambas personas van a realizar negocios comerciales lucrativos con el fin de obtener alguna ganancia o utilidad.

Asimismo, puede darse el caso que el comerciante o gestor como se le llama en este tipo de contratos, ya tenga en funciones un negocio a través de una empresa o bien en el contrato se acuerda que se formará la misma para el negocio que se llevará a cabo.

Para tal efecto, el Código de Comercio en el Artículo 655 regula que “Se entiende por empresa mercantil al conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.” Por lo tanto, la empresa está formada no sólo con el local en donde funciona sino también con el mobiliario y equipo que se utilice según el negocio, así como por el dinero que se utiliza para iniciar o mantener el negocio; que será la presentación de bienes o servicios; cuya finalidad siempre será la obtención de un lucro o sea una ganancia.

En lo relacionado al registro de comerciantes, empresas, actos o negocios mercantiles, el Código de Comercio regula en el Artículo 333 al Registro Mercantil, como la institución pública encargada de inscribir o registrar a tales elementos; para lo cual llevará entre otros, los libros de inscripciones siguientes: De comerciantes individuales,



de empresas y establecimientos mercantiles y los libros que sean necesarios para las demás inscripciones que requiere la ley. Como se puede observar no menciona ningún libro para inscribir a los contratos de participación; pero sí establece el de comerciantes y empresas o establecimientos mercantiles.

Asimismo, en el Artículo 334 regula que es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil entre otros, de los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más; de las empresas y establecimientos mercantiles, de los auxiliares de comercio, sociedades, así como de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes. La inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o el establecimiento y el mismo plazo rige para los demás hechos y relaciones jurídicas.

En este Artículo se podría basar la inscripción del contrato de participación, ya que el artículo citado regula la inscripción obligatoria de los hechos y relaciones que regulen las leyes; como en el caso de los contratos de participación, aunque como se indicó el comerciante o la empresa mercantil tienen la obligación de registrarse como tales.

Por otro lado, el Artículo 335 regula que: "La inscripción del comerciante individual se hará mediante declaración jurada del interesado, consignada en formulario con firma autenticada, que comprenderá: 1º. Nombres y apellidos completos, edad, estado civil,



nacionalidad, domicilio y dirección. 2º. Actividad a que se dedique. 3º. Régimen económico de su matrimonio, si fuere casado o unido de hecho. 4º. Nombre de su empresa y sus establecimientos y sus direcciones. 5º. Fecha en que haya dado principio su actividad mercantil...”

De igual forma, el Artículo 336 establece que: “La inscripción de la empresa o establecimiento mercantil se hará en la forma prevista en el Artículo anterior, que comprenderá: 1º. Nombre de la empresa o establecimiento. 2º. Nombre del propietario y número de su registro como comerciante. 3º. Dirección de la empresa o establecimiento. 4º. Objeto. 5º. Nombres de los administradores o factores.”

De los Artículos citados se deduce que no hay obligación de inscribir el contrato de participación; pero sí es obligatoria la inscripción del comerciante o de la empresa o establecimiento mercantil, en dado caso no estén inscritos a la hora de realizar el contrato de participación.

En lo que se refiere al contrato de participación se citan los Artículos literales que lo regulan en el Código de Comercio; aunque los mismos ya fueron expuestos en los capítulos anteriores, se citan nuevamente para un mejor entendimiento de este contrato.



“Artículo 861. Contrato de participación. Por el contrato de participación, un comerciante que se denomina gestor se obliga a compartir con una o varias personas llamadas participantes, que le aportan bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma.”

“Artículo 862. No constituye persona jurídica. El contrato de participación, no estará sujeto a formalidad alguna ni a registro; no dará nacimiento a una persona jurídica y, por consiguiente, ninguna razón social o denominación podrá usarse en relación con él. El uso de un nombre comercial que incluya nombres y apellidos, o sólo apellidos de participantes, hará responder a los que lo hubieren consentido como si fuesen socios colectivos.”

“Artículo 863. Gestión propia. El gestor obrará en nombre propio y no habrá relación jurídica entre los terceros y los participantes.”

“Artículo 864. Utilidades y pérdidas. Para la distribución de las utilidades y de las pérdidas se observará lo dispuesto en el artículo 33 de este Código. Las pérdidas que correspondan a los participantes no podrán ser superiores al valor de su aportación, salvo pacto en contrario.”

“Artículo 865. Disposiciones supletorias. En lo no previsto en el contrato, se aplicarán las reglas sobre información, derecho de intervención de los socios que no sean



administradores, rendición de cuentas y disolución, que sean aplicables a la sociedad colectiva.”

