

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL
CONTRIBUYENTE FALLECIDO

LICDA MARIELA JOHANA PAUL ROCHÉ

GUATEMALA, MARZO 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL
CONTRIBUYENTE FALLECIDO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
por la Licenciada

MARIELA JOHANA PAUL ROCHÉ

previo a conferírsele el grado académico de

MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO

(Magíster Scientiae)

Guatemala, marzo 2016

**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

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
DIRECTOR:	MSc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr. René Arturo Villegas Lara
VOCAL:	Dr. Luis Felipe Sáenz Juárez
VOCAL:	MSc. Ronaldo Porta España

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE:	Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
VOCAL:	MSc. Luis Fernando Cordón Morales
SECRETARIA:	MSc. Lourdes Marisol Castellanos Samayoa

RAZÓN: “El autor es propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada” (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

MSc. JUAN CARLOS RODIL QUINTANA

ABOGADO Y NOTARIO

Economista

Traductor Jurado

TEL. 2362-1670/71

Guatemala, 28 de agosto de 2015

Msc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, Zona 12.


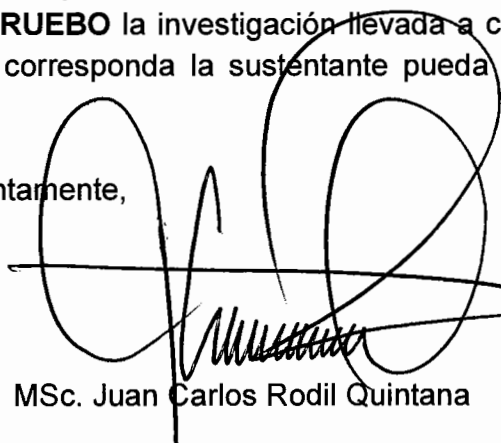
Estimado Señor Director:

Oportunamente fui nombrado como tutor del plan de investigación de tesis denominado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO", del cual me complace informar que supervise a la Licenciada Mariela Johana Paul Roché, durante todo su desarrollo.

El trabajo de tesis llevado a cabo por la sustentante en mi opinión ha sido abordado en forma clara, concisa y concreta, tomando en cuenta la relación del problema y la hipótesis planteada. El problema y la hipótesis formulada fueron analizados y evaluados a lo largo de la investigación, los métodos y técnicas de investigación utilizados, fueron los idóneos y pertinentes. Como consecuencia de todo lo indicado se llegó a comprobar la hipótesis planteada, en forma coherente y con la consistencia científica y técnicas pertinentes.

En virtud, de lo relacionado, y conforme el artículo 14º. del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado, **APRUEBO** la investigación llevada a cabo, a fin de que ante el Tribunal examinador que corresponda la sustentante pueda ejercer la defensa de la tesis.

Me suscribo de usted, atentamente,



MSc. Juan Carlos Rodil Quintana

Guatemala, 21 de enero de 2016

Mtro. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor director:


Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis:


**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y
EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO**

Esta tesis fue presentada por la Licda. Mariela Johana Paul Roché, de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizadas las correcciones indicadas, la tesis puede imprimirse.

Atentamente,


Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450


Colegiada 1.450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, veintidós de Febrero de dos mil dieciseis.-----

En vista de que la Licda. Mariela Johana Paul Roché, aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 45-2015 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

MSc. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO





ÍNDICE

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Concepto de la obligación tributaria	1
1.2 Sujetos de la obligación tributaria	5
1.2.1 Sujeto activo	6
1.2.2 Sujeto pasivo	8
1.3 Características de la obligación tributaria	21
1.4 Determinación de la obligación tributaria	23
1.5 Extinción de la obligación tributaria	27
1.5.1 Pago	28
1.5.2 Compensación	32
1.5.3 Confusión	34
1.5.4 Condonación	35
1.5.5 Prescripción	37

CAPÍTULO II

EL PROCESO SUCESORIO

2.1 Concepto de proceso sucesorio	41
2.2 Características del proceso sucesorio	45



2.3 Clases de procesos sucesorios	
2.4 Sujetos que pueden radicar el proceso sucesorio	51
2.5 Representantes de la mortal	53
2.5.1 Albacea	53
2.5.2 Administrador de la mortal	56
2.6 Procedimiento del proceso sucesorio intestado y testamentario	59
2.6.1 Procedimiento del proceso sucesorio testamentario	60
2.6.2 Procedimiento del proceso sucesorio intestado	64

CAPÍTULO III

INSTITUCIONES RELACIONADAS CON EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO Y SU ROL CON LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Superintendencia de Administración Tributaria	69
3.2 Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas	74
3.3 Contraloría General de Cuentas	79
3.4 Procuraduría General de la Nación	87
3.5 Registro Nacional de las Personas	90

CAPÍTULO IV

LEGISLACIÓN APLICABLE AL CONTRIBUYENTE FALLECIDO

4.1 Constitución Política de la República	97
4.2 Código Tributario	100
4.3 Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones	103



4.4 Código Procesal Civil y Mercantil	
4.5 Código de Comercio de Guatemala	117
4.6 Ley del Registro Nacional de las Personas	121

CAPÍTULO V

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO

5.1 Consideraciones generales de la obligación tributaria y el contribuyente fallecido	123
5.2 Responsables de la obligación tributaria del contribuyente fallecido y los alcances de su responsabilidad frente al fisco	126
5.2.1 Administrador de la mortal	126
5.2.2 Albacea	129
5.2.3 Herederos	130
5.2.4 Legatarios	132
5.3 Responsabilidad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y la obligación tributaria	133
5.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria	133
5.3.2 Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas	137
5.3.3 Contraloría General de Cuentas	139
5.3.4 Procuraduría General de la Nación	140
5.3.5 Registro Nacional de las Personas	141
5.4 Análisis jurídico de la obligación tributaria y el contribuyente fallecido	144



5.5 Propuesta para la verificación y control del pago del adeudo tributario del contribuyente fallecido	150
Conclusiones	155
Bibliografía	157
Anexos	



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto determinar el procedimiento adecuado para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, ello, toda vez que la Administración Tributaria necesita establecer, controlar y verificar oportunamente que el adeudo tributario sea cumplido conforme lo ordena la ley.

El Capítulo I aborda el tema de la obligación tributaria de manera general, a fin de introducir al lector sobre la importancia que tiene la referida obligación, para la Superintendencia de Administración Tributaria. En este capítulo, se encuentran: el concepto de obligación tributaria, sujetos tributarios, las características de la obligación, la forma en que se determina y las causas de extinción de la misma.

El Capítulo II trata el tema del proceso sucesorio, pues, para comprender las obligaciones del contribuyente fallecido, es importante conocer en dónde deben de hacerse valer y quiénes son los encargados de cumplir con toda obligación de una persona fallecida. Este capítulo contiene el concepto de proceso sucesorio, las características del mismo, las clases de proceso, los sujetos que lo pueden radicar, los representantes de la mortal y, por último, los procedimientos que deben de seguirse para suceder al causante en sus bienes, derechos, obligaciones y acciones que este tuvo en vida.

El Capítulo III se refiere a las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y su rol con la obligación tributaria, lo cual permite establecer las facultades y atribuciones que, por determinación de la ley, pueden llevar a cabo; y si estas son suficientes para coadyuvar con la función del fisco. Las instituciones que se analizan son la propia Superintendencia de Administración Tributaria, que por ley es el ente fiscalizador y recaudador de impuestos; también se aborda a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, que es la dependencia encargada de liquidar el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; así también la Contraloría General de Cuentas que, de acuerdo con la ley, fiscaliza la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; la Procuraduría General de la Nación,



que tiene a su cargo defender los intereses del Estado; y, por último, el Registro Nacional de las Personas (RENAP), que es el encargado de registrar a las personas y, en este caso, como importancia la muerte de ellas.

El Capítulo IV se refiere a la legislación aplicable al contribuyente fallecido, partiendo desde la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma suprema, y continuando con el Código Tributario, Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; Código Procesal Civil y Mercantil; Código de Comercio de Guatemala; y Ley del Registro Nacional de las Personas. En este capítulo, es importante tomar en cuenta que se abordaron las normas jurídicas que tienen mayor relevancia con el contribuyente fallecido, lo cual no quiere decir que no hayan más normas que le sean aplicables; pues es lógico comprender que también le aplican las leyes que contienen a cada tributo por separado, pero, para determinar que otra normativa le aplica, es necesario analizar cada caso en concreto.

Por último, se encuentra el Capítulo V que contiene el análisis jurídico de la obligación tributaria y el contribuyente fallecido; consideraciones generales al respecto; los alcances de la responsabilidad de los responsables de la obligación tributaria; la responsabilidad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y la obligación tributaria; y la respectiva propuesta, para solucionar los problemas encontrados.



CAPÍTULO I

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Concepto de la obligación tributaria

Para dar un concepto de la obligación tributaria, es necesario entender qué es una obligación, y la obligación debe de ser entendida como el sometimiento de la voluntad para hacer, dejar de hacer o dar algo.

El concepto de obligación debe de analizarse tomando en cuenta la siguiente cita: “Aquello que alguien está obligado a hacer. Imposición o exigencia moral que debe regir la voluntad libre. Vínculo que sujeta a hacer o abstenerse de hacer algo, establecido por precepto de ley, por voluntario otorgamiento o por derivación recta de ciertos actos. Correspondencia que alguien debe tener y manifestar al beneficio que ha recibido de otra persona. Documento notarial o privado en que se reconoce una deuda o se promete su pago u otra prestación o entrega. Título, comúnmente amortizable, al portador y con interés fijo, que representa una suma prestada o exigible por otro concepto a la persona o entidad que lo emitió. ...”¹.

De la cita anterior, se desprende que para que exista una obligación debe de haber:

- a) Un vínculo entre dos personas
- b) Una exigencia de hacer, abstenerse de hacer o dar algo
- c) La voluntad puede ser coaccionada para el cumplimiento de la obligación

Una vez se ha comprendido el concepto de obligación, se puede empezar a tratar el tema de la obligación tributaria, y para el efecto hay que mencionar que la misma surge al concretizarse el hecho generador, en la realización del supuesto jurídico contenido en la norma.

¹ *Diccionario de la Real Academia Española*. Vigésima primera edición. España: Impreso en Brosnac, S.L. 1996. Pág. 1034.



Para el estudio de la obligación tributaria es importante tener conocimiento sobre el hecho generador, y este se entiende como "...el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal."². Así también del hecho generador o hecho imponible se indica que "El hecho o situación tomado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable."³; por otra parte de acuerdo al Artículo 31 del Código Tributario, puede ser entendido así "Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria."

Como ya quedó expresado en el párrafo que antecede, distintos autos coinciden en que la realización del hecho generador, es el que le da vida a la obligación tributaria, pues del cumplimiento de los presupuestos contenidos en este, es que puede decirse que una persona se encuentra obligada frente al fisco.

La obligación tributaria para materializarse pasa por un proceso, como lo expresa el doctor Marco Aurelio Alveño Ovando, quien refiere de la siguiente manera: "... Recordando al esquema kelnesiano puedo decir que para surja la obligación tributaria, es necesario que se realice el supuesto jurídico, que es el punto de partida de la relación jurídica y con ella la obligación tributaria. ..."⁴ La obligación tributaria no surge por sí sola, pues depende de hechos o actos jurídicos que activan la norma y crean la obligación, a efecto el sujeto pasivo deba cumplir con la misma en contra de su propia voluntad a favor del fisco.

La obligación tributaria es creada producto de la activación del supuesto jurídico o hecho generador, que contiene la norma jurídica, que lleva inmersa la orden de dar, hacer o dejar de hacer algo frente al sujeto activo. Varios autores han aportado

² J.M. Queralt; C. Lozano Serrano; J. M. Tejerizo López; y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Vigésima segunda edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.). 2011. Pág. 225.

³ H. B. Villegas. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 2001. Pág.154.

⁴ M. A. Alveño Ovando. *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Pereira. 2013. Pág. 105.



conceptos que ayudan a comprender de forma sencilla la obligación tributaria, citando las siguientes definiciones, las cuales son atinentes para el estudio que se presenta:

“...es la prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.”⁵ La definición que antecede es atinada en cuanto a la obligación de pagar tributos, sin embargo, no considera las obligaciones formales de los contribuyentes; y en el caso de Guatemala, no se encuentra regulada la posibilidad de realizar pagos en especie.

Por otra parte, se refiere únicamente a las obligaciones de dar, sin embargo en el derecho de obligaciones y aun tratándose de obligaciones tributarias, puede llevar inmersa una obligación de hacer o dejar de hacer, por lo que se considera que la definición debería de ser más amplia. Obligación tributaria también es “el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúa como acreedores del tributo y los sujetos pasivo de dicha relación obligados al pago del mismo.”⁶ “...el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.”⁷ o “...es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.”⁸

Las definiciones anteriormente citadas, coinciden en el vínculo jurídico que se crea entre dos sujetos, uno pasivo y otro activo, para dar origen a la obligación tributaria; y ello es claro, puesto que para que exista una obligación debe de haber alguien que pueda exigir u otra que deba cumplir, por virtud de la relación que los une.

⁵ C. M. Giuliani Fonrouge (Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey). *Derecho Financiero*. Sexta edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1997. Pág. 425.

⁶ M. A. Alveño Ovando. Ob. Cit. Pág. 107.

⁷ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 429.

⁸ C. Carrasco Iriarte. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*. Cuarta edición. México: Iure Ediciones. 2004. Pág. 188.



En lo relacionado, se puede observar que la obligación tributaria, principalmente entendida como la obligación de pago a favor del fisco, de lo cual se difiere en cuanto al caso de Guatemala, pues también hay obligaciones formales que deben de cumplirse, así como hay obligaciones de hacer, dejar de hacer u obligaciones de dar.

La obligación tributaria, además puede decirse que: "...es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación. ... Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho a nuestro campo de acción, podemos definir a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido: a) como vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis); b) como la vinculación establecida por esa misma obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo. Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido la circunstancia condicionante (o sea, la realización o configuración del hecho imponible). ..."⁹ El autor citado aborda de una manera más amplia la definición, además, da los elementos para identificar a la obligación tributaria, e indica que la circunstancia condicionante para el surgimiento es la configuración del hecho generador. Esta situación se comparte, pues si el actuar del sujeto pasivo no encuadra en el contenido exacto de la norma jurídica, no puede surgir una obligación. La obligación tributaria, conforme lo indicado por Villegas, surge si el acto realizado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, encaja en el hecho generador y, por lo tanto, produce consecuencias jurídicas, en este caso, obligaciones de índole tributario.

Por su parte, el Código Tributario de Guatemala regula, en el Artículo 14 que la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Así también que tiene por objeto la prestación de un tributo, que surge al realizarse el supuesto 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

⁹ H. B. Villegas. Ob. Cit. Págs. 246 y 247.



determinados bienes o con privilegios especiales; y que la obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Siendo el derecho tributario una rama del Derecho Público, es importante que se tome en cuenta que el Estado puede compeler incluso en contra de la voluntad del sujeto pasivo al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Conforme la legislación de Guatemala, puede extraerse que los elementos para que exista la obligación tributaria son: el vínculo jurídico, los sujetos que intervienen, la prestación de un tributo, la realización del hecho generador y la exigibilidad de forma coactiva, con lo que puede decirse que las distintas definiciones dadas por los autores citados tienen características similares a las contenidas en el derecho guatemalteco.

Tomando en cuenta los diferentes conceptos relacionados, respecto a la obligación tributaria, se puede decir que es un vínculo jurídico de carácter coercitivo, creado por la Ley, entre el Estado y los particulares, que tiene como fin la prestación de un tributo o el cumplimiento de obligaciones formales, cuyo origen radica en la activación del hecho generador regulado en la norma jurídica.

1.2 Sujetos de la obligación tributaria

Uno de los elementos de la obligación tributaria son los actores que intervienen en la misma, es decir, a quién le corresponde exigir el cumplimiento y a quién tiene la obligación de cumplir.

Los sujetos de la obligación tributaria son parte de los elementos de esta, y juegan un rol muy importante, pues si los mismos no pueden identificarse sería imposible hablar de obligación tributaria; y estos sujetos son: el sujeto activo y el sujeto pasivo; no obstante, el sujeto pasivo es el que presenta mayor complejidad, en el momento de su estudio, debido a sus diversas manifestaciones, tal y como más adelante se abordará.



1.2.1 Sujeto activo

El sujeto activo de la obligación tributaria es fácil de identificar y comprender, debido a que el Estado es el que lo representa a través de los diferentes entes acreedores del tributo. “Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diversas manifestaciones: Nación, provincias y municipalidades. Disponiendo los tres órdenes de facultades tributarias análogas, de carácter originario, en nuestro país todos ellos son sujetos activos a título propio, y no delegado”¹⁰ A este respecto, se puede observar que el sujeto activo ostenta poder y que puede manifestarse por las dependencias del Estado de que se trate.

“El Estado, como titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en el papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico-tributaria principal. No hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la potestad tributaria con el Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. En primer término, el Estado por medio del Poder legislativo, ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares. En segundo término, el Estado, mediante su poder ejecutivo, comúnmente denominado fisco, realiza la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico-tributaria. En este último carácter puede considerarse que el Estado es el sujeto activo, pues tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que, al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico-tributaria.”¹¹ Indudablemente como se ha mencionado, el Estado es el titular del poder tributario, en el sentido de decretar los tributos a que están afectos los particulares, y además también tiene el poder para exigir el cumplimiento de los mismos.

En Guatemala, por la diversidad de tributos, el ente recaudador y fiscalizador por excelencia es la Superintendencia de Administración Tributaria, pero esta no es la única acreedora del tributo, hay muchas otras instituciones en que el Estado delega esa cuota

¹⁰ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 437.

¹¹ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 222.



de poder de coerción para el cumplimiento de la obligación de contribuir. El sujeto activo también es “el ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo. En este último sentido, se ha podido definir el sujeto activo como el ente público que desarrolla la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo.”¹² y “Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el Poder Tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley.”¹³

En lo relacionado, se puede abstraer que el sujeto activo ostenta la potestad administrativa para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, no obstante, para el ejercicio de ese poder, la ley debe de haber desarrollado cómo se hará exigible el cumplimiento, pues, de lo contrario, no puede exigirse una obligación que carezca de certeza legal.

“El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad (ya sea originaria o derivada, ...) en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vinculum iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos. En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente ... mediante uno de los poderes que lo integran (el Poder Legislativo). La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal) es atribución de otro poder del Estado (el Poder Ejecutivo). Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo ...”¹⁴

Lo anterior es interesante, pues identifica a los poderes del Estado, lo que aplicado al caso de Guatemala, se puede ver que el poder legislativo representado por el Congreso de la República es el que tiene a cargo decretar tributos, y para exigir el cumplimiento

¹² J. M. Queralt; C. Lozano Serrano; J. M. Tejerizo López; y G. Casado Ollero. Ob. Cit. Pág. 251.

¹³ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Quinta edición. Guatemala: Serviprensa, Sociedad Anónima. 2014. Pág. 168.

¹⁴ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág. 254.



de los mismos esta el poder ejecutivo, representado por las instituciones autorizadas para el cobro del tributo. El Código Tributario por su parte en el Artículo 17 preceptúa que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. De ello se puede decir que el Estado, a través de sus dependencias delegadas para el efecto, es el acreedor del tributo.

En Guatemala, a manera de ejemplo, se pueden mencionar entes del Estado (sujeto activo) que se encuentran facultados para exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias, tales como: Superintendencia de Administración Tributaria (Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad, etc.), Municipalidades (Impuesto Único Sobre Inmuebles), Instituto de Turismo de Guatemala (Impuesto al Turismo), Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala (Impuesto Sobre Timbre Forense y Notarial); Ministerio de Finanzas Públicas (Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones). En los ejemplos anteriormente citados, se puede observar que, en Guatemala, se han creado una serie de impuestos que permiten el cumplimiento de los fines del Estado. Así también, hay que tomar en cuenta que al haber diversidad en los sujetos acreedores del tributo, son éstos a través de las leyes que los crean, los que están delegados por el Estado para exigir el cumplimiento de la obligación.

El sujeto activo de la obligación tributaria, en el caso de Guatemala, es el ente del Estado que se encuentra facultado para exigir el cumplimiento de obligaciones, pudiendo utilizar los medios coercitivos regulados en la ley.

1.2.2 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, en sus diferentes representaciones, resulta complejo, por lo que se abordará de forma amplia.

“Para emplear otras palabras y en el afán de clarificar algo que creemos vital: el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídica principal. Será sujeto



pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo. El destinatario legal tributario se denominará en tal caso “contribuyente”). El sujeto pasivo, para ser considerado como tal, indudablemente es necesario que por mandato legal este plenamente determinado, pues, de lo contrario, no puede exigirse el cumplimiento de ningún tipo de obligación frente al fisco.

El Artículo 18, del Código Tributario, establece que el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsables. De acuerdo con lo indicado en la norma jurídica, se puede observar que la legislación reconoce dos tipos de sujetos pasivos, es decir al contribuyente y al responsable. Así también el “sujeto pasivo es el que jurídicamente debe pagar la deuda tributaria, independientemente de su condición o no de contribuyente.”¹⁶, En este aspecto es importante tomar en cuenta que la pretensión del fisco es que alguien responda frente a la deuda tributaria. El “sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.”¹⁷ La ley debe individualizar plenamente a la persona que deberá cumplir con las obligaciones en favor del fisco, sin embargo, puede ser el contribuyente el que deba de cumplir o bien una tercera persona que la ley plenamente distinga, como lo es en el caso de las personas jurídicas que son los responsables tributarios los encargados y obligados a cumplir con las obligaciones que a esta le atañan.

El sujeto pasivo “es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y que comúnmente se le denomina **Contribuyente**; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley las obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco.”¹⁸ Tal y como se expone, es común que al sujeto pasivo indistintamente se le denomine contribuyente, aunque la ley haga distingo entre este y los responsables de la

¹⁵ Ibid. Pág. 249.

¹⁶ C. Asuaje Sequera. *Derecho Aduanero*. Segunda edición. Caracas: Editorial Buchivacoa. 2002. Pág. 125.

¹⁷ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 442.

¹⁸ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 169.



obligación tributaria. Asimismo, “es sujeto pasivo el obligado tributario que, según debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”¹⁹

Es claro que varios autores coinciden en que es la ley la que regula expresamente quién es el sujeto pasivo de la obligación; y, en el caso particular de lo indicado en el párrafo que precede, se puede observar que se menciona al sustituto del contribuyente, sin embargo, en Guatemala, la figura del sustituto no se encuentra reconocida, pues no se acepta que un tercero sustituya al contribuyente y quede obligado a título personal por obligaciones creadas por otro sujeto.

Asimismo, con el sujeto pasivo, hay que tomar en cuenta que “No todos los ordenamientos legales hacen referencia al concepto jurídico de contribuyentes, que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. En la doctrina se le conoce como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria. ... Los sujetos pasivos de las contribuciones son los siguientes: a) Sujeto jurídico. Quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos. b) Sujeto económico. Es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva. c) Terceros. Son aquellos que responden por la deuda de otro, más no tienen una obligación fiscal directa.”²⁰

En lo citado, se puede ver que el tratamiento hacia el sujeto pasivo es totalmente diferente que para otros autores, pues acá se indica que el sujeto pasivo, puede ser jurídico, económico o un tercero; esta referencia resulta bastante lógica, pues jurídicamente, se encuentra establecido el sujeto pasivo de la obligación, pero en el ámbito económico, la obligación de pago puede ser cumplida por alguien más; y un tercero puede responder a una obligación sin haber sido quien produjo su exigibilidad.

Como sujeto pasivo, puede entenderse que es la persona individual o jurídica que se encuentra expresamente establecida en la norma jurídica, y quién, por virtud de ley,

¹⁹ J. M. Queralt; C. Lozano Serrano; J. M. Tejerizo López; y G. Casado Ollero. Ob. Cit. Pág. 253.

²⁰ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 192.



debe de dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, ya sean estas obligaciones de pagar tributos o bien obligaciones formales.

El sujeto pasivo puede clasificarse, según el autor Hugo Carrasco Iriarte, de la siguiente manera:²¹

I. A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

1. El contribuyente deudor directo del tributo, y
2. El causahabiente del contribuyente:
 - a) Mortis causa
 - b) Inter vivos

B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

1. Los contratantes y las partes en un juicio.
2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
3. Los coherederos

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:

1. Las personas obligadas a pagar el tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.
2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

III. Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etcétera.
2. En general, los corresponsables solidarios.

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva:

1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.
3. Los sucesores en la administración de empresas.

²¹ Ibid. Pág. 222



La clasificación de los sujetos pasivos dada por Hugo Carrasco Iriarte, es pertinente, se trata de abarcar a todos los posibles obligados en el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de lo cual, a continuación, se cita la explicación dada por el referido autor a la clasificación arriba relacionada:

1. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, en quien recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aunque en otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.
2. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa. Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en las obligaciones tributarias que pasan de manera directa en una persona que la ley considera deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene carácter estrictamente personal, lo cual se justifica por la disponibilidad de cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.
3. Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales. Ante todo, aquí existe una deuda que afecta no a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que, aun cuando originalmente sea único, puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos. Según el régimen del derecho privado, cada deudor debería responder *pro quota*, pues por la indeterminación de partes alícuotas normalmente la ley presumiría que son iguales.

Pero en el campo del derecho impositivo la ley otorga al fisco el derecho a dirigirse a un solo deudor para obtener el pago de la deuda íntegra. El deudor requerido responde de una deuda propia y, más allá de esta, también de una deuda ajena, en virtud de una responsabilidad parcialmente directa (deuda propia) y parcialmente



solidaria (deuda ajena), sin perjuicio de su derecho a ejercer la acción de deudas en contra de los demás codeudores.

Un fenómeno idéntico se manifiesta cuando, ante una situación análoga de relaciones entre particulares, la solidaridad se impone por ley civil. Hay una diferencia esencial entre este caso y el de la responsabilidad directa del jefe de familia por su adeudo de carácter mixto, pues el adeudo existe no en virtud de un vínculo de solidaridad que lo obliga a pagar totalmente, sino por una obligación *propia* derivada de la disponibilidad de las rentas del grupo familiar; él mismo recupera la parte correspondiente a cada uno de los demás miembros del grupo, ya que puede disponer libremente de la totalidad de rentas; por el contrario, si existe solidaridad pasiva entre codeudores, el ejercicio del derecho para recobrar lo pagado por otras no se desarrollará en un marco interno de relaciones patrimoniales aglutinadas, sino exteriormente entre dos estructuras patrimoniales distintas. En el primer caso, el del jefe de familia, no se afecta su patrimonio personal al exigírsele el pago de un impuesto sobre el conjunto de las rentas integradas; en el otro, por el contrario, el patrimonio con el cual se ha de pagar la integra sufre una disminución efectiva no justificable jurídicamente, que debe compensar por medio de la restitución correspondiente a cargo de los otros deudores.

4. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Aquí se estudian otras categorías de sujetos pasivos respecto de los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia. La primera se refiere a quienes la ley considera tales, debido a una sustitución completa de los deudores directos (por sus relaciones con la administración financiera), hasta el punto de que, en caso de incumplimiento, el fisco reclama directamente el pago al responsable sustituto, que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque solamente respecto a él se encuentra una causa específica (capacidad contributiva) que justifique el cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido por hipótesis insolvente.
5. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena,



consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una solidaridad derivada de la ley. Una vez más estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario.

Existe una distinción clara entre este caso y el anterior y también con la responsabilidad solidaria entre las partes contratantes y los coherederos, pues éstos no pagan íntegramente una deuda ajena, sino que siempre cubren de manera parcial una deuda propia. Por el contrario, los sujetos pasivos que ahora se consideran, nunca son deudores directos, ni siquiera por una parte del gravamen.

Para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, el legislador se inspiró en fines prácticos de garantía del fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se trataría de una responsabilidad verdadera de carácter represivo.

6. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Esta es la última categoría de sujetos pasivos: los que deben pagar una deuda ajena a causa de un vínculo de carácter objetivo. Tal categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el cual con frecuencia se presentan situaciones en que la propiedad, o aun la simple posesión de un inmueble, hacen que el propietario o el poseedor sean responsables frente al fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió cubrir personalmente quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

La clasificación expuesta es amplia y trata de considerar a todos los sujetos pasivos posibles, y para el estudio que se presenta llama mucho la atención lo relativo a los sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, pues es una de las pocas clasificaciones que considera al causahabiente del contribuyente (*mortis causa o inter vivos*), pues como más adelante se aborda, comúnmente encontramos las denominaciones contribuyente y responsable de la obligación tributaria.

La clasificación relacionada difiere en su estructura con otros autores e incluso con lo regulado en el derecho guatemalteco, sin embargo el contenido de cada una



perfectamente puede adecuarse a las clasificaciones a que se hará referencia más adelante. Hay otras clasificaciones importantes, aportadas por autores guatemaltecos y extranjeros, e incluso por la propia legislación, por lo que a continuación se expone brevemente a las figuras que interesan a este estudio:

a) El contribuyente:

Contribuyente es la denominación más común para hablar del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y sobre este es que recae la obligación de contribuir con el fisco, conforme sus actos encuadren en el contenido del hecho generador. "Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal."²² Así también el contribuyente "es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponible que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser el que los realiza."²³ Autores coinciden en que la ley, es quien debe de identificar plenamente al sujeto pasivo, pues caso contrario sería imposible exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para ser considerado contribuyente, "la condición de contribuyente deriva de que se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones que éstas prevén para que surja la obligación tributaria."²⁴ Respecto a lo indicado, y para que surja como tal el sujeto pasivo, en este caso el contribuyente debe de tomar en cuenta que el acto realizado encuadre plenamente en el contenido del hecho generador, caso contrario no se le puede atribuir ningún tipo de obligación respecto al fisco.

Por otro lado "El contribuyente es aquella persona física o moral obligada a pagar un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes, o dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal."²⁵ Este concepto dado, para entender quién es el contribuyente, identifica que tanto una persona individual,

²² H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág. 257.

²³ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 169.

²⁴ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 470.

²⁵ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 222.



como una persona colectiva pueden estar compelidas al pago de un impuesto por la realización de un acto que se considera gravado a favor del fisco.

El Código Tributario en el Artículo 21 establece que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Se establece que el contribuyente por excelencia es el sujeto pasivo obligado al cumplimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando su actuar encuadre en el contenido del hecho generador.

Por otro lado, es la legislación tributaria guatemalteca, la que aborda situaciones especiales en cuanto al contribuyente, regulando que cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

Situaciones	Responsables
Fideicomisos	El fiduciario.
Contrato de participación	El gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
Copropiedad	Los copropietarios
Sociedades de hecho	Los socios
Sociedades irregulares	Los socios
Sucesiones indivisas	El albacea, administrador o herederos

En los casos relacionados, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia



tributaria. Cuando en las situaciones enumeradas existan empresas propiedad de personas individuales, que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales. En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.

El tema del contribuyente, es bastante amplio y trata de considerar a todos los sujetos pasivos posibles, para que haya alguien que responda de las obligaciones tributarias que surjan por los distintos actos gravados; y por ello es que se legislan los casos especiales a fin de que surja la figura del responsable tributario, es decir que haya alguien que responda por la obligación tributaria surgida por la activación de la norma jurídica.

b) El sustituto:

El derecho guatemalteco no reconoce la figura del sustituto de la obligación tributaria, sin embargo como más adelante se relacionada en otros países si es dable tal figura, lo cual es importante para comprender el funcionamiento en otros países.

En España “es sustituto el sujeto pasivo, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.”²⁶ En este aspecto estimo importante que se tome en cuenta que es la ley la que establece la imposición de trasladar una obligación a persona distinta del obligado principal, quien lo sustituirá como si tratara del propio deudor.

En Argentina “El legislador instituye al “sustituto tributario” cuando resuelve reemplazar ab initio al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo vinculum iuris entre el sujeto activo “fisco” y el sujeto pasivo “sustituto”. El sustituto –que es ajeno a la realización del hecho imponible– ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello el sustituto no queda obligado “junto a” el destinatario legal tributario (como sucede con el

²⁶ J. M. Queralt; C. Lozano Serrano; J. M. Tejerizo López; y G. Casado Ollero. Ob. Cit. Pág. 254.



responsable solidario), sino “en lugar del destinatario legal tributario”, motivando la exclusión de este último de la relación jurídica tributaria principal.”²⁷ La legislación Argentina indica que el sustituto reemplaza al destinatario de la obligación tributaria, y producto de ello se da una nueva relación jurídica entre el sustituto y el fisco, situación que en el derecho guatemalteco no sucede pues únicamente se encuentran reconocidas las figuras del contribuyente y los responsables de la obligación tributaria.

En otros países, si se contempla la sustitución de la obligación tributaria, sin embargo para ello toma en cuenta lo siguiente:

- a) Que la ley debe de contemplar la figura del sustituto de la obligación tributaria, caso contrario no es dable hablar de la misma.
- b) Que debe existir una obligación tributaria que pueda sustituirse.
- c) Que el sustituto adquiere la obligación como si se tratará del propio contribuyente, pues la figura de este último desaparece.

Respecto al sustituto de la obligación tributaria, como ya se mencionó antes, es reconocido en legislaciones extranjeras, más no en la legislación guatemalteca, por lo que no se puede atribuir tal calidad a los responsables de la obligación tributaria.

Se estima que la legislación guatemalteca no contempla la figura del sustituto de la obligación tributaria, en virtud que no es aceptable que se atribuyan obligaciones creadas por una persona hacia otra persona, pues cada persona es responsable de las obligaciones que adquiere, justamente por esa razón en Guatemala, lo que se establece es el responsable de la obligación tributaria, ya que este únicamente se hace cargo de las obligaciones de terceros por disposición de ley, pero no las adquiere como titular, sino únicamente en representación del obligado principal.

- c) Los entes sin personalidad como obligados tributarios:

“Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades

²⁷ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág. 260.



que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición.”²⁸ En este presupuesto doctrinario cabe considerar que no hay necesidad de contar con una personalidad jurídica para ser considerado sujeto tributario, basta con que la acción que se realice se encuadre dentro del hecho generador de la obligación tributaria, para que exista la obligación.

d) Los entes públicos como obligados tributarios:

Los entes públicos como obligados tributarios, parece extraño pensar en que son obligados, ya que se encuentran representados por el propio Estado, y siendo este el acreedor del tributo resulta contradictorio considerarlo como tal, sin embargo, la legislación guatemalteca los considera sujetos pasivos, pero con tratamientos especiales, desde el punto de vista que están exentos de pagar tributos. Al hacer un estudio de los diferentes tributos en Guatemala, podemos observar que las normas si catalogan a entes del Estado como contribuyentes, sin embargo, les da la calidad de exentos de pagos del tributo, ello no quiere decir que dejen de cumplir con sus obligaciones formales reguladas en el Código Tributario, y es de pensarlo ya que por ejemplo las entidades del Estado actúan como entes retenedores de impuestos, los cuales enteran al fisco conforme lo regula cada una de las leyes.

e) El responsable del tributo:

El Código Tributario de Guatemala, en cuanto al responsable tributario, aborda dos figuras: el obligado por deuda ajena y los responsables por representación. En cuanto al obligado por deuda ajena, el Código ya citado refiere que es responsable la persona quien sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición en contra del contribuyente.

²⁸ J. M. Queralt; C. Lozano Serrano; J. M. Tejerizo López; y G. Casado Ollero. Ob. Cit. Pág. 256.



Por su parte el Artículo 26 del Código Tributario, en cuanto a los responsables representación, preceptúa, que son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan. 1. Los padres, los tutores o los administradores de los bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces. 2. Los representantes legales de las personas jurídicas. 3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores. La responsabilidad establecida en este artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria. Como se puede observar las normas tributarias definen quienes deberán responder en calidad de responsables tributarios y por lo tanto están obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

f) La Sucesión en el tributo:

El Artículo 24, del Código Tributario, regula que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortual, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los artículos 25 y 26 del referido código; puede darse, entonces, que las obligaciones son transmitidas a terceras personas, y allí es que surge una sustitución del sujeto pasivo, ya que quien fallece no podrá en ningún momento ser compelido al cumplimiento de la obligación tributaria, sin embargo el que le sustituye adquiere todas las responsabilidades que pudieran surgir frente a la Administración Tributaria.

Habiendo abordado la clasificación del sujeto pasivo, puedo concluir que la estructura del Código Tributario únicamente se distingue al contribuyente y al responsable tributario, sin embargo en la doctrina existen otras clasificaciones, dentro de las cuales se menciona al sustituto de la obligación, quien llama la atención en virtud de que se crea una nueva relación jurídica con persona distinta de la que activo la norma jurídica, sin embargo en Guatemala es inaplicable por no encontrarse reconocida tal figura. El



sujeto pasivo para el fisco debe de ser plenamente determinado en cada una de las situaciones, pues de ello dependerá la oportuna fiscalización y exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Los sujetos de la obligación tributaria deben de ser plenamente regulados e identificables en cada tributo que se cree, pues caso contrario no podrá darse origen a la obligación tributaria, ante la ausencia de la persona que se encuentra facultada para exigir el cumplimiento y de la persona que se encuentra obligada a contribuir o cumplir otro tipo de obligaciones frente al sujeto facultado por el Estado para exigir el cumplimiento de la obligaciones.

1.3 Características de la obligación tributaria

La obligación tributaria para poder existir debe de cumplir con determinadas características que la hagan plenamente identificable, como lo es el caso que exista una relación jurídica entre dos sujetos, que tiene como fin el pago de tributos o cumplimiento de obligaciones formales, y que pueda exigirse su cumplimiento, aún en contra de su propia voluntad.

Los juristas José Alejandro Alvarado Sandoval y Ottoniel López Cruz, establecen como características de la obligación tributaria, las siguientes:²⁹

- a) Coordinación entre las nociones de la relación jurídico tributaria y potestad tributaria: cuando se aplican las leyes tributarias a una comunidad, ya no hay ejercicio de la potestad tributaria, pues esta se agotó con la creación de la ley misma, sino lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo (fisco), respecto de un sujeto pasivo (contribuyente), que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida (pago del tributo). La actividad se desarrolla entonces no como una actividad de previsión normativa, sino como

²⁹ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Págs. 166 y 167.



una actividad realizadora, para lo cual, prescinde de su poder de imperio como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado.

- b) Debe existir un destinatario legal tributario: es aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura o sea el que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo. No significando forzosamente que ese mandato de pago vaya a él dirigido, pues el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.
- c) El destinatario legal tributario debe ser un particular: en los términos generales se dice que todos los órganos que pertenecen al Estado no pueden ser destinatarios legales tributarios, por cuando que técnicamente carecen de capacidad contributiva, y se puede admitir excepcionalmente su imposición, cuando resulte evidente la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones del Estado, sometiéndolas a un mismo régimen jurídico y económico que las entidades particulares.
- d) La relación jurídico-tributaria se establece entre personas: queda claramente establecido que la relación jurídica-tributaria se da entre personas y jamás podrá decirse que esta obligada al pago de un tributo una cosa; por ejemplo: los impuestos de importación gravan la internación de mercaderías a un territorio, pero el obligado al pago del tributo será el propietario de las mercaderías y nunca las mercaderías mismas.

Las características relacionadas antes expresan el contenido de la obligación tributaria, y sin cada una de ellas sería imposible exigir el cumplimiento de la misma. Con lo que se ha venido relacionando y en términos sencillos deben considerarse como características de las obligaciones tributarias las siguientes:

- a) Vínculo jurídico tributario (nexo tributario que produce efectos jurídicos).



- b) Sujeto activo (acreedor del tributo o ente facultado por la ley para el cumplimiento de la obligación, sea esta de pagar tributo u obligaciones formales).
- c) Sujeto pasivo (persona individual o jurídica compelida al cumplimiento de las obligaciones tributarias).
- d) Objeto (prestación de un tributo o cumplimiento de obligaciones formales).
- e) Hecho generador (el hecho generador debe encontrarse plenamente determinado).

Las características relacionadas no pueden ser obviadas, puesto que al calificar la obligación tributaria, de faltar una de ellas hace insubsistente la exigencia de cumplimiento.

1.4 Determinación de la obligación tributaria

Toda obligación tributaria, debe de ser plenamente determinable, ya sea por el sujeto pasivo o por el sujeto activo, caso contrario sería imposible su cumplimiento.

Antes de indicar cómo se determina la obligación tributaria, debe de hacerse alusión a qué es como tal la determinación, y para el efecto “La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”³⁰ Gualini Fonrouge también en cuanto a la determinación menciona que “Los autores franceses conciben la determinación como acto administrativo, pero no acreedor de derechos o situaciones jurídicas, sino como aplicación a la persona del estatuto establecido por la ley impositiva, haciéndolo ejecutivo, pero, desde luego, sin considerarlo una simple formalidad procesal.”³¹

³⁰ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 533.