#### **4.4. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

Para darle un mejor enfoque a este trabajo, se establece que el impuesto al valor agregado comúnmente llamado IVA; es un impuesto que por excelencia y de una manera directa recae sobre el consumo de bienes o servicios que efectúen las personas individuales o jurídicas.

Según el Artículo 1: “Se establece un Impuesto al Valor Agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.” Actualmente la administración, recaudación y fiscalización está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria; estableciendo en el Artículo 10 que los contribuyentes pagarán el impuesto mediante una tarifa única del doce por ciento sobre la base imponible; la que debe estar incluida en el precio de venta de los bienes o valor de los servicios.

De conformidad con el Artículo 2: “Para los efectos de esta ley se entenderá:... 1) Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles... 2) Por servicio: La acción o prestación que



una persona hace para otra y por la cual percibe un honorario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración... 6) Por contribuyentes: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el 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 gravados de conformidad con esta ley. 7) Por período impositivo: Un mes calendario..."

De acuerdo al Artículo 3 el impuesto es generado por: "1) La venta o permuta de bienes muebles... 2) La prestación de servicios en el territorio nacional..." De conformidad con el Artículo 4, el impuesto de esta ley debe pagarse desde el momento en que el gestor presta el servicio, vende bienes o realiza cualquiera de los hechos generadores; en el caso de la prestación de los servicios, si no se hubiere emitido la factura, el impuesto se paga cuando el contribuyente reciba la remuneración.

El Artículo 5 establece quien es el sujeto pasivo y para el efecto el impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley. El Artículo 19 regula que la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco cada periodo impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.

De conformidad con el Artículo 26 la Superintendencia de Administración Tributaria, llevará un registro del contribuyente en base al Número de Identificación Tributaria



(NIT), con la finalidad de un mejor control y fiscalización del impuesto. Para el efecto, el Artículo 27 regula que el Registro Mercantil deberá proporcionar a la SAT, dentro de los primeros diez días hábiles de cada mes, una nómina de los comerciantes individuales y sociales que se hayan inscrito en el mes calendario anterior.

Todos los contribuyentes afectos a este impuesto tienen obligación de emitir y entregar al adquirente facturas por las ventas o servicios prestados; las que deben ser previamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria; de acuerdo al Artículo 29; de igual forma deben llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, Independientemente de la contabilidad mercantil que establece el Código de Comercio; según el Artículo 37.

De los Artículos anteriores se puede deducir que, por el contrato de participación, el gestor como contribuyente responsable, debe inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de los treinta días siguientes a la constitución del negocio o contrato de participación. Deberá llevar al día las operaciones que realice en un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados; además, para efectos de la fiscalización del impuesto, debe presentar una declaración jurada ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cada mes calendario siguiente al del vencimiento de cada periodo impositivo, en donde tiene que declarar el monto total de las operaciones realizada.



Como se puede observar la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tampoco regula nada respecto al contrato de participación; sin embargo, regula todas hechos generadores del impuesto, tal como la compraventa de bienes y la prestación de servicios; que es el caso de este contrato, puesto que la finalidad del contrato es la realización de negocios mercantiles en donde se obtengan ganancias.

#### **4.5. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos**

Como en los contratos de participación no se exige ninguna formalidad esencial, la mayoría de comerciantes o personas que celebran este tipo de contratos los realizan mediante documentos privados con firmas legalizadas ante notario; no obstante, debe tenerse presente que este tipo de documentos no son muy fiables, debido a que no quedan registrados y si se deterioran o extravían los mismos no hay constancia del contrato; salvo que una de las partes haya guardado o tenga en su poder alguna copia; de ahí lo importancia y recomendación de que mejor se haga constar el contrato en una escritura pública, la cual el notario que la faccione, tiene la obligación de guardar en el protocolo a su cargo y enviar el testimonio especial al Archivo General de Protocolos.

Entonces si es el caso que el contrato de participación se haga constar en una escritura pública o en documento privado; el Artículo 2 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; regula que: "Están afectos los



documentos que contengan los actos y contratos siguientes: 1. Los contratos civiles y mercantiles...”

De conformidad con este Artículo, al celebrarse el contrato de participación, sea en escritura pública o en documento privado, nace la obligación de pagar el impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolo; ya que es un contrato mercantil.

El sujeto pasivo de este impuesto, conforme al Artículo 3 será quien o quienes emiten, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objetos del impuesto y el hecho generador es la emisión, suscripción u otorgamiento de los mismos. Por lo tanto, el sujeto pasivo del contrato de participación son los otorgantes y el hecho generador es la suscripción del contrato, por ser un impuesto que recae sobre el documento. La tarifa del impuesto es del tres por ciento y se determina aplicando la tarifa al valor de los actos y contratos afectos; de acuerdo al Artículo 4.