³¹ Ibid. Pág. 534.



De acuerdo a lo ya relacionado de la determinación de la obligación tributaria, es importante considerar que el acto de determinación debe darse para cada caso particular, tomando en cuenta la configuración del presupuesto de hecho, que dará como resultado la medida o alcance de la obligación.

“La determinación de las contribuciones pueden hacerla los propios contribuyentes, lo cual se conoce como autodeterminación impositiva, o realizarla el titular de la hacienda pública.”³² Como se menciona la determinación es un acto que puede realizar el propio sujeto pasivo interesado en cumplir sus obligaciones, y en caso este no la realice el sujeto activo como titular del derecho lo hará para exigir el cumplimiento de las mismas.

En el Código Tributario la determinación de la obligación tributaria, es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, o exención o inexigibilidad de la misma. La legislación guatemalteca, indica que la determinación de la obligación tributaria puede darse indistintamente por uno de los sujetos de la obligación, ello dado que uno esta obligado a cumplirla y el otro tiene la facultad para exigir su cumplimiento.

La determinación de la obligación tributaria doctrinariamente, puede realizarse por los siguientes sujetos.³³

- a) La que realiza el deudor o responsable en forma espontánea (impropia e innecesariamente llamada “autodeterminación”) y que denominaremos determinación por el sujeto pasivo.
- b) La efectuada motu proprio por la administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio.
- c) La determinación realizada por la administración con la colaboración del sujeto pasivo o determinación mixta, que puede considerarse como una combinación de los sistemas anteriores.

³² C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 293.

³³ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 543.



Los sujetos relacionados que pueden determinar la obligación tributaria, resultan atinados, pues por un lado el deudor o responsable puede determinar su obligación tributaria, y no esperar a que sea la administración tributaria la que le indique qué y cómo debe de cumplir frente al fisco.

La determinación de la obligación tributaria, además puede llevarse a cabo así.³⁴

- a) Autodeterminación: En el sistema impositivo de la autodeterminación de las contribuciones se parte de la buena fe de los contribuyentes y que éstos van a cuantificar y liquidar sus adeudos fiscales con apego a la ley.

Para lograr lo anterior, se requieren normas fiscales lo más claras y sencillas posible, pues de otra forma pueden confundir al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, en consecuencia, que por error o equivocada interpretación de la ley fiscal, enterar más de lo que debe pagar o menos del crédito fiscal.

- b) Determinación: La determinación ocurre cuando la ley fiscal exige que la autoridad fiscal liquide el adeudo fiscal, como en materia aduanera o las boletas de aguar en el Distrito Federal, sin olvidar que la determinación impositiva se puede llevar a cabo por los representantes del fisco en ejercicio de las facultades de comprobación.

Lo citado por el autor Iriarte, resulta bastante importante pues el propio sujeto pasivo puede determinar la obligación en base a lo que le consta que adeuda al fisco, debiendo observar el estricto cumplimiento a las leyes que lo obligan, sin embargo en países donde la cultura tributaria se encuentra seriamente afectada, deberá ser el sujeto activo el que la determine y exija el cumplimiento al sujeto pasivo.

En la Legislación guatemalteca, también se indica que para determinar la obligación tributaria, puede atenderse a lo siguiente:

- a) Determinación por el contribuyente responsable: en esta modalidad el contribuyente o los responsables deben de presentar sus declaraciones de acuerdo a las directrices señaladas en la ley. En este caso el legislador confió al contribuyente o responsable de la obligación tributaria, la facultad para determinar la obligación que

³⁴ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 293.



debe de cumplir frente al fisco; sin embargo esta determinación se basa en la buena fe del sujeto pasivo y su interés por contribuir con el Estado.

- b) Determinación de oficio: para el caso en que el contribuyente o responsable de la obligación tributaria no cumpla con las mismas la Administración Tributaria será quien previo requerimiento determinará la obligación y las sanciones por su omisión. El legislador, ante el posible desinterés del sujeto pasivo por determinar su obligación tributaria, faculta al sujeto activo para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones, además de facultarle para imponer sanciones ante la falta de interés de cumplir con las obligaciones tributarias.
- c) Determinación de oficio sobre base cierta: la determinación sobre base cierta se realiza tomando en cuenta los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier otra información pertinente que sea recaba de terceros. La ley previendo que el sujeto pasivo, pueda negar al sujeto activo los medios suficientes para que determine la obligación tributaria, crea la determinación de oficio sobre base cierta, que tiene fin tomar los registros y documentos que la Administración Tributaria pueda tener a su alcance para establecer concretamente lo que el contribuyente o responsable tributario deba cumplir.
- d) Determinación de oficio sobre base presunta: la determinación sobre base presunta, se podrá realizar tomando en cuenta los promedios de períodos anteriores, declarados por el contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponda, así como con la información pertinente que se obtenga de terceros relacionados con su actividad. También podrá utilizarse promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Por último la legislación, tomó en cuenta que para determinar la obligación tributaria podría no contar con los registros o documentos del sujeto pasivo renuente a cumplir con sus obligaciones tributarias, por lo que autorizó a la Administración Tributaria, para que sobre una base presunta pueda



determinar la obligación tributaria, pero esta determinación no puede ser absoluta, al contrario debe de encontrarse plenamente fundada y admite prueba en contrario.

Continuando con la determinación de la obligación tributaria, se puede resumir en que puede llevarse a cabo así:

- a) Autodeterminación: el obligado o responsable toma la decisión de determinar qué y cómo debe cumplir frente al fisco.
- b) Determinación: el autorizado para exigir el cumplimiento de la obligación, decide qué y cómo debe de cumplir el sujeto pasivo. Dentro de la determinación debe de considerarse que puede hacerse de oficio, sobre base cierta o sobre base presunta.

Para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, previamente debe determinarse la misma, tomando en cuenta el tributo de que se trate y el procedimiento establecido en la ley.

1.5 Formas de extinción de la obligación tributaria

Antes de iniciar con las formas de extinción de la obligación tributaria, cabe preguntarse, qué es extinción, y en términos sencillos es la forma de dar por terminada la obligación tributaria. No obstante, lo anteriormente indicado es conveniente tomar en cuenta lo que para el efecto menciona el Diccionario de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas: "Extinción: cese, cesación, termino, conclusión, desaparición de una persona, cosa, situación o relación y, a veces, de sus efectos y consecuencias también."³⁵ La extinción de una obligación, consiste en poner fin a una situación en particular, que se originó entre dos sujetos, pero que por virtud de lo pactado o de acuerdo a lo que se regula en la ley es insubsistente jurídicamente. Las relaciones jurídicas, parten de un inicio y lógicamente tienen que tener un fin, pues no pueden quedarse indefinidamente sin concluirse, por ello los vínculos jurídicos que se crean

³⁵ G. Cabanellas. *Diccionario de derecho usual. Tomo II.* Sexta Edición. Buenos Aires, Argentina: Bibliográfica Omeba. 1968. Pág. 156.



también deben de indicar cómo deben de extinguirse de acuerdo a las circunstancias que los crearon.

En el derecho tributario, como es natural, así como nace la obligación tributaria, puede extinguirse y para el efecto los legisladores al momento de crear el Código Tributario previeron los siguientes medios para extinguirla:

- a) Pago
- b) Compensación
- c) Confusión
- d) Condonación
- e) Prescripción

A continuación se abordará de manera amplia cada uno de los medios de extinción de la obligación tributaria:

1.5.1 Pago

El pago es la forma más común de cumplir cualquier tipo de obligación que tenga como condición entregar sumas de dinero. “El pago es el que exonera a todo deudor de la obligación, por lo que en materia tributaria se dice que el pago del tributo libera al deudor y con ello se extingue la deuda tributaria, ya que con el pago o cumplimiento de la deuda tributaria, queda extinguida la vida del fenómeno tributario.”³⁶ Por otra parte “el pago es un acto jurídico (unilateral o bilateral; contractual o no contractual), para otros constituye un hecho jurídico y para ciertos tratadistas es un acto debido. Consideramos que constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es exclusivamente de la ley, no del acuerdo de voluntades; ...”³⁷ De acuerdo a lo referido, debe de tomarse en cuenta que el pago tiene como fin la liberación del deudor frente al acreedor del tributo, y no esta condicionado al acuerdo

³⁶ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 245.

³⁷ C. M. Giuliani Fonrouge. Ob. Cit. Pág. 572.



de voluntades, basta con que la ley exija que el sujeto pasivo se encuentre obligado a cumplir una deuda tributaria para que esta pueda ser cobrada.

Igualmente “El pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco.”³⁸ Esta definición de pago resulta bastante completa en cuanto a que con el pago se extingue un crédito a favor del fisco, el cual consiste en una suma líquida y exigible. Para el caso propio del derecho guatemalteco, es necesario indicar que el Código Tributario en el Artículo 36, establece el efecto del pago y los medios para garantizarlos. Se dice que el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. Además que es la Administración Tributaria la que puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos; y permite que la garantía de pago se haga por los medios siguientes:

- a) Depósito en efectivo
- b) Fianza o seguro de caución
- c) Cualquier otro medio establecido en las leyes

La ley claramente indica que los medios de garantía de pago a favor del fisco, deben de constituirse a favor de este; y en el caso de garantía mediante fianza, para efectos tributarios, la Administración Tributaria en cualquier momento que tenga conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada, puede iniciar el cobro y ejecución de la misma, siempre que lo haga dentro del plazo de prescripción, el plazo debe contarse a partir de finalizado el período de cobertura de dicho medio de garantía. La fianza que garantice obligaciones tributarias se rige por las disposiciones establecidas en tratados o convenios internacionales, el Código Tributario, las leyes tributarias y supletoriamente en lo dispuesto en el Código de Comercio de Guatemala.

Si derivado del medio de garantía consistente en fianza surgen controversias deben ser solucionadas en la vía sumaria, con excepción de la ejecución de la fianza, la cual se realiza por el procedimiento Económico Coactivo que regula el Código Tributario. El

³⁸ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág.294.



referido código, también regula lo relativo a los pagos realizados por terceros, estableciendo que el pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará sólo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. En estos casos sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles. En el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó.

El pago por excelencia extingue la obligación tributaria, y la legislación establece cómo se puede garantizar el mismo, así como la posibilidad que un tercero de cumplimiento a las obligaciones emanadas. Cuando el contribuyente o responsable tributario no se encuentra conforme con la determinación de la obligación tributaria realizada por la Administración Tributaria, puede dar cumplimiento a la misma mediante el pago bajo protesta, o para el caso en que haya negativa a recibir el pago o subordinación al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, sin fundamento, puede consignarse judicialmente el pago.

Respecto al pago bajo protesta, Raúl Rodríguez Lobato, citado por Hugo Carrasco Iriarte, expone: "es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito."³⁹

Por otra parte, en los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año. En estos casos la determinación definitiva del tributo se efectúa al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de

³⁹ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 212.



determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos demás o de menos en relación al tributo definitivamente establecido.

El Código Tributario también regula que la Superintendencia de Administración Tributaria para los casos en que el contribuyente no pueda cumplir con el pago de sus obligaciones podrá concederle facilidades de pago en el impuesto hasta por dieciocho meses, cumpliendo con lo establecido en la ley. Hay que tomar en cuenta que para el caso en que exista riesgo en el pago deberá de garantizarse el pago del tributo, multas, costas, cuando procedan y demás recargos que se hayan generado y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación.

Además es de considerar que las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantiles o Civiles, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así este autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique. No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la Administración Tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La Administración Tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.

El pago como medio de extinción de la obligación tributaria, constituye el medio normal de extinguir las obligaciones tributarias frente al fisco, y se encuentra al alcance de todo contribuyente, pues no se necesita más que la voluntad de pagar.

La legislación para garantizar que la Administración Tributaria pueda lograr el pago de los adeudos tributarios, prevé lo siguiente:

- a) Que el pago lo pueda hacer el contribuyente o responsable de la obligación tributaria, tal y como lo regula la ley.



- b) Que el pago lo realice un tercero en nombre del contribuyente o responsable de la obligación tributaria.
- c) Que si el contribuyente o responsable no esta de acuerdo con la determinación tributaria, pero quiera efectuar el pago de la obligación formulada lo pueda hacer bajo protesta.
- d) Que si la Administración Tributaria, por alguna causa se niega a recibir el pago del tributo, pueda consignarlo para liberarse de la obligación tributaria.
- e) Que la Administración Tributaria le brinde facilidades de pago al contribuyente o responsable.
- f) Que se pueda hacer retención del tributo, para que un tercero se encargue de enterarlo a la Administración Tributaria.

1.5.2 Compensación

La compensación es otro medio para extinguir la obligación tributaria, sin embargo no todos los contribuyentes o responsables pueden hacer uso de ese medio, únicamente podrá aquel que cumpla con los presupuestos de la ley. "...esta forma de extinción de la obligación tributaria puede considerarse un "préstamo" propio del Derecho Civil. Se requiere que mutuamente los sujetos de la relación jurídica tributaria tengan en la relación jurídica un nexo compensable en esa pista de doble vía (acreedor-deudor o viceversa). El requisito esencial, entonces, para que prospere esta figura es ser al mismo tiempo, recíprocamente, deudor y acreedor. No importa porqué tributo sea, por ejemplo, el contribuyente acreedor y el Estado o sus entidades autónomas o descentralizadas deudor."⁴⁰ Uno de los elementos importantes de la compensación, de acuerdo a lo que antecede es que el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, sean a la vez acreedor y deudor uno del otro, pues de esa manera ambos liberan sus obligaciones sin tener que entregarse el pago mutuamente.

⁴⁰ M. A. Alveño Ovando. Ob. Cit. Pág. 117.



La “Compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son a su vez el mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra. Es pues un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de las obligaciones, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta. Quien debe una suma mayor que la que su propio acreedor le debe, después de la compensación, sigue siendo deudor de esta en el exceso. Para que la compensación se pueda efectuar, debe tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero.”⁴¹ Lo indicado en el párrafo anterior precisa que para que tenga lugar la compensación debe tomarse en cuenta que la pretensión es anular dos obligaciones de la misma naturaleza, cuyos titulares son ambos acreedores y deudores recíprocos, y tendrá como resultado la anulación de obligaciones, evitando de esa manera la ejecución de las mismas.

Según Castán Tobeñas, citado por José Alejandro Alvarado Sandoval y Ottoniel López Cruz, la compensación es el modo de extinguir en la cantidad recurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras, la una de la otra.⁴² El autor italiano Tesoro, citado por Héctor Belisario Villegas, dice que la compensación no puede operarse en Derecho Tributario por las siguientes razones:⁴³ 1) porque el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos; 2) porque el crédito del Estado y los créditos de los particulares son de distinta naturaleza; 3) porque los créditos contra el Estado no son ejecutables.

Respecto a lo indicado por el autor citado, se estima que si bien es cierto que el fisco necesita recaudar rápidamente los tributos, también lo es que el fisco puede liberarse de sus obligaciones compensando obligaciones que el particular se vería obligado a exigirle; así también se difiere rotundamente en cuanto a que los créditos del Estado no son ejecutables, pues en el caso del derecho tributario guatemalteco son y deben de ser ejecutables, caso contrario resultaría en un abuso del poder tributario al despojar de sus bienes (deudas) a los contribuyentes.

⁴¹ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Op. Cit. Pág. 255.

⁴² Ibid. Pág. 256.

⁴³ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág.295.



El Código Tributario en el Artículo 43, regula que se compensarán de oficio a favor del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación este a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el artículo 99 del Código Tributario sobre cuenta corriente tributaria.

En la compensación el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas. Las figuras de deudor y acreedor en la compensación, se reúnen tanto en el sujeto pasivo como en el activo, y de esa manera pueden compensarse los adeudos. La compensación, es otro modo de extinguir la obligación tributaria, no obstante siempre deberán de considerarse los presupuestos para que pueda darse, pues no todo contribuyente puede hacerlo, únicamente aquel que cumple con el contenido de la norma jurídica que lo permite.

1.5.3 Confusión

Otro medio de extinguir la obligación tributaria, es la confusión, y este tiene cabida cuando el sujeto reúne al mismo tiempo la calidad de deudor y acreedor de una obligación.

Sobre este medio de extinción de la obligación tributaria, se dice que ocurre “Cuando se reúne en una sola persona la calidad de deudor y de acreedor, la deuda se extingue por



confusión.”⁴⁴ Por otra parte “Esta forma de extinguir la obligación tributaria que los DERECHOS DEL ACREEDOR Y DEUDOR SE CONFUNDEN EN UNA SOLA PERSONA, LA QUE SE CONVIERTE A LA VEZ EN DEUDORA Y ACREEDORA, YA SEA POR SUCESIÓN, YA POR OTRA CAUSA.”⁴⁵

Tal y como esta expuesto, para que exista confusión una sola persona debe de tener a la vez la calidad de deudor y acreedor, pues teniendo al mismo tiempo las dos calidades resultaría fuera de toda lógica que se le cobre el tributo y a la vez se tenga que efectuar algún pago a la misma persona. “Se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor ...”⁴⁶ Respecto a esta acotación, es aceptable por cuanto el Estado en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria, no puede a la vez ser deudor de si mismo.

El Artículo 45 del Código Tributario, regula que la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación. Esta forma de extinción de la obligación tributaria, es aceptable puesto que no se puede ser deudor y acreedor de sí mismo a la vez, razón por la cual la legislación guatemalteca la contempla como una forma de extinguir la obligación tributaria. En este aspecto es importante tomar en cuenta que en materia tributaria únicamente el sujeto activo puede dar origen a esta forma de extinción de la obligación tributaria.

1.5.4 Condonación

La legislación contempla que el perdón de la obligación tributaria, puede extinguir la misma, sin embargo el perdón únicamente puede ser otorgarlo por el ente que creo el tributo.

⁴⁴ C. Asuaje Sequera. Ob. Cit. Pág. 132.

⁴⁵ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 257.

⁴⁶ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág. 296.



La condonación “Es el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley. La Condonación o Remisión, es una figura que se ha creado dentro del Derecho Tributario, con el fin de que la administración pública, se encuentre en la posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La Condonación procede solo en los casos especiales.”⁴⁷ Así también “La condonación es el perdón de la deuda tributaria por parte del acreedor y que, en esta materia es la autoridad fiscal.”⁴⁸ Por otro lado “Desde el punto de vista tributario, la condonación o remisión es el perdón de una deuda y sólo puede ser por ley de alcance general.”⁴⁹

De acuerdo a la doctrina, para que el perdón de la deuda tributaria tenga lugar la Administración Tributaria debe encontrarse en las posibilidades de declarar extintos los créditos fiscales, además que únicamente puede autorizarse por ley de alcance general, emitida por el ente que creo el tributo. El Código Tributario establece en el Artículo 46, que la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario.

La legislación de Guatemala claramente establece que el Congreso de la República de Guatemala es el único facultado para perdonar la deuda tributaria, por medio de la emisión de leyes, dado que quien la crea puede perdonarla; caso distinto sucede con las multas y recargos en que el presidente de la República de Guatemala puede condonarlas en la forma que las estime más convenientes para la recaudación.

Este medio de extinción de la obligación tributaria, no es tan común, pues al perdonar la deuda tributaria se afecta la recaudación, sin embargo la ley la contempla como una

⁴⁷ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 256.

⁴⁸ C. Carrasco Iriarte. Ob. Cit. Pág. 259.

⁴⁹ C. Asuaje Sequera. Ob. Cit. Pág. 133.



posibilidad, que puede darse únicamente cuando el acreedor del tributo, se encuentre en posibilidades de hacerlo, y no se afecte la economía del país.

1.5.5 Prescripción

La prescripción como medio de extinción de la obligación tributaria, favorece al contribuyente o responsable, en virtud que el sujeto activo de la obligación no exigió durante el plazo de ley el cumplimiento del pago de los adeudos u obligaciones formales.

La prescripción “Consiste en el modo de extinción de la obligación tributaria en EL TRANCURSO DE UN DETERMINADO TIEMPO SIN QUE EL SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA, O EL ACREEDOR EN TÉRMINOS GENERALES, HAGA USO DEL DERECHO DE EXIGIR EL PAGO CORRESPONDIENTE; o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la Administración Fiscal hubiere exigido el pago. La institución de la prescripción **extintiva** o **liberatoria** es plenamente aplicable a la relación jurídica tributaria, ya que como Gindica Giannini, el crédito impositivo se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado período de tiempo. Los Sujetos de la prescripción son el Estado u otro ente público, y el sujeto pasivo (contribuyente, responsable o sustituto).⁵⁰ El aporte del autor citado permite tener claro que en el transcurso del tiempo dejado por el sujeto activo de la obligación tributaria sin exigir el cumplimiento de la obligación, favorece al sujeto pasivo deudor.

“Se acepta actualmente que las obligaciones tributarias pueden extinguirse por prescripción, configurándose este medio cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado (su acreedor) por cierto período de tiempo.”⁵¹ Lo indicado tiene su razón de ser por cuanto una obligación no puede ser exigible

⁵⁰ J. A. Alvarado Sandoval, y O. López Cruz. Ob. Cit. Pág. 259.

⁵¹ H. B. Villegas. Ob. Cit. Pág. 298.



indefinidamente, pues justamente el sujeto activo de la obligación puede exigir que se cumpla dentro de un plazo prudencial.

Para los efectos de que pueda computarse el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias, el Código Tributario, establece el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias; liquidar intereses y multas, además de exigir su cumplimiento y el pago a los contribuyentes o los responsables, dentro del plazo de cuatro (4) años. En el plazo relacionado, los contribuyentes o responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.

El derecho a solicitar la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado en efectivo o para acreditar a otros impuestos, también prescribe en cuatro años, plazo que se inicia a contar desde la fecha en que el contribuyente, conforme a la ley tributaria específica, puede solicitar por primera vez la devolución de dicho crédito fiscal.

Por otra parte, se regula que cuando el contribuyente o responsable de la obligación tributaria no se haya registrado en la Administración Tributaria, el plazo de la prescripción se amplía a ocho años. Los plazos para computar la prescripción y la prescripción especial, en el derecho tributario guatemalteco, se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo o desde el momento en que la obligación era exigible.

Conforme a la legislación guatemalteca, la prescripción se interrumpe por:

- a) La determinación de la obligación tributaria, ya sea que esta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen

los artículos 103 y 107 de del Código Tributario. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, no interrumpe la prescripción.

- b) La notificación de la resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
- c) La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria.
- d) El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma.
- e) La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
- f) La notificación a cualquiera de las partes de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria; así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero.
- g) El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- h) Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
- i) La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a la ley específica.

El efecto de la interrupción de la obligación tributaria, es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción. La prescripción puede renunciarse, y se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso.



El Código Tributario regula que la prescripción de la obligación principal extingue las obligaciones accesorias. La Ley tributaria, estipula que la prescripción podrá interponerse como acción o como excepción ante la Administración Tributaria y deberá ser resuelta en la forma y plazos que establece el Código Tributario.

La resolución respecto a la prescripción de la obligación tributaria, debe ser aprobada por la autoridad correspondiente de la Superintendencia de la Administración Tributaria o quien desarrolle sus funciones conforme a la ley. La prescripción de la obligación tributaria tiene cabida cuando la Administración Tributaria, deja transcurrir el tiempo sin exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, ya sea esta formal o de pago del adeudo tributario, situación que beneficia al sujeto pasivo siempre y cuando lo haga valer conforme lo regula la ley.

Los medios de extinción de la obligación tributaria, le permiten al contribuyente o responsable de la misma, solventar su situación frente a la Administración Tributaria, sin embargo, cada uno debe de ser observado y hecho valer de acuerdo a las regulaciones legales que aplican a cada caso concreto.



CAPÍTULO II

EL PROCESO SUCESORIO

2.1. Concepto de proceso sucesorio

Para definir proceso sucesorio, es conveniente entender qué es un proceso, y proceso en palabras sencillas debe de ser entendido como una serie de pasos o etapas utilizadas para alcanzar un fin determinado.

En la doctrina proceso se define como “el conjunto de actos dirigidos a un fin: solucionar la controversia surgida entre los individuos en el ámbito social; por medio de él son satisfechas las pretensiones reclamadas empleando al Derecho y a la norma jurídica para implantar la paz y la seguridad o hacer que la misma recupere su forma en la comunidad.”⁵² De lo que antecede, debe tomarse en cuenta que todo proceso tiene como fin solucionar una controversia surgida entre particulares, y para la cual el derecho a través de las normas jurídicas brinda soluciones, con el objeto de mantener la convivencia social.

Guasp citado por Aguirre Godoy, define proceso así: “el proceso es una serie o sucesión de actos que tienden a la actuación de una pretensión fundada mediante la intervención de los órganos del Estado instituidos especialmente para ello.”⁵³ En la definición transcrita encontramos que el proceso se desarrolla por medio de una serie de actos que persiguen una pretensión y que para obtener la misma debe ser el Estado a través de sus órganos el que medie como tercero para encontrar una solución a la problemática sometida a conocimiento. En Guatemala, el proceso justamente persigue que a través de los procedimientos preestablecidos, se declare a quién le asiste el derecho que se encuentre en litis.

⁵² C. Ruiz Castillo de Juárez. *Teoría General del Proceso*. Décima primera edición. Guatemala: Editorial Vásquez Industria Litográfica. 2005. Pág. 10.

⁵³ M. Aguirre Godoy. *Derecho Procesal Civil Guatemalteco*. Volumen I. Reimpresión de la edición de 1973. Guatemala: Talleres de Centro Editorial Vile. 2001. Pág. 244.



También es importante entender, qué es el derecho procesal y para el efecto la disciplina que tradicionalmente se conoce bajo la denominación de derecho procesal, estudia por un lado el conjunto de actividades que tiene lugar cuando se somete a la decisión de un órgano judicial o arbitral la solución de cierta categoría de conflictos jurídicos suscitados entre dos o más personas (partes), o cuando se requiere la intervención de un órgano judicial para que constituya, integre o acuerde eficacia a determinada relación o situación jurídica. Es éste, sin duda, el sector más importante del derecho procesal, y dentro del cual, como se verá oportunamente, corresponde ubicar la idea de proceso en sentido estricto.”⁵⁴ El Derecho Procesal se estima que puede decirse de forma sencilla que, es el conjunto de actos que tienen como fin resolver un conflicto surgido entre dos o más personas y que se somete a conocimiento de un órgano jurisdiccional, para que se declare a quién asiste el derecho, y se obtenga una declaración que deberá ser cumplida por las partes.

Por otro lado *suceder*, debe de definirse en este estudio, así “El concepto de **suceder** señala que una persona sustituye a otra en una relación jurídica; el sucesor es como si fuere el sucedido, pero sin ser aquél. Sin embargo, la sucesión puede darse entre personas que estén vivas, de ahí que la sucesión *mortis causa*, se caracteriza porque la sucesión ocurre precisamente debido al fallecimiento de una persona. Desde este último punto de vista, la sucesión se equipara con el concepto de herencia. Por su parte, **herencia** significa el conjunto de bienes –derechos y obligaciones– que se reciben de una persona por su muerte...en sentido objetivo se refiere a la masa o conjunto de bienes; en sentido jurídico es la transmisión de bienes por causa de muerte.”⁵⁵

Suceder como ya quedó expuesto, consiste en sustituir a una persona en las diferentes relaciones jurídicas que a esta pudieron interesar. Asimismo, la sucesión que interesa en este estudio es precisamente la que ocurre producto de la muerte de una persona, dado que la sustitución es de carácter definitivo pues el causante no podrá ejercer más sus derechos, obligaciones y acciones.

⁵⁴ L. E. Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Décimo Séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Obeledo Perrot. 2003. Pág. 11.

⁵⁵ R. Alvarado Sandoval, y J. A. Gracias González. *Procedimientos Notariales dentro de la Jurisdicción Voluntaria Guatemalteca*. Cuarta edición. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix. 2008. Pág. 143.



Además, “La incorporación de un derecho al patrimonio de una persona implica su adquisición. Esta adquisición puede obedecer a dos causas distintas: o bien el derecho nace en cabeza del adquirente o, por el contrario, la incorporación deriva de un titular anterior en cuya cabeza el derecho preexistía.”⁵⁶ A través de la sucesión se pueden incorporar bienes, derechos, obligaciones y acciones al patrimonio de otra persona, en virtud que el fallecido no podrá representarse más así mismo.

En cuanto al proceso sucesorio, propiamente dicho, Alsina, citado por Aguirre Godoy entre líneas, indica que no se trata propiamente de un juicio, ya que los juicios suponen la existencia de una controversia, sin embargo, no existe tal controversia cuando los herederos disponen la forma de partición. Asimismo, indica que los procesos como tales presuponen obtener un pronunciamiento en el sentido de las actuaciones; y manifiesta que el proceso sucesorio es voluntario, pero susceptible de convertirse en contradictorio.

“Denomínase proceso sucesorio a aquel que tiene por objeto determinar quiénes son los sucesores de una persona muerta (o declarada presuntivamente muerta), precisar el número y valor de los bienes del causante, pagar las deudas de éste y distribuir el saldo entre aquellas personas a quienes la ley, o la voluntad del testador, expresada en un testamento válido, confieren la calidad de sucesores.”⁵⁷ El autor Palacio al definir el proceso sucesorio, menciona elementos muy importantes, tales como la determinación de los sucesores a través del proceso, una persona muerta, bienes dejados por la persona cuyo fallecimiento ha ocurrido, pago de deudas y distribución del haber hereditario; que en su conjunto son el objeto del proceso sucesorio.

En otras palabras, “El proceso sucesorio constituye, fundamentalmente, el medio realizador del derecho hereditario. ...proceso judicial cuyo fin es el de asegurar que la transmisión (o adquisición) hereditaria se opera a la persona o personas cuya vocación resulta de la ley o del testamento válido del causante o testador.”⁵⁸ El aporte que puede

⁵⁶ J. O. Maffia. *Manual de Derecho Sucesorio*. Tomo I. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1999. Pág. 1.

⁵⁷ L. E. Palacio. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Décimo séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Obeledo Perrot. 2003. Pág. 867.

⁵⁸ E. A. Zanonni. *Manual de Derecho de las Sucesiones*. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. 1999. Pág. 51.



tomarse de esta definición es que el proceso sucesorio es el medio que permite realice el derecho hereditario, pues de no existir este, sería imposible transmitir bienes, derechos, obligaciones y acciones a otra persona de forma legal.

Se considera que “El Proceso sucesorio es un proceso especial, cuyos fines exclusivos son la determinación objetiva y subjetiva de los bienes dejados por el causante y de las personas que revisten el carácter de sucesorios “a fin de conocer la cantidad y valor de sus, bienes, pagar las deudas y luego repartir el saldo”⁵⁹ La especialidad indicada radica en que no se trata de un proceso judicial como cualquier otro en el cual hay dos partes tratando de decidir a quién corresponde el derecho, sino más bien se trata de un proceso especial en el cual acuden todos los interesados en el haber hereditario y hacen valer sus derechos de herederos, legatarios, acreedores u otros que puedan acreditar.

El “proceso sucesorio: es transmitir el patrimonio herencia de una persona fallecida a sus sucesorios o asignatario según ordene la ley o el testamento.”⁶⁰ Alsina citado por Mario Aguirre Godoy, en cuanto al concepto del juicio sucesorio considera que “es el procedimiento por el cual se determina la calidad de heredero; se establecen los bienes que forman el activo de la herencia, se comprueban las deudas que constituyen el pasivo, y, luego de procederse a su pago, se reparte el saldo entre los herederos de acuerdo con el testamento, o a falta de éste, de acuerdo con las disposiciones del Código Civil”. Claro ha quedado que el proceso sucesorio tiene como objeto principal la transmisión de la herencia de una persona fallecida a sus herederos o legatarios, según se haya dispuesto en testamento o a falta de este conforme lo que la ley regule para el efecto.

Partiendo de las definiciones relacionadas, el proceso sucesorio consiste en una serie de pasos o etapas que tienen como finalidad transmitir los bienes, derechos, obligaciones y acciones de una persona fallecida hacia las personas legítimamente

⁵⁹ C. E. Fenocheitto. *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, comentado, anotado y concordado legislación complementaria*. Séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. 2003. Pág. s/p. Referencia Artículo 724.

⁶⁰ M. A. Echeverría Esquivel, y M. A. Echeverría Acuña. *Compendio de Derecho Sucesoral*. Colombia: Editorial Universidad Libre, Sede Cartagena. 2011. Pág. 374.



reconocidas en testamento o conforme orden legal. El proceso sucesorio para que pueda surgir requiere que se haya producido la muerte de una persona, que en vida adquirió bienes, derechos, y obligaciones, que pueden ser objeto de transmisión hacia las personas que por virtud de un vínculo familiar o en su caso por lo dispuesto en testamento están llamados a sucederle.

2.2. Características del proceso sucesorio

El tratadista Mario Aguirre Godoy, distingue las siguientes características del proceso sucesorio:⁶¹

- d) Universalidad
- e) Estado de indivisión
- f) Fuero de atracción
- g) La posición de las partes
- h) Etapas definidas

Por su parte Lino Enrique Palacios, menciona las siguientes características del proceso sucesorio:⁶²

- a) Voluntario
- b) Universal

Las características del proceso sucesorio anteriormente nominadas, se consideran atinadas y aplicables en su totalidad para el proceso sucesorio guatemalteco, por lo que a continuación, se explica cada una de ellas:

- a) Universalidad: los autores ya mencionados coinciden en que el proceso sucesorio es universal, con lo que se esta de acuerdo, puesto que el proceso sucesorio afecta la totalidad del patrimonio de una persona; el juez que conoce del proceso tiene

⁶¹ M. Aguirre Godoy. Ob. Cit. Págs. 234, 235, 240, 241.

⁶² L. E. Palacios. Ob. Cit. Pág. 870.



competencia también para conocer de cualquier conflicto que pudiera surgir dentro del proceso sucesorio se liquida por completo el patrimonio de una persona.

- b) Voluntario: se dice que el proceso sucesorio es voluntario, pues depende de la voluntad de las personas interesadas en el haber hereditario, su iniciación y terminación, pues dentro del mismo se participa activamente. También es de tomar en cuenta que la voluntariedad, puede darse por terminada en el momento en que hayan conflictos que discutirse, por lo tanto es susceptible de convertirse en contencioso.
- c) Estado de indivisión: la herencia en el proceso sucesorio es considerada como una sola, claro esta con fines de ser distribuida entre los herederos o legatarios conforme se haya dispuesto en testamento o bien conforme lo ordene la ley.

En el proceso sucesorio se trata de poner fin al estado de indivisión, pues los interesados pueden ponerse de acuerdo de cómo distribuir el haber hereditario, y únicamente en caso de discordia podría un órgano jurisdiccional tomar la decisión.

Por otra parte, el Código Civil guatemalteco, claramente establece que ningún coheredero puede ser obligado a permanecer pro indiviso en los bienes hereditarios, aún haya sido el testador el que lo haya dejado expresamente establecido.

- d) Fuero de atracción: en los procesos sucesorios existe el fuero de atracción en concordancia también con la característica de universalidad, pues dentro del proceso sucesorio se discute cualquier tipo de conflictos que puedan surgir en relación al causante.

En este aspecto es importante tomar en cuenta lo que menciona el tratadista Mario Aguirre Godoy, pues la acotación que hace resulta de suma importancia, dado que en el derecho guatemalteco no se distinguen la naturaleza de los conflictos que puedan surgir, sin embargo, él al referirse al fuero de atracción indica que en las legislaciones como la española, argentina, y mexicana si se establece qué juicios son acumulables.



Alsina, citado por Aguirre Godoy, da los siguientes ejemplos de situaciones que deben ser vinculadas al proceso sucesorio: determinación de la calidad de bien propio ganancial; rectificación de las actas del Registro Civil; la acción de nulidad de la declaratoria de herederos; juicios que promuevan los herederos entre sí; juicios promovidos por extraños contra los herederos. Los ejemplos relacionados resultan bastante interesantes, pues el resultado de los mismos impactará en el proceso sucesorio.

El fuero de atracción se encuentra plenamente establecido en el Código Procesal Civil, y a este respecto se indica que el Juez competente en los procesos sucesorios lo es para todas las cuestiones que puedan surgir con ocasión de la muerte, así como para entender en todas las reclamaciones que se pudieran promover respecto del patrimonio relicto. Así también en el referido código se establece que los juicios pendientes al abrirse la sucesión, se suspenderán los términos por el tiempo necesario para que los autos pasen al juez competente y la sucesión se halle legalmente representada.

Adicionalmente, el mismo código, menciona que el fuero de atracción, es sin perjuicio de los trámites del proceso sucesorio, los juicios pendientes o los que se promuevan por o contra la mortal, se tramitarán en legajo separado. En este aspecto cabe resaltar que en la práctica los tribunales, al momento en que se acumula un juicio al proceso sucesorio y dentro de este surge alguna litis que deba de discutirse en una segunda instancia, suspende incluso el proceso sucesorio, pues envía los antecedentes incluyendo este último, pese a que la ley es clara en que la pieza es separada y no se debe de afectar el proceso sucesorio. En cuanto al fuero de atracción dentro del proceso sucesorio, resulta importante que cualquier litis pueda ser discutida ante el mismo juez, pues cualquier pronunciamiento que se produzca afectará directamente a la mortal.

- e) La posición de las partes: dentro de los procesos sucesorios, la posición de las partes no se evidencia desde el inicio, dada la voluntariedad que lo caracteriza al momento en que se radica el proceso, pues no existen tales figuras de demandado



y demandante; lo anterior no quiere decir que si surge una controversia los interesados no puedan adoptar algún tipo de posición.

En este aspecto, también es importante mencionar que el Código Procesal Civil y Mercantil da un tratamiento de partes a los que participan dentro de un proceso, sin hacer distinción del proceso sucesorio, además, también se refiere a que la Procuraduría General de la Nación será parte en todo proceso; de allí que resulta que se nomine partes a los que intervienen en un proceso sucesorio. En todo proceso las partes adoptan una actitud, y en el proceso sucesorio no es la excepción, pues los intervinientes adoptan una actitud dependiendo de las circunstancias que afecten el haber hereditario o a ellos mismos.

- f) Etapas definidas: los procesos sucesorios se caracterizan por tener definido su propio procedimiento para que los interesados puedan suceder al causante en sus bienes, derechos, acciones y obligaciones. Los pasos a seguir en el proceso sucesorio son determinados y lógicos, para obtener el resultado final de la partición del haber hereditario. En Guatemala, el proceso sucesorio tiene una fase notarial o judicial en la cual se acreditan los derechos que puedan asistir y se declaran y reconocen legalmente a los herederos o legatarios; una fase administrativa que consiste en la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones y su respectiva aprobación, y posterior pago; y la fase registral que es el acto propio por el cual se sucede en definitiva en los bienes del causante.

Los procesos sucesorios no pueden tramitarse de forma antojadiza, justamente porque para ello la legislación preestablece procedimientos que deben de llevarse a cabo de forma ordenada y lógica, que tiene como fin un resultado, que en este caso es obtener una declaración de herederos o reconocimiento de la validez de un testamento, para suceder legalmente al causante.

Las características que se relacionan, interesan al proceso sucesorio, pues explican la razón de ser del mismo, el tratamiento que se da a los distintos eventos que acaecen durante el trámite del proceso y los resultados que pueden obtenerse al finalizar.



2.3 Clases de procesos sucesorios

La sucesión desde el punto de vista del causante puede ser:

- a) Testamentaria (el causante deja testamento)
- b) Legítima o intestada (el causante no deja testamento)
- c) Mixta (parte testada y parte intestada)

Así también atendiendo al procedimiento legal puede ser:

- a) Judicial (trámite ante Juez)
- b) Extrajudicial (trámite ante Notario)

A continuación los autores Ricardo Alvarado Sandoval y José Antonio Gracias González explican cada una de ellas.⁶³

- a) Sucesión testamentaria: La sucesión testamentaria es la que se rige por la manifestación expresa del autor de la herencia, quien para el efecto ha otorgado oportunamente un testamento legalmente válido. En dicho testamento ha dispuesto cuál es su última voluntad, y la forma como serán asignados sus bienes, cumplidas sus obligaciones y en quién o quiénes recae el derecho a sucederle. La regulación legal que aplica en este caso, es la contenida en el Art. 460 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107.
- b) Sucesión legítima (o intestada): En este caso, el causante de la herencia no ha tenido la oportunidad, por uno u otro motivo, de manifestar su última voluntad, en la cual disponga sobre sus derechos y obligaciones. En tal virtud, el orden legal ha creado el mecanismo a través del cual se define lo que se considera presuntamente cuál sería la voluntad del autor de la herencia. En este punto opera, de manera fundamental, la legislación sustantiva civil que se refiere al Derecho de Familia, el cual contiene los derechos y deberes fundamentales, así como los criterios, que servirán de base para sustituir la voluntad no expresada materialmente por el causante. En cuanto a la parte adjetiva legal, el Art. 460 del Código Procesal Civil y Mercantil establece cómo debe iniciarse el trámite.