Luego de la exposición y análisis de las leyes y códigos a que están afectos los contribuyentes; se debe tener muy en cuenta el Artículo 680 del Código de Comercio, el cual establece lo referente al incumplimiento de las leyes fiscales: “Los efectos de los contratos y actos mercantiles no se perjudican ni suspenden por el incumplimiento de leyes fiscales, sin que esta disposición libere a los responsables de las sanciones que tales leyes impongan.”



Debido al artículo citado es que se establece que los contratos de participación indirectamente sí están afectos al pago de impuestos y a registro; puesto que el gestor, en nombre propio, es el responsable ante terceros y ante el partícipe de la administración del negocio que se realice mediante el contrato; por lo que tiene obligación de registrarse como contribuyente y obligación de pagar los impuestos referidos; ya sea que cuente con una empresa o establecimiento mercantil o simplemente sea un comerciante.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

De la investigación realizada, se concluye que el contrato de participación es utilizado por los comerciantes de forma empírica; puesto que en la práctica, nace muchas veces de una relación de confianza, en virtud que una persona invierte capital, bienes o servicios en un negocio o empresa de un comerciante, para que este realice negocios con los mismos, y luego de un tiempo le entregue ganancias o utilidades; esta negociación se hace para que el comerciante no acuda a préstamos, para capitalizar su empresa; y por otro lado, para que el inversionista obtenga de las actividades productivas un lucro.

El problema con estos contratos celebrados, sin saber que se trata de un contrato de participación, es que no existe ninguna seguridad jurídica para el partícipe o inversionista, ya que el mismo, no requiere mayores formalidades ni necesita ningún registro; y, como el comerciante o gestor es el administrador y encargado de realizar los negocios, no se sabe si el capital, bienes o servicios aportados al contrato serán utilizados para un fin lícito; además, no existe garantía de que se repartirán equitativamente las ganancias o utilidades que de los negocios se obtengan.

Debido a lo anterior, es importante que se difunda entre los comerciantes este tipo de contratos, ya que solo requiere para su celebración la voluntad de las partes, el aporte



de bienes o servicios y que el objeto sea lícito; teniendo por finalidad que los participantes obtengan un lucro.

Asimismo, se determina que el contrato de participación es considerado para efectos fiscales, como sujeto de derecho tributario; ya que los negocios que se realizan tienen como fin obtener rentas, ganancias y utilidades; por lo tanto, el gestor tiene la obligación de cumplir con el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Si el contrato se celebra por escrito, que es lo recomendable, deberá pagar impuesto del timbre fiscal, el impuesto notarial y el impuesto de papel sellado especial para protocolos.

Finalmente, lo que se propone en esta tesis, es que sea obligatorio para el gestor la inscripción del contrato de participación; tanto en el Registro Mercantil como en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria; con el objetivo de darle seguridad a este tipo de negociación, así como a la inversión de capital, bienes o servicios de los participantes. Siendo también, de beneficio para el Estado de Guatemala, pues de esta forma obtendría más tributos; a través del control y fiscalización del contrato de participación.



## BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1998.

GARRIGUES, Joaquín. **Curso de derecho mercantil**. Tomo II. 6ª. ed. Madrid, España: Ed. Imprenta Aguirre, 1974.

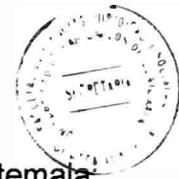
GUARDAMINO, Nelson Santos. **Los contratos de colaboración empresarial**. Lima, Perú: Ed. Revista Empresarial, 1993.

NAVARRO PALACIOS, Indira. **Análisis tributario de los contratos de asociación en participación y de consorcio**. Lima, Perú: Ed. Revista Peruana de Derechos, 1983.

MUÑOZ, Nery Roberto. **La forma notarial en el negocio jurídico**. Guatemala: Ed. Talleres de C&J, 2001.

PAZ ÁLVAREZ, Roberto. **Negocio jurídico mercantil**. Guatemala: Ed. Imprenta Aries, 2000.

RECINOS SANDOVAL, Enio Alberto. **Características generales de la contratación mercantil**. Guatemala: Ed. Impresos Industriales, 1974.



VÁSQUEZ MARTÍNEZ, Edmundo. **Instituciones de derecho mercantil.** Guatemala: Ed. Serviprensa Centroamericana, 1978.

VÁSQUEZ DEL MERCADO, Oscar. **Contratos mercantiles.** D.F., México: Ed. Porrúa, 2003.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco.** Tomos I, II y III. Guatemala: Ed. Universitaria, 1980.

### **Legislación:**

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

**Código de Comercio de Guatemala.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-70, 1970.

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

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

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



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

**Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-92, 1992

**Ley de Actualización Tributaria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 10-2012, 2013.

**Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.** Presidente de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo número 213-2013, 2013.