⁶³ R. Alvarado Sandoval, y J. A. Gracias González. Ob. Cit. Págs. 146 a la 148.



- c) Sucesión mixta: Esta es una combinación de las dos anteriores es decir opera cuando sólo una parte de la masa hereditaria ha sido objeto de disposición testamentaria por parte del de cujus, pero, debido a que no dispuso sobre alguna porción de la masa hereditaria u obligaciones, se aplica el procedimiento de la sucesión legítima para determinar qué hacer con respecto a esa parte no testada. Este supuesto es el previsto en el Art. 1068 del Código Civil, Dto. Ley 106.
- d) Proceso sucesorio judicial: Este constituye el trámite normal de una sucesión, el modelo o patrón original, según el cual, independientemente de si deba tomarse en cuenta la voluntad del causante expresada en testamento, o aplicar la forma legítima o mixta de sustituirla, el procedimiento es conocido por una autoridad jurisdiccional, o sea, un juez. Se encuentra regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107, del Art. 450 al 487.
- e) Proceso sucesorio extrajudicial o notarial: Este es el procedimiento que corresponde a la jurisdicción voluntaria notarial, según el cual los sucesores o interesados en definir la situación patrimonial del de cujus acuden, con base en la autorización legal que así lo permite en determinados supuestos legales, a iniciar el trámite ante los oficios de un Notario. Estos procesos deben ser entendidos como extraordinarios, ya que no siempre pueden impulsarse, particularmente debido a que si no existe pleno acuerdo entre los promovientes o interesados deberá remitirse el expediente, con sus actuaciones, a la autoridad jurisdiccional competente. Se encuentra regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107, del Art. 488 al 502.

Las clases de procesos sucesorios relacionados y expuestos por los autores Ricardo Alvarado Sandoval y José Antonio Gracias González pueden combinarse de la siguiente manera:

- a) Proceso sucesorio testamentario, con los procesos judiciales o extrajudiciales.
- b) Proceso sucesorio intestado, con los procesos judiciales o extrajudiciales.
- c) Proceso sucesorio mixto, con los procesos judiciales o extrajudiciales.

La combinación obedece a que las partes eligen el procedimiento a seguir en los procesos sucesorios, es decir, un procedimiento judicial ante un juez, o un proceso



extrajudicial ante los oficios de un notario, distinto sucede a el tipo de que se trate pues ello dependerá del estado en que hayan sido dejados los bienes del causante, de allí la razón de ser testamentario, intestado o mixto.

La elección del proceso sucesorio judicial o extrajudicial obedece a la voluntad de los interesados en la masa hereditaria; y la elección del proceso sucesorio testamentario, intestado o mixto, obedece al estado en que los bienes fueron dejados por el causante. Las clases de proceso sucesorio, se encuentran plenamente regulados en el Código Procesal Civil y Mercantil, y en el momento de radicarse el proceso sucesorio los interesados en el haber hereditario, deberán atender las regulaciones que sean aplicables a uno u otro, pues cada uno de ellos tiene sus propias características que lo distingue de los demás.

2.4 Sujetos que pueden radicar el proceso sucesorio

Conforme lo regulado en el Artículo 455 del Código Procesal Civil y Mercantil los sujetos que pueden radicar el proceso sucesorio son:

- a) Los que tengan interés en la herencia
- b) Cónyuge supérstite
- c) Herederos
- d) Procuraduría General de la Nación
- e) Los legatarios
- f) Los acreedores
- g) El albacea

Los sujetos relacionados pueden radicar el proceso sucesorio con el objeto de hacer valer los intereses que a cada uno competen. A continuación se explica cada uno de los sujetos que pueden radicar el proceso sucesorio:



- a) Quienes tengan interés en la herencia, incluye a cualquier persona que tenga y pueda acreditar que le asiste algún interés, con respecto a los bienes, derechos y obligaciones que haya dejado el causante.
- b) El cónyuge supérstite es la persona que se encuentra unida al causante por virtud del vínculo matrimonial, y que le correspondan bienes, derechos u obligaciones sobre la herencia del de cujus.
- c) Los herederos son todas las personas que conforme a la ley están llamados a suceder al causante y para el efecto deben estar a lo dispuesto en las regulaciones del Código Civil. Los herederos “son los primeros a quienes se concede la acción. Si se tratare de herederos instituidos bajo condición suspensiva no podrán pedir la división hasta que la condición se cumpla, pero pueden pedirla los otros coherederos, asegurando el derecho del heredero condicional.”⁶⁴ La denominación de herederos es la más utilizada para establecer a quién le corresponde la herencia del causante, sin embargo para establecer quienes ostentan esa calidad debe atenderse al orden de ley cuando no haya testamento, y para el caso en que si lo haya a la voluntad expresa del testador.
- d) El legatario, conforme el Artículo 1003 del Código Civil es la persona a quien se da algo por testamento, aún sin instituirlo heredero. Para entender a esta figura, se hace preciso indicar qué es el legado y este “es la disposición testamentaria por la cual se llama al beneficiario de uno o más objetos singulares que existen en la herencia, o que el heredero debe adquirir.”⁶⁵ Como ha quedado expuesto los legatarios reciben uno o más objetos que el testador dejó expresamente establecido que les corresponden.
- e) Los acreedores son las personas que en vida beneficiaron al causante con la prestación de algún bien o servicio, cuya obligación no fue satisfecha antes de ocurrir el fallecimiento, por lo que le asiste el derecho de reclamar mediante el proceso sucesorio el cumplimiento de la misma. El acreedor debe acreditar el derecho que le asiste dentro del proceso sucesorio, aún si tiene una garantía

⁶⁴ J. O. Maffía. Ob. Cit. Pág. 372.

⁶⁵ Ibid. Pág. 291.



prendería o hipotecaria sobre bienes del causante, ello atendiendo a la atracción que caracteriza al proceso sucesorio.

- f) El albacea o ejecutor testamentario, el Código Civil en su Artículo 1041 lo define como la persona a quien el testador encarga el cumplimiento de su voluntad; los albaceas tendrán todas las facultades que expresamente les haya conferido el testador, y no sean contrarias a las leyes.

Los sujetos que la ley faculta para radicar el proceso sucesorio, para promover el mismo deben de acreditar su calidad o el derecho que les asiste, por lo que el notario o juez deberán de comprobar tal situación por medio de los atestados del Registro Civil o en su caso por medio de los documentos que acrediten la calidad que quieran ejercitar o bien los documentos que acrediten el derecho que les pudiera asistir en referencia al causante.

2.5 Representantes de la mortal

Para representar y administrar la herencia, la legislación guatemalteca estableció lo relativo al administrador de la mortal y al albacea testamentario, quienes estarán a cargo de representar al causante hasta que haya declaratoria de herederos o bien se declare la validez del testamento, y los herederos o legatarios tomen posesión de la herencia.

2.5.1 Albacea

El albacea también denominado ejecutor testamentario, es la persona a quien el testador encarga el cumplimiento de su voluntad. Los albaceas tienen todas las facultades que expresamente les haya conferido el testador, y no sean contrarias a las leyes. Para el caso en que el testador no haya nombrado albacea, puede nombrarse un



albacea judicial, quien es nombrado por juez. Los albaceas judiciales únicamente son nombrados en los casos de renuncia, remoción o falta del que estaba nombrado en el testamento, cuando así lo pidan los herederos instituidos, y puede exigírsele a éstos presten garantía.

El albaceazgo “se ha sostenido que bien puede ser considerado como una forma de representación. En efecto, bien podría el albacea ser tenido como un representante del testador.”⁶⁶ Como se indica en la cita el albacea representa al testador en los actos que sea requerido por virtud de su nombramiento. La legislación guatemalteca requiere como requisitos para el nombramiento del albacea: haber cumplido dieciocho años de edad, poder legalmente administrar bienes, no ser incapaz de adquirirlos a título de herencia, y no estar en actual servicio de funciones judiciales o de la Procuraduría General de la Nación, aunque se hallará con licencia temporal, salvo en los casos de que se trate de sucesiones de sus parientes. Dentro de los requisitos relacionados es importante tomar en cuenta que deberá de administrar la herencia, es decir, que deberá de conservar y proteger la misma hasta que los herederos o legatarios tomen posesión de la misma y se hagan cargo de forma definitiva. Los albaceas no están obligados a aceptar el cargo, pero no pueden renunciarlo después de aceptado, excepto que exista justa causa, ello con el fin de garantizar el cumplimiento de la última voluntad del testador.

Los albaceas tienen las facultades y atribuciones que expresamente el testador designe en el testamento, sin embargo por virtud de ley tiene las siguientes:

- a) Disponer y pagar los funerales del testador, con arreglo a lo ordenado por este, y en defecto de tal disposición, según las costumbres del lugar y las posibilidades de la herencia.
- b) Hacer las gestiones necesarias para la inmediata seguridad de los bienes.
- c) Hacer el inventario, con intervención de los herederos, y cuando no los haya, con la de los interesados en los bienes.
- d) Pagar las deudas y legados.

⁶⁶ F. Elorriaga De Bonis. *Derecho sucesorio*. Segunda edición. Santiago de Chile: Editorial Abeledo Perrot. 2010. Pág. 679.



e) Administrar los bienes, hasta que los herederos tomen posesión de ellos.

Respecto al albacea debe considerarse que mientras no sea removido ni haya declaratoria de herederos, tiene la representación de la sucesión para demandar y responder en juicio, salvo que haya prohibición del testador. Así también el cargo de albacea es meramente personal y no puede ser transmitido ni sustituirse por el que lo ejerce, pero hay que tomar en cuenta que a sus herederos si pasan las responsabilidades civiles en que incurra durante el tiempo de la administración. Por otra parte el albacea debe cumplir el encargo dentro del plazo de un año contado desde la aceptación del cargo o desde que terminen los litigios que se promovieren sobre la validez o nulidad del testamento o de alguna de las disposiciones; el cargo puede ser prorrogado por un año, y para el caso en que no fuere suficiente el tiempo puede prorrogarse nuevamente por el tiempo necesario para dar cumplimiento a la última voluntad del testador.

Por disposición legal el albacea esta obligado a hacer inventario de los bienes y rendir cuentas; por lo que debe dar cuenta documentada del albaceazgo inmediatamente después de haber ejercido el cargo, para el caso en que se niegue a hacerlo puede pedirse que rinda cuentas a través de un juicio oral de rendición de cuentas. El albaceazgo termina por la muerte, imposibilidad, renuncia o remoción del albacea, y por el vencimiento del término señalado por el testador, por la ley y, en su caso, por los interesados.

Como ya ha quedado expuesto, el albacea es un representante del testador, y es designado principalmente con el objeto de que cumpla la última voluntad del fallecido, sin embargo durante el ejercicio de su cargo deberá de tomar las medidas que sean necesarias para proteger y garantizar los bienes. El albacea no puede exceder las facultades y atribuciones establecidas en la ley y en el testamento, pues es responsable personalmente por su actuación frente a los herederos o legatarios.



2.5.2 Administrador de la mortal

En los procesos sucesorios para poder garantizar los derechos que le asisten al causante, además de proteger los bienes objeto de transmisión, se debe de designar a la persona que deberá de administrar la herencia, a efecto se puedan tomar las medidas necesarias, para asegurar, conservar y mejorar el patrimonio del causante; también se debe atender la inversión normal a que los frutos estén destinados; vender las cosechas, si las hubiere, arrendar los inmuebles, hacer las inversiones corrientes para incrementar la producción de los bienes relictos, y pagar las obligaciones o cobrar las rentas o créditos pendientes.

“La administración de la herencia comprende el conjunto de actos y diligencias conservatorias de los bienes del causante que es necesario cumplir desde la apertura de la sucesión hasta que se desintegre la comunidad hereditaria por partición o venta. Dentro de ella cabe no sólo la administración propiamente dicha, sino también la adopción de ciertas medidas preliminares de seguridad, entre las que se cuenta la designación de un administrador provisional, previa a la del definitivo.”⁶⁷ En lo citado se puede encontrar que el principal objeto de administrar la herencia es de carácter conservatorio, y para ello se prevé que se nombre un administrador provisional, para que posteriormente se nombre al definitivo, tal definición se ajusta a la legislación guatemalteca en cuanto a que al inicio del proceso se nombra un administrador de la mortal o bien si hay albacea testamentario estos ejercen provisionalmente la administración de la herencia, hasta que haya declaratoria de herederos o legatarios, quienes definitivamente administraran la herencia.

Por otra parte, en España se establece: “Mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente. Las actuaciones administrativas que tengan por objeto la cuantificación, determinación y liquidación de las obligaciones tributarias del causante deberán realizarse o continuarse con el representante de la herencia. Si al

⁶⁷ L. E. Palacio. Ob. Cit. Pág. 885.



término del procedimiento no se conocieran los herederos, las liquidaciones se realizarán a nombre de la herencia yacente.”⁶⁸ Como puede observarse la legislación española es mucho más explícita que la de Guatemala, en cuanto a qué actuaciones específicas deben de llevarse a cabo por el representante de la herencia, pues como se podrá observar más adelante en Guatemala, se requiere autorización para poder disponer del haber hereditario, aún se trate del cumplimiento de obligaciones, puesto que el carácter del administrador de la herencia es de simple depositario y responde personalmente por la administración de los bienes.

El Código Procesal Civil y Mercantil establece que si pasados nueve días de la muerte del causante, no se presenta el testamento, o en este no se hubiere nombrado albacea, el juez procederá al nombramiento de un administrador, quien tendrá el carácter de simple depositario de los bienes sin que pueda desempeñar funciones administrativas que las que se refieran al pago de deudas mortuorias, unas y otras previa autorización judicial. El administrador recibe los bienes por inventario, y dura en el cargo hasta que se presenten los interesados y deberá ser mayor de dieciocho años, ser de notoria buena conducta, estar domiciliado en el lugar donde se habrá la sucesión, y tener bienes inmuebles con qué asegurar el manejo y resultado de la administración o, a falta de ellos, dar garantía a satisfacción del juez.

Del párrafo que antecede es importante tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- a) El administrador es nombrado por juez
- b) El administrador tiene el carácter de simple depositario de los bienes
- c) El administrador para desempeñar otras funciones administrativas que las que se refieran al pago de deudas mortuorias, unas y otras, se requiere previa autorización judicial.
- d) El administrador recibe los bienes por medio de inventario
- e) La ley establece los requisitos mínimos que debe de llenar el administrador que se nombre

⁶⁸ E. Machancoses García. *Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix. 2014. Pág. 100.



Otras legislaciones indican que el administrador “puede pagar las deudas y cargas de la sucesión que sean legítimas. Debe entenderse que tales pagos deben ser cumplidos en la forma y modo que el Código establece”⁶⁹ Para disponer de los bienes del causante de cualquier forma debe de observarse que es necesario cumplir con lo indicado en la ley y previa autorización de juez, y en el caso que no se cumpla de tal manera la responsabilidad del administrador es personal.

El administrador, nombrado por juez, terminará su cargo si se nombra albacea o se apersona el designado en el testamento si lo hubiere; terminado el cargo deberá hacer entrega de los bienes recibidos, y se hará constar si sufrieron algún tipo de variación. El administrador también está obligado a hacer entrega de la correspondencia, libros, papeles y documentos del causante, si los hubiere tenido en su poder.

En el proceso sucesorio es importante que se tome en cuenta que para administrar la herencia se debe estar primeramente a lo dispuesto en el testamento (si se designa albacea), y en su defecto a la decisión de los presuntos herederos, pero para el caso en que no haya acuerdo sobre la forma de administrar la herencia el juez, puede nombrar al que designe la mayoría o bien a un tercero a su propia elección. El juez tiene la facultad de fijar el régimen de administración, pudiendo confiarla inclusive a un banco de notoria responsabilidad. Durante el ejercicio de la administración los interesados tienen derecho de ejercer vigilancia sobre la misma y en las condiciones que fije el juez.

El administrador de la mortual debe llevar cuenta detallada de su administración e informar de la misma al juez cada seis meses, o cuando lo pida algún interesado, o cuando el juez lo estime conveniente. En otras legislaciones en este aspecto se establece: “El administrador de la sucesión deberá rendir cuentas trimestralmente, saldo que la mayoría de los herederos hubiese acordado fijar otro plazo. Al terminar sus funciones rendirá una cuenta final.”⁷⁰ Puede observarse que el administrador de la mortual no puede llevar a cabo los actos de administración sin llevar un estricto control de cuentas, y debe de informar sobre su gestión al juez dentro del plazo que se establezca.

⁶⁹ F. A. M. Ferrer, y G. Medina. *Código Civil Comentado. Sucesiones Tomo I*. Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores de Rubinzal y Asociados S.A. 2003. Pág. 338.

⁷⁰ J. O. Maffía. *Ob. Cit.* Pág. 233.



El administrador de la mortal es el representante legal del causante, y mientras no se hayan reconocido a los herederos, el juez puede autorizarle a que gestione lo que proceda en favor de los intereses hereditarios, ya sea que se trate de intentar las demandas que tengan por objeto recobrar bienes o hacer efectivos derechos pertenecientes a la mortal o de contestar las demandas que contra la mortal se promuevan, así como realizar cualquier diligencia extrajudicial. Como ya se había mencionado una vez se hayan recocidos los herederos, a estos competen exclusivamente la representación de la mortal.

Los administradores de la mortal, al igual que el albacea, están obligados a rendir cuentas al terminar el cargo, y todo lo relativo a estas o impugnación de las mismas, se deberá hacer la reclamación por la vía de los incidentes, cuyo procedimiento esta señalado en la Ley del Organismo Judicial.

El administrador de la mortal es el representante legal de la misma, y únicamente puede ejecutar los actos que expresamente le sean autorizados, puesto su cargo es de simple depositario de bienes, y para disponer de cualquier forma de los bienes debe de contar con autorización judicial, así también su cargo termina una vez se hayan declarados los herederos, pero responde personalmente por toda su actuación y esta obligado a rendir cuentas del tiempo que dure gestión.

2.6 Procedimiento del proceso sucesorio intestado y testamentario

Previo a indicar el procedimiento del proceso sucesorio intestado y testamentario, se indican los requisitos para su radicación:

- a) Certificación de la partida de defunción de la persona que se pretende plantear proceso sucesorio.
- b) Certificación de la partida de matrimonio, para el caso en que hubiera cónyuge supérstite.



- c) Certificación de la partida de nacimiento de los hijos del causante promueven el proceso sucesorio.
- d) Deberá de contar con los documentos que acrediten la propiedad de los bienes muebles o inmuebles, que forman parte de la herencia.
- e) Para el caso de los acreedores deberán acreditar el derecho que les asiste para el reclamo de la obligación.
- f) Si se trata de proceso sucesorio testamentario se acompañará el testamento, el cual debe de cumplir con las características de seguridad para su validez.
- g) Cualquier otro documento que acredite el derecho que le asiste de radicar el proceso sucesorio.

Los requisitos relacionados son enunciativos, pues el notario o juez ante quien se radique el proceso sucesorio, podrá hacer los requerimientos que estime convenientes para proceder de conformidad con la ley. Para los efectos del derecho guatemalteco, a continuación se describirá el procedimiento del proceso sucesorio intestado y testamentario de acuerdo a lo regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil, haciendo las aclaraciones que correspondan para el trámite en la vía judicial o extrajudicial:

2.6.1 Procedimiento del proceso sucesorio intestado

- a) Primer escrito: acta notarial de requerimiento o memorial dirigido a Juez de Primera Instancia conforme las reglas de competencia, esto conforme lo regulan los artículos 488 del Código Procesal Civil y Mercantil y 2 del Decreto 54-77 del Congreso de la República. En esta fase puede solicitarse el nombramiento de un administrador de la mortual.
- b) Primera resolución: esta puede ser de naturaleza judicial o extrajudicial; esta primera resolución tendrá por radicado el proceso sucesorio y se ordenarán una



serie de diligencias para viabilizar el proceso, y poder llegar a una resolución. En la resolución que se emita también deberá atenderse la solicitud de nombramiento de un administrador de la mortal, a quién deberá discernírsele el cargo que haya recaído para que pueda ejercitarlo conforme a derecho.

- c) Notificación: a los interesados que se encuentren apersonados dentro del expediente ya sea este judicial o extrajudicial.
- d) Aviso al registro de procesos sucesorios: dentro del plazo de 8 días hábiles, contados a partir de la fecha de radicación del proceso, ya sea el notario o juez a cargo del proceso sucesorio deberá dar aviso del mismo, al Encargado del Registro de Procesos Sucesorios de la Secretaria de la Corte Suprema de Justicia, para su control y registro, debiendo cumplir con los requisitos regulados en el artículo 2 del Decreto 73-75 del Congreso de la República de Guatemala.
- e) Solicitud de informes a los Registros de la Propiedad: el juez o el notario según sea el caso, conforme el Artículo 455, del Código Procesal Civil y Mercantil deben de solicitar informe a los Registros de la Propiedad, a efecto rindan información respecto a si el causante otorgó o no testamento o donación por causa de muerte.
- f) Edicto: se debe publicar un edicto, tres veces en el Diario Oficial en el término de quince días, conforme lo regula el Artículo 484, del Código Procesal Civil y Mercantil, con el objeto de que se presenten los que tengan interés en la herencia del causante.
- g) Junta de herederos: en la primera resolución deberá de señalarse día y hora para la junta de herederos; y según lo establecido en el Artículo 491, del Código Procesal Civil y Mercantil en el día y hora señalados para la junta de herederos se expresará la aceptación de la herencia o legados según corresponda; el cónyuge supérstite podrá solicitar se hagan constar sus gananciales, y se podrá designar a un administrador de la herencia mientras se decide en definitiva. La junta de herederos se hará constar en acta levantada por el notario o en su caso por el juez a cargo del proceso.



- h) Avalúo fiscal: los bienes del causante deben de ser valuados por un ^{avaluador} autorizado, y para el efecto el Código Procesal Civil y Mercantil, establece en su Artículo 489 que debe de practicarse avalúo sobre los bienes que serán objeto de transmisión hereditaria. Para el caso de los bienes inmuebles el avalúo se practicará por medio de valuador debidamente autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas; y para el caso de los bienes muebles deberá de determinarse un medio de valuación, conforme el bien de que se trate.
- i) Inventario: el Código Procesal Civil y Mercantil, establece que se debe de faccionar el inventario del patrimonio hereditario, cuidando de especificar detalladamente los bienes, derechos y acciones que constituyan el activo, con su valor actual, y el pasivo formado por obligaciones, gastos deducibles y las costas que gravan la herencia. También se indicará lo relativo a bienes gananciales y litigiosos.
- j) Audiencia a la Procuraduría General de la Nación: la Procuraduría General de la Nación, deberá emitir su opinión respecto al expediente ya sea este judicial o notarial, si lo encontrare ajustado a derecho dará su opinión favorable, caso contrario formulará sus requerimientos a efecto estos sean subsanados. La opinión de la Procuraduría General de la Nación, es vinculante para la emisión del auto en sede notarial, no así para la tramitación judicial.
- k) Auto declaratorio de herederos: los Artículos 464, 481, 491 y 494 del Código Procesal Civil y Mercantil, establecen la forma en que deberá dictarse este auto, en el cual se declararan herederos abintestato, sin perjuicio de tercero con igual o mejor derecho.
- l) Remisión del expediente al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas: una vez se haya dictado el auto declaratorio de herederos el expediente deberá de remitirse al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas para los efectos del cálculo del monto del impuesto que deben pagar los beneficiarios de la herencia.



- m) Elaboración de la liquidación fiscal: la liquidación fiscal es elaborada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual finalizada se remite para su aprobación a la Contraloría General de Cuentas.
- n) Aprobación de la liquidación fiscal por la Contraloría General de Cuentas: la Contraloría General de Cuentas deberá aprobar la liquidación realizada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, y si la encuentra ajustada a derecho, devolverá el expediente al Ministerio de Finanzas Públicas para que notifique a los interesados el monto del impuesto que deberán satisfacer.
- o) Pago de impuestos: el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, debe de ser satisfecho por parte de los beneficiarios de la herencia, de acuerdo a la liquidación practicada; y estos a partir de la notificación de la liquidación tienen el plazo de diez siguientes a la misma, para satisfacer el pago del impuesto determinado en la liquidación practicada.
- p) Devolución del expediente al notario o juez: pagados los impuestos correspondientes la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, devolverá el expediente al Juez o Notario tramitador del proceso sucesorio, para que se continúe con el trámite de ley.
- q) Compulsión de testimonios de las partes conducentes o certificación del auto declaratorio de herederos: el Notario deberá faccionar los testimonios de las partes conducentes para ser entregado a los interesados. El testimonio se encuentra conformado por: la opinión favorable de la Procuraduría General de la Nación, el auto declaratorio de herederos y el comprobante del pago del impuesto. En el caso de que el proceso se haya radicado ante juez, se extenderá certificación del auto declaratorio de herederos.
- r) Presentación de los testimonios de las partes conducentes o certificación judicial, a los registros públicos y avisos de traspaso: los testimonios de las partes conducentes o certificación judicial, deben de ser presentados a los registros públicos conforme el tipo de bienes de que se trate, si estos se encuentran sujetos a



inscripción; así también remitir los avisos de traspaso a las Municipalidades que correspondan y la Dirección de Avalúos de Bienes Inmuebles y Catastro, según sea el caso.

- s) Remisión del expediente al Director del Archivo General de Protocolos o Archivo de Tribunales: el expediente debe de ser remitido al Director del Archivo General de Protocolos para su conservación, guarda y custodia. No se encuentra regulado plazo en la ley para la remisión del expediente. En el caso del trámite judicial, el expediente se remite al Archivo del Organismo Judicial.

2.6.2 Procedimiento del proceso sucesorio testamentario

- a) Primera solicitud: los herederos se presentan ante notario o juez según sea el caso, y presentaran el testimonio del testamento debidamente registrado en el Registro General de la Propiedad, así también el certificado de defunción y las certificaciones con que se demuestre el parentesco. En esta primera solicitud se formularan los requerimientos para lograr la declaratoria de herederos.
- b) Primera resolución: esta puede ser de naturaleza judicial o extrajudicial, y tiene por objeto que el proceso sucesorio testamentario se encuentre radicado. La primera resolución que se dicta contiene la resolución de todos los requerimientos hechos por los interesados, y las diligencias que deben de practicarse para dar continuidad al proceso.
- c) Notificación: a los interesados que se encuentren apersonados dentro del expediente ya sea este judicial o extrajudicial, se les deberá notificar.
- d) Aviso al registro de procesos sucesorios: dentro del plazo de 8 días hábiles, a partir de la radicación del proceso, ya sea el notario o juez a cargo del proceso sucesorio deberá dar aviso al Encargado del Registro de Procesos Sucesorios de la Secretaría de la Corte Suprema de Justicia, informando que se radicó proceso, ello tomando en



cuenta lo regula el Artículo 2 del Decreto 73-75 del Congreso de la República de Guatemala.

- e) Solicitud de informes a los Registros de la Propiedad: el Juez o el Notario según sea el caso, atendiendo a lo preceptuado en el Artículo 455 del Código Procesal Civil y Mercantil, deben de solicitar informe a los Registros de la Propiedad, para que informen si el causante otorgó o no testamento o donación por causa de muerte.
- f) Edicto: se debe publicar un edicto, tres veces en el Diario Oficial en el plazo de quince días, conforme lo regula el Artículo 484 del Código Procesal Civil y Mercantil con el fin de que se presenten los que tengan interés en la herencia del causante.
- g) Junta de herederos: el día y hora señalados para la junta de herederos, se dará lectura al testamento, debiendo cumplir las formalidades de ley y conforme el tipo de testamento de que se trate; los herederos o legatarios pueden aceptar o renunciar al derecho que les corresponda sobre la herencia. El testamento también se encuentra sujeto a ser impugnado, sino cumple con los requisitos de ley, y para ese caso deberá de tramitarse un juicio ordinario de nulidad de instrumento público. En el testamento es importante tomar en cuenta que el causante puede nombrar a la persona que deberá cumplir su última voluntad y este es el albacea, si el testador a nombrado albacea y el mismo es aceptado por todos los interesados, este se hará cargo de administrar la herencia y representar a el causante, si es objetado podrá disponerse el nombramiento de una persona distinta.
- h) Avalúo fiscal: el Código Procesal Civil y Mercantil, establece en su Artículo 489 que se debe de practicar avalúo sobre los bienes que serán objeto de transmisión hereditaria. Es importante tomar en cuenta que los bienes inmuebles deben de ser valuados por Valuador Autorizado por el Ministerio de Finanzas Públicas; y en el caso de los bienes muebles habrá que determinar el medio de valuación conforme el bien de que trate.
- i) Inventario: en el Código Procesal Civil y Mercantil, se establece que debe de faccionarse el inventario del patrimonio hereditario, cuidando de especificar detalladamente los bienes, derechos y acciones que constituyan el activo, con su



valor actual, y el pasivo formado por obligaciones, gastos deducibles y las costas que gravan la herencia. También se indicará lo relativo a bienes gananciales y litigiosos.

- j) Audiencia a la Procuraduría General de la Nación: la Procuraduría General de la Nación, deberá emitir su opinión respecto al expediente ya sea este judicial o notarial, si lo encontrare ajustado a derecho dará su opinión favorable, caso contrario formulará sus requerimientos a efecto estos sean subsanados. La opinión rendida por la Procuraduría General de la Nación, es vinculante para el notario; sin embargo no lo es en la vía judicial, por lo que el juez deberá resolver conforme tenga por acreditados los hechos conocidos.
- k) Auto declaratorio de herederos: el notario o el juez, según sea el caso, declarará válido el testamento, y herederos o legatarios a los en él instituidos.
- l) Remisión del expediente a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas: una vez se haya dictado el auto declaratorio de herederos el expediente deberá de remitirse al Departamento de Herencias, Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas, para los efectos del cálculo del monto del impuesto a pagar.
- m) Elaboración de la liquidación fiscal: la liquidación fiscal es elaborada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual finalizada se remite para su aprobación a la Contraloría General de Cuentas.
- n) Aprobación de la liquidación fiscal por la Contraloría General de Cuentas: la Contraloría General de Cuentas deberá aprobar la liquidación realizada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas. Una vez aprobada devolverá el expediente al Ministerio de Finanzas Públicas para que este proceda a notificar a los interesados para que satisfagan el impuesto generado.
- o) Pago de impuestos: el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, debe de ser satisfecho conforme la liquidación practicada, dentro del plazo de diez días.



- p) Devolución del expediente al notario o juez: pagados los impuestos correspondientes la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, devolverá el expediente al Notario o Juez, para que continúe con el trámite del proceso sucesorio.
- q) Testimonio de las partes conducentes o certificación judicial: el notario deberá faccionar los testimonios de las partes conducentes para ser entregados a los interesados. El testimonio de las partes conducentes se compone de: opinión de la Procuraduría General de la Nación, auto declaratorio de herederos y el comprobante del pago del impuesto. Cuando se haya tramitado ante juez, se extenderá certificación del auto declaratorio de herederos, y adicional a ello los interesados deberán solicitar al juez correspondiente la devolución del testimonio del testamento, quien lo dejará certificado en autos.
- r) Presentación de los testimonios de las partes conducentes o certificación judicial, a los registros públicos y avisos de traspaso: Los testimonios de las partes conducentes deben de ser presentados a los registros públicos conforme el tipo de bienes de que se trate, así también remitir los avisos de traspaso a las Municipalidades que correspondan y la Dirección de Avalúos de Bienes Inmuebles y Catastro. En el caso del proceso sucesorio testamentario judicial, se remitirá al registro correspondiente certificación judicial.
- s) Remisión del expediente al Director del Archivo General de Protocolos o Archivo de Tribunales: El expediente debe de ser remitido al Director del Archivo General de Protocolos para su conservación, guarda y custodia. El expediente del trámite del proceso sucesorio judicial, deberá de ser remitido al Archivo de Tribunales.

A través del proceso sucesorio, ya sea este intestado o testamentario, los herederos o legatarios suceden en definitiva a el causante en sus bienes, derechos y obligaciones. Como se pudo observar el proceso sucesorio, lleva implícita una serie de pasos o etapas debidamente ordenadas, en las cuales intervienen diferentes instituciones del Estado, que pretenden proteger derechos y garantizar obligaciones, por lo que para cumplir lo que les corresponde deben de observar en todo momento lo que regula ley



de cada institución de que se trate. En el trámite del proceso sucesorio, es importante tomar en cuenta que no obstante el procedimiento establecido en la ley, pueden suscitarse cuestiones accesorias, que tendrán que tramitarse en cuerdas separadas, y los resultados que se obtengan en los mismos, impactaran sobre los bienes del causante, lo cual puede aumentar o disminuir la herencia.

El proceso sucesorio, como ya quedó expuesto, debe de cumplir con lo indicado en el Código Procesal Civil y Mercantil, y por lo tanto en la práctica puede resultar un proceso de largo plazo, que tiene una inversión económica al tener que contratar los servicios de un notario si se decide tramitar el mismo en la vía extrajudicial, o un abogado si lo que se desea es tramitarlo por la vía judicial, adicional a ello, los interesados deben realizar gastos de publicaciones, valuaciones, entre otros y llegado su momento oportuno hacer el pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, situación que provoca desinterés en radicar el mismo, y la motivación para radicarlo surge en su mayoría por la necesidad de disponer de los bienes dejados por el causante.



CAPÍTULO III

INSTITUCIONES RELACIONADAS CON EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO Y SU ROL CON LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria surge del Decreto número uno guión noventa y ocho (1-98) del Congreso de la República de Guatemala; y fue creada como una institución estatal, descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, y tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley. Por otra parte dicha institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El objeto y las funciones de la Superintendencia de la Administración Tributaria se encuentran regulados en el Artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República y sus reformas, y es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculados con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación



y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;

- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación.



- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Participar en la política de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de esta función contará con la colaboración de las entidades del Estado que correspondan.
- r) Presentar las denuncias que procedan, incautar y consignar las mercancías que estén a la venta y que no se documenten con las facturas de compra o declaraciones de importación correspondientes. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.
- s) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria. Para el ejercicio de estas funciones contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.



- t) Participar en la propuesta de estrategias apropiadas para la ampliación tributaria, a través de la incorporación de sectores económicos que se encuentren fuera del sistema tributario.
- u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes.
- v) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Para el cumplimiento de las funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, debe contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria; para lo cual puede inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad, entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, lacustre o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el Reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencias.

Conforme lo que se ha venido relacionando, la Superintendencia de Administración Tributaria dentro de sus objetivos y funciones debe de mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas, y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas; de lo cual deriva que si fallece un contribuyente se debe de actualizar el registro del mismo, así también se debe de realizar el cobro de los tributos que haya dejado pendientes al momento de ocurrir su fallecimiento, o bien requerir ese cumplimiento a los responsables tributarios de este.

También se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria debe de sancionar a los sujetos pasivos tributarios conforme lo señalado en el Código Tributario,



lo cual en el caso de los contribuyentes que han fallecido resulta contradictorio, ya que una persona fallecida no puede dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, puesto que la única forma en que se cumpla es que los responsables tributarios lo hagan por él, sin embargo los responsables tributarios no nacen a la vida jurídica por virtud de la ley, sino que deben de surgir producto de la radicación de un proceso sucesorio, situación que limita a la Administración Tributaria al momento de exigir el cumplimiento de las obligaciones de una persona cuyo fallecimiento ha ocurrido.

La Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo al Artículo 3 literal u) del Código Tributario, debe de actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento, utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos, y que para el efecto podrá suscribir convenios de cooperación que considere procedentes; no obstante la regulación legal de los contribuyentes fallecidos parece quedar en el olvido y a su vez la fuente de riqueza gravada conforme a la ley, ello toda vez que la fiscalización para éstos, sucede hasta que directamente se requiere el pago de algún tributo, y en ese momento se informa que el contribuyente ha fallecido; y al no haber un proceso sucesorio radicado y como consecuencia no haber responsables tributarios, el cobro no puede ejecutarse de forma inmediata y por lo tanto se afecta al fisco.

La Superintendencia de Administración Tributaria debe de hacer cumplir las obligaciones por todos los medios que se encuentren a su alcance y sin distinción alguna, es decir que al contribuyente fallecido, no lo puede obviar, pues este al momento de su muerte deja obligaciones pendientes de cumplir, y por lo tanto los responsables tributarios, si los hubiere, podrían no cumplir con las obligaciones si dejan de ser requeridos por la Administración Tributaria, ello conforme se abordó en el capítulo anterior, pues se puede observar que la Superintendencia de Administración Tributaria no se encuentra regulada dentro del procedimiento sucesorio, es decir que perfectamente puede terminarse un proceso sucesorio, únicamente pagando el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y obviar todos los tributos a que estuvo



afecto en vida el causante, situación que causa perjuicio al fisco, razón por la cual estimo que el rol de la Administración Tributaria debe de ser más activo y buscar el control sobre los tributos generados en los casos de fallecimiento.

Como ya quedó indicado, inclusive las personas que han fallecido tienen que cumplir con sus obligaciones tributarias, la diferencia radica en que estas serán representadas para ejercer sus derechos y obligaciones, sin embargo ello no será efectivo si la Superintendencia de Administración Tributaria omite una labor activa en el caso de los contribuyentes fallecidos.

Sin lugar a dudas, la Superintendencia de Administración Tributaria, se relaciona con el contribuyente fallecido, pues su deber es fiscalizar la riqueza que dejó al momento de la muerte, y si esa riqueza aún se encuentra gravada con los distintos impuestos a los cuales se encontraba afecto, deberá hacer cumplir la ley, previa o alternamente al momento en que los sucesores tomen posesión de la herencia, por lo que el rol es muy importante y debe de ser activo para cumplir los fines de la recaudación tributaria. La Superintendencia de Administración Tributaria, como ente fiscalizador esta obligado a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en el caso del contribuyente fallecido deberá verificar el cumplimiento de las obligaciones que dejó al momento de su deceso, pues la fuente de riqueza creada por este, ya generó la obligación de pagar tributo o bien alguna obligación de carácter formal, y por lo tanto debe de exigirse el cumplimiento mediante un procedimiento que permita a la Administración Tributaria tener participación activa en los procesos sucesorios.

3.2 Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas

La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles es una dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, ello conforme lo establecido en el Artículo 77 del Acuerdo Gubernativo 26-2014 del Ministerio de Finanzas Públicas.



De acuerdo a la legislación la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles es la dependencia responsable de establecer y mantener el Sistema de Valuación Uniforme y el Registro Fiscal de todos los bienes inmuebles del país y de administrar el Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, de aquellas municipalidades que no lo han absorbido. La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, tiene las funciones siguientes:

- a) Administrar los procesos que se adopten de acuerdo a la política del Ministerio, en relación al registro fiscal de bienes inmuebles y al avalúo fiscal de la propiedad inmueble;
- b) Actualizar la base de valores por metro cuadrado para la valuación de la tierra y de la construcción; así como el registro matricular de los bienes inmuebles de todo el territorio nacional;
- c) Practicar los avalúos para la compra de bienes inmuebles que sean indispensables para la realización de obras o prestación de servicios públicos del Estado y sus instituciones;
- d) Facilitar los mecanismos que gravarán la propiedad o posesión de bienes inmuebles por parte de las municipalidades;
- e) Emitir las resoluciones de avalúos privados de base para la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones;
- f) Coordinar todas las disposiciones relativas al registro y autorización de valuadores; así como la sanción y cancelación de las licencias de valuadores autorizados;
- g) Proponer la actualización del Manual de Avalúos, para que a través de esta herramienta se facilite determinar con criterios técnicos la valuación de bienes inmuebles;
- h) Aprobar, promover e implementar programas de capacitación y actualización en materia de valuación de bienes inmuebles recaudación y administración del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI-, considerando el marco legal y regulatorio vigente;



- i) Asesorar y apoyar a las municipalidades en el desarrollo de los procesos descentralización del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- para trasladar los mecanismos y herramientas técnicas, legales y administrativas que les faciliten una mejor y eficaz administración de dicho impuesto;
- j) Gestionar el intercambio de información técnica y estratégica con autoridades y organismos nacionales e internacionales, con el fin de estandarizar los procesos relacionados con su campo de acción; y,
- k) Desarrollar otras funciones que sean asignadas por la ley y el Despacho Ministerial, en el ámbito de su competencia.

En las funciones relacionadas, se indica que la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles tiene dentro de sus funciones la de emitir las resoluciones de avalúos privados de base, para la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, lo cual quiere decir que tiene una relación directa con el contribuyente fallecido, puesto que al momento de radicarse el proceso sucesorio, conforme el procedimiento de ley y llegado el momento oportuno deberá verificar que el avalúo propuesto se encuentre conforme a la ley a fin de que el impuesto que grava la herencia sea pagado adecuada y correctamente, sin embargo pese a que se trata de una dependencia del Estado no tiene la función de verificar que se haya pagado o que por lo menos se encuentre dentro de las obligaciones de la mortal, el cumplimiento de las obligaciones tributarias que dejó el causante al ocurrir el fallecimiento, pues su actividad se encuentra limitada al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Por otra parte, a cargo de la citada Dirección están las siguientes dependencias administrativas, según lo establecido en el Acuerdo Gubernativo 26-2014 del Ministerio de Finanzas Públicas, las que coadyuvan con la prestación de servicios:

- a) Subdirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles:

A esta le corresponde facilitar, supervisar, monitorear y evaluar la ejecución de los procesos y funciones administrativas y operativas de la dependencia, coordinar todos los asuntos relacionados con la normativa y procedimientos de gestión interna



de la Dirección, realizando las actividades que, acorde a dichas funciones, los procesos le sean asignadas; proponer políticas, normas y procedimientos sobre los aspectos técnicos y administrativos de su competencia; asimismo, apoyar y asistir en las actividades que le sean asignadas por la Dirección o el Despacho.

La Subdirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles por ser una dependencia de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, debe de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes fallecidos, no obstante su función se encuentra dirigida únicamente al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y no a los demás tributos, de allí la importancia de ampliar sus funciones.

b) Departamento de Avalúo de Bienes Inmuebles:

Es responsable de coordinar las actividades relacionadas con la valuación de bienes inmuebles oficiales y particulares, con base en el Manual de Avalúos respectivo; verificar y revisar los avalúos oficiales y privados realizados por los valuadores autorizados; asimismo, apoyar y asistir en las actividades que le sean asignadas por la Subdirección, Dirección o el Despacho.

El Departamento de Avalúo de Bienes Inmuebles tiene un rol importante, respecto a los bienes inmuebles del contribuyente fallecido, pues este será el encargado y responsable de verificar y revisar que los avalúos privados realizados por los valuadores autorizados, se encuentran ajustados a lo regulado en la ley, ello para los efectos del pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

c) Departamento de Impuestos al Patrimonio:

Le corresponde coordinar las actividades relacionadas con la administración, registro, control y fiscalización de los impuestos al patrimonio, en materia del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- y el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones en tanto este es trasladado a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-; administra el sistema de información de la descentralización del Impuesto Único Sobre Inmuebles –IUSI- a las municipalidades; asimismo, apoyar y



asistir en las actividades que le sean asignadas por la Subdirección, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, en el Despacho.

En lo relacionado es claro que los impuestos, a cargo de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, son el Impuesto Único Sobre Inmuebles y el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, lo cual resulta importante, pues aunque exista un ente tributario que debería de controlar todos los tributos, mientras esta no asuma e inicie estas funciones, deberán de continuarse ejerciendo por parte de la Dirección. Además, debido a que la Dirección tiene participación dentro de los procesos sucesorios, también es dable que se le otorgue la atribución de que verifique el cumplimiento de las obligaciones que dejó pendientes el contribuyente fallecido, a efecto sean satisfechas previamente a liquidar el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones o por lo menos dejar la provisión de fondos para hacerlo, pues como ya se ha expuesto la fuente de riqueza fue creada antes de ocurrir el fallecimiento y si la misma se encuentra gravada debe de cumplirse con el pago del adeudo tributario, para no ocasionar daños al fisco.

Se puede observar que la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles, lleva el registro de bienes, y tiene a su cargo elaborar el cálculo del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones a que están sujetos los bienes de un contribuyente fallecido, para que este sea pagado por los beneficiarios de la herencia; no obstante dicha dirección, esta limitada en sus funciones, al no poder verificar el pago de otros impuestos, pues como es sabido el fallecimiento no es un acontecimiento planeado, de lo cual deriva que una persona que fallece al menos dejará pendiente de cumplimiento frente a la Administración Tributaria, el último período de impuestos al que estuvo afecto en vida, todo ello dependerá del régimen al cual se encuentre inscrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria y las actividades a las que se dedicaba en vida.

Es necesario ampliar las funciones de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, pues su rol con el contribuyente fallecido es directo, al verificar y determinar el pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.



La Dirección que se ha venido mencionado no debería tener limitación, en cuanto a verificar que se hayan cumplido otras obligaciones tributarias del de cujus, cubriendo o en su caso provisionando de fondos que garanticen al fisco, puesto que los herederos, no solo heredan los bienes o derechos, sino también las obligaciones del causante, por lo que en su calidad de obligados tributarios deben cumplir las obligaciones que se encuentren pendientes.

Las deudas de la mortual, y en este caso el adeudo tributario cuando se trata de un negocio en marcha, del cual si se da aviso al sujeto activo, es detectado y fiscalizado por la Administración Tributaria, contrario a lo que sucede cuando se trata de un contribuyente dedicado a prestar servicios técnicos o profesionales; o bien habiendo negocio en marcha se decide no informar al fisco porque no hay interés en el negocio y se suspenden las actividades de este; para el caso en que existan bienes del causante, habrá interés en radicar el proceso sucesorio para disponer de los mismos, pero aún en ese escenario, es posible que la Superintendencia de Administración Tributaria, no se entere, y trascorra el período de prescripción para realizar el cobro del adeudo tributario, y por lo tanto se dejen de percibir tributos. Por todo lo ya relacionado, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, tiene un rol importante a la hora de hablarse del contribuyente fallecido, pues es este el encargado de formular la liquidación para los efectos del pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, es decir se encuentra vinculada con el cumplimiento de las obligaciones de los herederos y otros beneficiados de la herencia.

3.3 Contraloría General de la Cuentas

La Contraloría General de Cuentas, como institución del Estado, se encuentra regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 232 regula que la Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con



funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. La organización, funcionamiento y atribuciones de la Contraloría General de Cuentas se encuentran regulados en la ley de la materia.

La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas contenida en el Decreto 31-2002 del Congreso de la República y sus reformas, en el artículo 1 regula lo relativo a la naturaleza jurídica y el objetivo fundamente que le asiste a la Contraloría General de Cuentas.

En la legislación claramente se establece que la Contraloría General de Cuentas es una institución pública, técnica y descentralizada. De conformidad con esta Ley, goza de independencia funcional, técnica, presupuestaria, financiera y administrativa, con capacidad para establecer delegaciones en cualquier lugar de la República.

La Contraloría General de Cuentas es el ente técnico rector de la fiscalización y el control gubernamental, y tiene como objetivo fundamental dirigir y ejecutar con eficiencia, oportunidad, diligencia y eficacia las acciones de control externo y financiero gubernamental, así como velar por la transparencia de la gestión de las entidades del Estado o que manejen fondos públicos, la promoción de valores éticos y la responsabilidad de los funcionarios y servidores públicos, el control y aseguramiento de la calidad del gasto público y la probidad en la administración pública.

El ámbito de competencia de la Contraloría General de Cuentas se encuentra debidamente establecido y, por lo tanto le corresponde, a esta última, la función fiscalizadora y de control gubernamental en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos, egresos y en general todo interés hacendario de los Organismos del Estado, Entidades Autónomas y Descentralizadas, las Municipalidades y sus Empresas, Fideicomisos constituidos con Fondos Públicos, Consejos de Desarrollo, Instituciones o Entidades Públicas que por delegación del Estado presten servicios,



instituciones que integran el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas y de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación así como las empresas en que éstas tengan participación.

La fiscalización y control externo que ejerce la Contraloría General de Cuentas también abarca a los contratistas de obras públicas, Organizaciones No Gubernamentales, Asociaciones, Fundaciones, Patronatos, Comités, Organismos Regionales e Internacionales, Fideicomisos y cualquier persona individual o jurídica, pública o privada, nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos, incluyendo donaciones recibidas y ejecutadas por el Estado, en lo que se refiere al manejo de estos fondos.

La función técnica rectora de la fiscalización y control de las entidades sujetas a su fiscalización la realizará la Contraloría General de Cuentas independientemente que dentro de la institución o entidad fiscalizadora exista algún órgano o dependencia que tenga bajo su responsabilidad, la fiscalización interna de sus operaciones, aunque dichas funciones estén contenidas en Ley o en sus reglamentos internos.

Se exceptúan las entidades del sector público sujetas por ley a otras instancias de fiscalización externa.

Los objetivos de la Contraloría General de Cuentas dentro del ámbito de su competencia son los siguientes:

- a) Determinar si la gestión institucional de los entes o personas a que se refiere el artículo anterior, se realiza bajo criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad;
- b) Apoyar el diseño e implantación de mecanismos de participación ciudadana para el fortalecimiento de la transparencia, probidad y credibilidad de la gestión pública y del proceso de rendición de cuentas, como medios de lucha contra la corrupción, el peculado, el tráfico de influencias, la malversación de fondos y el desvío de recursos;



- c) Promover y vigilar la responsabilidad de los servidores públicos para que rindan cuentas públicamente, de manera amplia y oportuna, tanto de la regularidad en el manejo de los bienes y recursos, como de los resultados cualitativos y cuantitativos obtenidos en su gestión;
- d) Promover el intercambio de información, a través de los informes y recomendaciones de auditoría, para la actualización, modernización y mantenimiento de los sistemas, en especial del integrado de administración financiera, así como de los procedimientos operativos y de control;
- e) Promover procesos de capacitación para funcionarios públicos responsables de la administración, ejecución o supervisión del patrimonio hacendario del Estado;
- f) Promover la modernización de la auditoría interna y externa gubernamentales, para garantizar un mejor servicio a las instituciones públicas, con el fin de mantener actualizados los procesos y sistemas operativos y de control;
- g) Contribuir al fortalecimiento de la capacidad gerencial del Estado para ejecutar con eficacia y eficiencia las decisiones y políticas del Gobierno;
- h) Velar por la probidad, transparencia y honestidad de la administración pública; e,
- i) Promover y vigilar la calidad del gasto público.

Habiéndose relacionado lo relativo a los objetivos de la Contraloría General de Cuentas, es importante también citar las atribuciones que esta tiene por virtud de la ley:

- a) Ser el órgano rector de control gubernamental. Las disposiciones, políticas y procedimientos que dicte en el ámbito de su competencia, son de observancia y cumplimiento obligatorio para los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley;
- b) Efectuar el examen de operaciones y transacciones financieras-administrativas a través de la práctica de auditorías con enfoque integral a los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere el artículo 2 de esta Ley,



emitiendo el informe sobre lo examinado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y de auditoría gubernamental vigentes;

- c) Normar el control interno institucional y la gestión de las unidades de auditoría interna, proponiendo las medidas que contribuyan a mejorar la eficiencia y eficacia de las mismas, incluyendo las características que deben reunir los integrantes de dichas unidades;
- d) Evaluar los resultados de la gestión de los organismos, instituciones, entidades y personas a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley, bajo los criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad;
- e) Auditar, emitir dictamen y rendir informe de los estados financieros, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y los de las entidades autónomas y descentralizadas, enviando los informes correspondientes al Congreso de la República, dentro del plazo constitucional;
- f) Promover de oficio y ser parte actora de los juicios de cuentas en contra de los funcionarios y empleados públicos, representantes legales de Organizaciones No Gubernamentales, representantes legales de fideicomisos constituidos con fondos públicos, contratistas y cualquier persona que maneje fondos públicos;
- g) Requerir a la autoridad nominadora, la suspensión en forma Inmediata del funcionario o empleado público encargado de la custodia, manejo y administración de los valores públicos, cuando se hubieren detectado hechos presuntamente constitutivos de delito, vinculados con sus atribuciones y, además denunciarlos ante las autoridades competentes;
- h) Nombrar interventores en los asuntos de su competencia, de carácter temporal, en los organismos, instituciones o entidades sujetas a control, cuando se compruebe que se esta comprometiendo su estabilidad económica-financiera;
- i) Autorizar los formularios, sean estos impresos o en medios informáticos, destinados a la recepción de fondos y egresos de bienes muebles y suministros, a excepción de



aquellos referentes a los aspectos administrativos de las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta ley, así como controlar y fiscalizar su manejo;

- j) Examinar la contabilidad de los contratistas de obras públicas y de cualquier persona individual o jurídica que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, así como en aquellas en que el Estado delegue la administración, ejecución o supervisión de obras o servicios públicos, en lo relacionado con fondos del Estado;
- k) Autorizar y verificar la correcta utilización de las hojas movibles, libros principales y auxiliares que se operen en forma manual, electrónica o por otros medios legalmente autorizados de las entidades sujetas a fiscalización;
- l) Cuando las circunstancias lo demanden y, de manera exclusiva, calificar y contratar Contadores Públicos y Auditores Independientes, que sean Colegiados Activos en forma individual o como Firmas de auditoría, para realizar auditorías en los organismos, entidades y personas a que se refiere el Artículo 2 de la presente Ley, quedando sujetas estas a la supervisión de la Contraloría General de Cuentas;
- m) Promover la eficiencia profesional de los auditores gubernamentales, a través de un plan de capacitación y actualización continua;
- n) Promover mecanismos de lucha contra la corrupción;
- o) Verificar la veracidad de la información contenida en las declaraciones de probidad presentadas por los funcionarios y empleados públicos, de conformidad con la ley de materia y la presente Ley;
- p) De acuerdo con las características de las entidades sujetas a examen, la Contraloría General de Cuentas podrá contratar especialistas de otras disciplinas profesionales para que participen en las auditorías, debiendo estos emitir un Dictamen Técnico de acuerdo con su especialidad;
- q) Ejercer control de las emisiones de las especies postales, fiscales, de bonos, cupones y otros documentos o títulos de la deuda pública emitidos por el Estado o



del municipio, billetes de lotería nacional o cualesquiera otros documentos que determina la ley;

- r) Controlar la incineración o destrucción de cédulas, bonos, cupones y cualesquiera otros documentos o títulos de crédito del Estado o del municipio y demás instituciones sujetas a su fiscalización;
- s) Emitir opinión o dictámenes sobre asuntos de su competencia que le sean requeridos por los Organismos del Estado o entidades sujetas a fiscalización;
- t) Coadyuvar con el Ministerio Público en la investigación de los delitos en contra de la hacienda pública;
- u) Promover un programa de digitalización de documentos y expedientes de las entidades sujetas a fiscalización;
- v) Informar, publicitar, divulgar y educar sobre el contenido de la presente Ley; y,
- w) Fiscalizar físicamente las obras públicas y de infraestructura en cualquier etapa del proceso, verificando, auditando y evaluando la calidad de las mismas y el cumplimiento de las especificaciones técnicas contenidas en los términos de referencia;
- x) Fiscalizar si los sujetos a los que se refiere el Artículo 2 de la presente Ley llevan a cabo los registros financieros, legales, contables, de inversión pública y otros que por ley les corresponde, así como verificar, auditar y evaluar si realizan los reportes e informes que les corresponda en cumplimiento con lo que establece la Ley Orgánica del Presupuesto, la Ley de Contrataciones del Estado y la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal correspondiente;
- y) Requerir la digitalización de documentos y expedientes a los organismos, entidades y personas sujetas a fiscalización a que se refiere el Artículo 2 de la presente Ley; asimismo requerirles la implementación y uso obligatorio de todos los sistemas informáticos de rendición de cuentas, ejecución presupuestaria, contabilidad y



cualesquiera otros implementados por el ente rector en materia presupuestaria, fueren necesarios para garantizar la transparencia y calidad del gasto público;

- z) Establecer su régimen de administración de recursos humanos; plan de clasificación de puestos y salarios, selección y contratación de personal, y demás aspectos relacionados con la administración del recurso humano;
- aa) Requerir solvencia a cualquier persona natural o jurídica que por contrato o convenio que administre, ejecute o reciba por cualquier medio fondos públicos extendida por la Contraloría General de Cuentas; y
- ab) Cualquier otra atribución que se le delegue en esta y otras leyes.

La Contraloría General de Cuentas, como el ente encargado de fiscalizar al Estado y velar por la transparencia, también se relaciona con el contribuyente fallecido, pues, por virtud de ley, su opinión es requerida en el momento de refrendar con su aprobación la liquidación fiscal, formulada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, con respecto al pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

La Contraloría General de Cuentas, no obstante encontrarse vinculada con los bienes del contribuyente fallecido, o mejor denominado en el proceso sucesorio como “el causante o el de cujus”, no cuenta con una función específica de verificar que las obligaciones tributarias dejadas por el causante al momento de fallecer hayan sido satisfechas o bien se encuentren cargadas como obligaciones que deberán cumplir los herederos, legatarios u otros conforme el auto final, sin embargo es oportuno mencionar que tratándose de una institución del Estado debe de velar también por los intereses del fisco y exigir el cumplimiento de cualquier obligación que sea en beneficio del Estado.

El rol que juega la Contraloría General de Cuentas, en relación con el contribuyente fallecido, se encuentra limitada a verificar la liquidación fiscal para efectos del pago del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, que pagaran los que resulten beneficiados con la herencia, por lo que cabe preguntarse si se trata de una institución del Estado por qué no verificar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias,



pues los tributos son parte de los ingresos del Estado y no deben de desapercibidos, por ninguna institución que actúe en favor de los intereses del Estado.

3.4 Procuraduría General de la Nación

La Procuraduría General de la Nación, es una institución del Estado, regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala y que se relaciona con el contribuyente fallecido, en virtud de la función que tiene asignada en todo proceso sucesorio.

Conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala, la Procuraduría General de la Nación tiene a su cargo la función de asesoría y consultoría de los órganos y entidades estatales. Su organización y funcionamiento se regirá por su ley orgánica. Por su parte el Procurador General de la Nación ejerce la representación del Estado y es el Jefe de la Procuraduría General de la Nación; este es nombrado por el Presidente de la República, quien podrá también removerlo por causa justificada debidamente establecida. Para optar al cargo de Procurador General de la Nación se necesita ser abogado colegiado y tener las mismas calidades correspondientes a magistrado de la Corte Suprema de Justicia; el cargo dura cuatro años en el ejercicio de sus funciones y tendrá las mismas preeminencias e inmunidades que los magistrados de la Corte Suprema de Justicia.

La Ley Orgánica de la Procuraduría General de la Nación, Decreto número 512 del Congreso de la República de Guatemala, regula todo lo relativo a la Procuraduría General de la Nación y en su Artículo 1º- establece, que la Procuraduría General de la Nación es una institución auxiliar de los Tribunales y de Administración Pública, que tiene a su cargo:

- 1º Ejercer la personería de la Nación conforme lo dispone el Artículo 13.
- 2º Representar provisionalmente a los ausentes, menores e incapaces, mientras éstos no tengan personero legítimo conforme el Código Civil y demás leyes.



- 3° Intervenir ante los Tribunales de Justicia en todos aquellos asuntos en que este llamado a hacerlo por ministerio de ley.
- 4° Promover las gestiones necesarias para obtener la recta y pronta administración de justicia.
- 5° Asesorar jurídicamente a la Administración Pública en todos los casos en que aquélla consulte.
- 6° Intervenir en todos los demás negocios que las leyes determinen.

En el Artículo 3° del Decreto 512 del Congreso de la República se preceptúa, lo relativo a las funciones de la Procuraduría General de la Nación, refiriendo: Las funciones de la Procuraduría General de la Nación son, autónomas, salvo en los casos en que, conforme a la ley, deba atender instrucciones especiales. El presupuesto de la Procuraduría General de la Nación y sus dependencias figurará en una sección especial del que corresponde al Organismo Ejecutivo y sus acuerdos de erogación serán firmados por el Presidente de la República y refrendados por el Ministerio de Finanzas Públicas. Los funcionarios auxiliares de la Procuraduría General de la Nación dependerán administrativamente del respectivo organismo a que pertenezcan; pero en lo relativo al servicio de la institución coordinarán sus funciones bajo la dirección del Procurador General.

La Procuraduría General de la Nación, representa al Estado de Guatemala, y la personería que ejerce comprende las siguientes funciones:

- 1° Representar y sostener los derechos de la Nación en todos los juicios en que fuere parte, de acuerdo con las instrucciones del Ejecutivo, y promover la oportuna ejecución de las sentencias que se dicten en ellos.
- 2° Intervenir, si así lo dispusiere el Ejecutivo y conforme a las instrucciones de este, en los negocios en que estuviere interesada la Nación, formalizar los actos y suscribir los contratos que sean necesarios a tal fin.
- 3° Cumplir los deberes que, en relación con esta materia, señalen otras leyes a la Procuraduría General de la Nación o al Procurador General de la Nación.



La Procuraduría General de la Nación, por mandato de ley, también debe asesorar a los Ministerios de Estado y dependencias del Organismo Ejecutivo en todos aquellos asuntos en que, sin tener intervención obligatoria, se le mande oír. Los dictámenes contendrán la opinión de la Procuraduría General de la Nación, sin ningún pedimento.

Conforme lo citado de la Constitución Política de la República de Guatemala, y los Artículos conducentes del Decreto 512 del Congreso de la República de Guatemala, la Procuraduría General de la Nación, es la representante legal del Estado de Guatemala, y por lo tanto de sus intereses, en el caso de estudio debe de intervenir también en el cobro de los tributos, pues es parte de los intereses del Estado.

La Procuraduría General de la Nación, por virtud de Ley debe de dar su opinión en todo proceso sucesorio ya sea este testamentario, intestado, judicial o extrajudicial, ello a efecto de resguardar la correcta tramitación del mismo y el cumplimiento de las leyes para lograr adjudicar la herencia, en tal virtud al momento de hacer la revisión del inventario de bienes debería de estar en defensa de los intereses del Estado y establecer el tipo de contribuyente que falleció y si las obligaciones tributarias ya fueron satisfechas y en caso contrario establecer que estén como pasivos de la mortal, a efecto en su momento oportuno sean satisfechas en favor del fisco; no obstante debido a que esta facultad no se encuentra expresamente regulada, en la actualidad no es parte de la función velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias que dejó el causante al momento de su fallecimiento, por lo que estimo debe de contemplarse tal precepto.

La Procuraduría General de la Nación, juega un rol sustancial al momento en que se adjudica la herencia a los herederos, sin embargo su rol no contribuye con la Superintendencia de Administración Tributaria, pues no hay coordinación de estos dos entes para establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, distintas a las que por virtud de ley deberán cumplir los herederos; sin embargo si esta actúa en beneficio del Estado debería de velar por el cumplimiento de cualquier obligación que tenga aparejada un beneficio para el Estado de Guatemala.



La Procuraduría General de la Nación como auxiliar de la Administración Pública debe velar que en todo proceso sucesorio, que se satisfagan las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, pues como se ha venido mencionado es una riqueza gravada y generada por el causante.

3.5 Registro Nacional de las Personas

El Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, juega un rol fundamental con respecto al contribuyente fallecido, puesto que al tener el control de la información personal de todo ser humano, registra toda la vida civil del individuo y por lo tanto tiene conocimiento del momento preciso en que se registra la muerte.

El tercer considerando del Decreto número 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala, se lee: “Que los preceptos normativos contenidos en el Decreto-Ley 106, contentivo del Código Civil, son los que le dan sustento al Registro Civil, institución de derecho público que se encarga de la inscripción de nacimientos, matrimonios, divorcios, defunciones y cualesquiera hechos y actos relativos a la capacidad civil y al estado civil de las personas naturales y los procedimientos inherentes a ellas, por lo que deben encuadrarse dentro de un ordenamiento jurídico específico.” Con lo citado se puede establecer que los Registros Civiles que anteriormente se encontraban a cargo de las Municipalidades del país ahora se encuentran a cargo del Registro Nacional de las Personas, y por lo tanto, las atribuciones del Registro Civil de las Municipalidades se encuentran a cargo del Registro Civil del Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala.

La Ley del Registro Nacional de las Personas, Decreto número 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 1 preceptúa lo relativo a la creación del Registro, así: Se crea el Registro Nacional de las Personas, en adelante RENAP, como una entidad autónoma, de derecho público, con personalidad jurídica, patrimonio propio y plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones. La sede del RENAP,



esta en la capital de la República, sin embargo, para el cumplimiento de sus funciones, deberá establecer oficinas en todos los municipios de la República; podrá implementar unidades móviles en cualquier lugar del territorio nacional, y en el extranjero, a través de las oficinas consulares.

El Decreto 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 2 tiene contemplados los objetivos del Registro Nacional de las Personas, de la siguiente manera: El RENAP es la entidad encargada de organizar y mantener el registro único de identificación de las personas naturales, inscribir los hechos y actos relativos a su estado civil, capacidad civil y demás datos de identificación desde su nacimiento hasta la muerte, así como la emisión del Documento Personal de Identificación. Para tal fin implementará y desarrollará estrategias, técnicas y procedimientos automatizados que permitan un manejo integrado y eficaz de información, unificando los procedimientos de inscripción de las mismas.

Las funciones principales del Registro Nacional de las Personas se encuentran establecidas en el Artículo 5 del Decreto ya citado, así: Al RENAP le corresponde planear, coordinar, dirigir, centralizar y controlar las actividades de registro del estado civil, capacidad civil e identificación de las personas naturales señaladas en la presente Ley y en sus reglamentos.

Las funciones específicas del Registro Nacional de las Personas, son las siguientes:

- a) Centralizar, planear, organizar, dirigir, reglamentar y racionalizar las inscripciones de su competencia;
- b) Inscribir los nacimientos, matrimonios, divorcios, defunciones y demás hechos y actos que modifiquen el estado civil y la capacidad civil de las personas naturales, así como las resoluciones judiciales y extrajudiciales que a ellas se refieran susceptibles de inscripción y los demás actos que señale la ley;
- c) Mantener en forma permanente y actualizado el registro de identificación de las personas naturales;



- d) Emitir el Documento Personal de Identificación a los guatemaltecos y extranjeros domiciliados, así como reposiciones y renovaciones que acrediten la identificación de las personas naturales;
- e) Emitir las certificaciones de las respectivas inscripciones;
- f) Enviar al Tribunal Supremo Electoral la información de los ciudadanos inscritos dentro de los ocho (8) días siguientes a la entrega del Documento Personal de Identificación –DPI- al titular del mismo; y la información que el Tribunal Supremo Electoral solicite para el cumplimiento de sus funciones, deberá entregarse en un plazo no mayor de ocho (8) días.
- g) Promover la formación y capacitación del personal calificado que requiera la Institución;
- h) Proporcionar al Ministerio Público, a las autoridades policiales y judiciales y otras entidades del Estado autorizadas por el Registro Nacional de las Personas – RENAP-, la información que éstos soliciten con relación al estado civil, capacidad civil e identificación de las personas naturales;
- i) Velar por el irrestricto respeto del derecho a la identificación de las personas naturales y los demás derechos inherentes a ellas, derivados de su inscripción en el RENAP;
- j) Dar información sobre las personas, bajo el principio que la información que posea el RENAP es pública, excepto cuando pueda ser utilizada para afectar el honor o la intimidad del ciudadano. Se establece como información pública sin restricción solamente el nombre y los apellidos de la persona, su número de identificación, fechas de nacimiento o defunción, sexo, vecindad, ocupación, profesión u oficio, nacionalidad y estado civil, no así la dirección de su residencia;
- k) Implementar, organizar, mantener y supervisar el funcionamiento del registro dactiloscópico, facial y otros que sean necesarios para el cumplimiento de sus funciones.



- l) Plantear la denuncia o constituirse en querellante adhesivo en aquellos casos en que se detecten actos que pudieran constituir ilícitos penales en materia de identificación de las personas naturales; y,
- m) Cumplir las demás funciones que se le encomienden por ley.
- n) Subsanan las incongruencias, errores o duplicidades, notificados por el Tribunal Supremo Electoral, debiendo reponer el Documento Personal de Identificación al titular de mismo, de conformidad con lo establecido en esta Ley.

El Tribunal Supremo Electoral deberá rechazar la información que contenga incongruencias, errores o duplicidades en los datos personales o en el Código Único de Identificación –CUI-, con el propósito de preservar el padrón electoral.

De acuerdo a la ley los Registros Civiles de las Personas son las dependencias adscritas al Registro Central de las Personas, encargadas de inscribir los hechos y actos relativos al estado civil, capacidad civil y demás datos de identificación de las personas naturales en toda la República, y observar las disposiciones que la presente Ley y su reglamento disponen. Estas dependencias estarán a cargo de un Registrador civil de las personas, quien goza de fe pública.

El Decreto 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala, en cuanto al Departamento de Ciudadanos, en el Artículo 36, regula: El Registro Central de las Personas, contará con un Departamento de Ciudadanos, encargado de elaborar el listado de las personas mayores de edad; y, será directamente responsable de referir dicha información en forma periódica al Tribunal Supremo Electoral.

En la norma relacionada se puede observar que el Registro Nacional de las Personas a través de uno de sus departamentos, se encarga de elaborar un listado de personas mayores de edad, y ese listado lo remite al Tribunal Supremo Electoral, por lo que cabe preguntarse el por qué teniendo el control de los nacimientos y la muerte no ha cumplido con enviar a la Superintendencia de Administración Tributaria, su función de enviar el reporte de fallecidos a la misma, a efecto se pueda tener conocimiento de la muerte de los contribuyentes.



El Registro Civil de las Personas es público, y en él se inscriben los hechos y actos relativos al estado civil, capacidad civil y demás datos de identificación personal de las personas naturales; el reglamento de inscripciones determina lo concerniente a ese respecto.

En la Ley del Registro Nacional de las Personas, se establece que se inscriben en el Registro Civil de las Personas, los siguientes actos:

- a) Los nacimientos, en un plazo no mayor de treinta (30) días de ocurridos los mismos;
- b) Los matrimonios y las uniones de hecho;
- c) Las defunciones;
- d) Las resoluciones judiciales que declaran la ausencia y muerte presunta;
- e) Las sentencias que impongan suspensión o pérdida de la patria potestad y las resoluciones que los rehabiliten;
- f) Las resoluciones que declaren la nulidad e insubsistencia del matrimonio, la unión de hecho, el divorcio, la separación y la reconciliación posterior;
- g) Los cambios de nombre o las identificaciones de persona;
- h) La resolución que declare la determinación de edad;
- i) El reconocimiento de hijos;
- j) Las adopciones;
- k) Las capitulaciones matrimoniales;
- l) Las sentencias de filiación;
- m) Extranjeros domiciliados;
- n) La resolución que declare la interdicción transitoria o permanente;
- o) La designación, remoción, renuncia del tutor, protutor y guardadores;
- p) La declaración de quiebra y su rehabilitación; y,
- q) Los actos que, en general, modifiquen el estado civil y capacidad civil de las personas naturales.

Todas las inscripciones anteriormente relacionadas, de acuerdo a las circunstancias son anotadas en el registro individual que se crea a cada ciudadano registrado ante el Registro Civil de las Personas del Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala.



Por otra parte en cuanto al Registro Civil, la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, establece en lo conducente, que los encargados del Registro Civil deben de enviar mensualmente a los administradores de rentas de su respectivo departamento, o a la Dirección General de Rentas, si se trata del departamento de Guatemala, una lista de las actas de defunción que hubieren asentado en sus libros, indicando el nombre y apellidos completos, la edad, estado civil, profesión y domicilio del fallecido, si hubiere sido casado y, en este caso, el nombre del cónyuge, indicando si este último vive o ha fallecido; si el individuo murió bajo disposición testamentaria y, en su caso, quién fue el notario que autorizó la escritura. La omisión del envío por parte de los encargados del Registro Civil, será sancionada con una multa de cinco quetzales por la primera vez, y de diez a veinte por cada repetición del caso.

En el indicado en el párrafo anterior, es importante resaltar que la Dirección de Rentas Internas fue sustituida por la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que el aviso relacionado debería de estarse remitiendo a dicho ente cada mes.

Todo lo que se ha venido relacionando muestra el rol que juega el Registro Nacional de las Personas respecto a los contribuyentes fallecidos, puesto que por una parte esta la obligación de llevar el registro de las personas y los actos que afectan el estado de estas, siendo el acto que interesa en este caso es el “fallecimiento”, y por la otra parte la obligación establecida para los encargados de los Registros Civiles de remitir el listado de fallecidos a la Superintendencia de Administración Tributaria, ello como certeza y garantía jurídica de los bienes que ha dejado el causante y de las obligaciones que pudo haber dejado pendiente al momento en que acaeció el fallecimiento.

El Registro Nacional de las Personas, juega un rol primordial con la Administración Tributaria y por ende con el contribuyente fallecido, pues al cumplir con las funciones y obligaciones establecidas por la ley, permite exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que dejó el contribuyente fallecido antes de que estos sean ocultados o dilapidados por las personas que tengan interés en el mismo.



El Registro Nacional de las Personas, se relaciona con el contribuyente fallecido por las siguientes razones:

- a) Registra las muertes de las personas
- b) Tiene la obligación de remitir aviso que contenga el registro de la muerte de las personas, el cual debe de enviar mensualmente a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que esta actualice su Registro Tributario Unificado.



CAPÍTULO IV

LEGISLACIÓN APLICABLE AL CONTRIBUYENTE FALLECIDO

4.1 Constitución Política de la República de Guatemala

La Constitución Política de la República de Guatemala, regula la jerarquía constitucional, en los artículos que a continuación se citan:

- a) Artículo 44. Derecho inherente a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

El interés social prevalece sobre el interés particular.

Serán nulas **ipso jure** las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

- b) Artículo 175. Jerarquía constitucional. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas **ipso jure**.

Las leyes calificadas como constitucionales requieren, para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.

- c) Artículo 204. Condiciones esenciales de la administración de justicia. Los tribunales en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.

Como puede observarse la Constitución Política de la República Guatemala, establece que en la aplicación del derecho a los seres humanos debe de observarse, bajo



cualquier precepto lo regulado en la Constitución, y si estas violan o tergiversan la misma serán nulas ipso jure.

“La norma suprema no es un acto, pues, como su nombre lo indica, es un principio límite, es decir, una norma sobre la que no existe ningún precepto de superior categoría. Por su parte, los actos postreros de aplicación carecen de significación normativa, ya que representan la definitiva realización de un deber jurídico (un ser, por consiguiente). El orden jerárquico normativo de cada sistema de derecho se compone de los siguientes grados: 1. Normas constitucionales. 2. Normas ordinarias. 3. Normas reglamentarias. 4. Normas individualizadas. Tanto los preceptos constitucionales como los ordinarios y reglamentarios son normas de carácter general; las individualizadas, en cambio, refiéranse a situaciones jurídicas concretas.”⁷¹ Como se relacionó la norma suprema es un principio, que pone límite a las normas jurídicas que se encuentran por debajo de ella, y de esa cuenta que cualquiera que tergiversen su contenido es nula, y no puede obligar a su cumplimiento.

Por otro lado, “Desde el punto de vista de cuáles sean las personas obligadas por las normas jurídicas, éstas pueden ser clasificadas en *generales, particulares e individualizadas*; según que respectivamente obliguen a todos quienes se encuentren en los supuestos previstos (generales); u obliguen sólo a determinadas personas, cual sucede entre las vinculadas por un contrato o por otro tipo de negocio jurídico (particulares); u obliguen a unas personas singularmente determinadas de modo individual, cual acontece con la sentencia judicial y la resolución administrativa (individualizada). Empíricamente podemos clasificar desde este punto de vista las normas jurídicas en una escala graduada de mayor o menor generalidad, hasta la individualización, como sigue: a) la Constitución o Ley Fundamental; b) las leyes; c) los reglamentos; d) las cláusulas de los negocios jurídicos, tales como los contratos, los testamentos, etc. e) las sentencias judiciales y las resoluciones administrativas.”⁷²

⁷¹ E. García Máñez. *Introducción al Estudio del Derecho*. Quincuagésima Tercera Edición Reimpresión. México: Editorial Porrúa. 2002. Pág. 85.

⁷² L. Recaséns Siches. *Introducción al Estudio del Derecho*. Décima Segunda Edición. México: Editorial Porrúa. 1997. Pág. 180.



En la Constitución Política de la República, como norma superior del Estado de Guatemala, en el Artículo 3 se establece: “El Estado garantiza y protege la vida humana desde su concepción, así como la integridad y seguridad de la persona.” la norma citada regula el derecho a la vida, sin embargo no regula nada respecto al alcance de los derechos y obligaciones que poseen las personas después del momento de ocurrir el fallecimiento.

Así también y ya para entrar al ámbito tributario, que es el interesa a este estudio, la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad, de la siguiente manera: “Artículo 239. Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”. El artículo citado regula los elementos que debe contener todo tributo que sea impuesto a los seres humanos, por lo que la ausencia de uno de ellos lo hace insubsistente e inexigible por parte del acreedor del tributo.

Al momento de la aplicación de leyes para las personas que han fallecido, debe observarse primero lo regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, y en el caso que nos ocupa la misma no establece un trato especial o preferente al contribuyente fallecido y ello tiene su razón ser, por existir responsables tributarios, que deben hacerse cargo de los obligaciones pendientes al momento del fallecimiento, ello conforme lo regula el Código Tributario de Guatemala.



Cabe recordar lo mencionado en el capítulo I de la presente tesis, respecto a que el contribuyente que fallece ya no puede ejercer sus derechos, pues materialmente le es imposible, y por lo tanto es representado por los responsables tributarios en su carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala, es aplicable al contribuyente fallecido, pues en ella se contemplan los derechos y garantías de todo ser humano, y pese a no encontrarse regulado el tratamiento respecto a los contribuyentes fallecidos, sigue garantizando sus derechos, a través de los responsables de la obligación tributaria, quienes al sustituirlo, serán los responsables de ejercitar los derechos que le asistan al causante, y en todo caso, las autoridades siempre deberán observar el contenido de la Constitución, para resolver cualquier tipo de litis que se suscite en relación a los bienes, derechos, obligaciones y acciones del de cujus.

4.2 Código Tributario

El Código Tributario “Es el conjunto ordenado y coherente de normas jurídicas que regulan los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.”⁷³ El Código Tributario, en su carácter de norma ordinaria, fue promulgado por el Congreso de la República de Guatemala, mediante el Decreto seis guión noventa y uno (6-91), el que entró en vigencia el dos de octubre de mil novecientos noventa y uno.

Conforme el cuarto considerando del referido código, se estableció que la conveniencia de su promulgación fue la uniformar los procedimientos y otras disposiciones que sean aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias. El Código Tributario, es el cuerpo normativo que contiene el andamiaje jurídico en materia tributaria, que permite al sujeto

⁷³ A. C. Pacci Cárdenas. *Introducción al Derecho Tributario*. Lima, Perú: Facultad de Ciencias Empresariales de la UPT. 2008. Pág. 40



activo, exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se generen de cada tributo en lo particular.

El contribuyente fallecido es regulado en el Código Tributario, pues el hecho de su muerte no extingue las obligaciones que tiene frente al fisco, pues para el efecto se establece lo relativo a los obligados tributarios, quienes legalmente deben de responder en su nombre por las reclamaciones que puedan ser realizadas por el acreedor del tributo. El Código Tributario en su totalidad es aplicable al contribuyente fallecido, pues aquí se encuentran contenidas las obligaciones tributarias a que se encuentra afecto producto de haber activado la norma jurídica que contiene el acto generador de obligaciones, y el estatus que adquiere cuando ocurre su muerte.

El Código Tributario, como ya se mencionó debe de observarse inclusive para el contribuyente fallecido, puesto que al ser reemplazado por los responsables de la obligación, estos actuarán como que si se tratará del causante; sin embargo en su contenido son designados expresamente solo algunas normas a este tipo de contribuyente, a los cuales haré referencia a continuación de forma general, para que el lector pueda tener claridad sobre el tratamiento que se le otorga:

a) En las situaciones especiales, designa como responsable del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, de las sucesiones indivisas al albacea, administrador o herederos; sin embargo para la inscripción de estos ante la Administración Tributaria es a solicitud del responsable. Es importante comprender a que se refieren las sucesiones indivisas y para el efecto se dice “Son consideradas como sujetos pasivos en la medida en que a su respecto se configuren hechos imponible, de modo que el estado de indivisión hereditaria posterior al fallecimiento del causante no obsta a la configuración de la relación jurídica tributaria, constituyendo ellas su polo negativo hasta el momento del dictado de la declaratoria de herederos o de declarado válido el testamento.”⁷⁴ Con lo que ha quedado expresado los sujetos pasivos que se hacen cargo de las sucesiones indivisas,

⁷⁴ C. García Vizcaíno. *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Depalma Editores. 1996. Pág. 333.



surgen posteriormente al fallecimiento del causante y allí se configura una relación jurídica tributaria.

- b) La transmisión por sucesión es expresamente regulada, indicando que los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios.
- c) Los responsables tributarios son obligados por deuda ajena y por representación, sin embargo responden hasta donde alcancen los bienes para cubrir la deuda tributaria, siempre observando lo que para el efecto regula la ley.
- d) Los donatarios, los legatarios, los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales, son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes. La responsabilidad establecida se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que se haya actuado con dolo.
- e) Las obligaciones que se refieran a deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, pueden declararse incobrables siempre que no se hayan ubicado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria. Los efectos de la declaración de incobrabilidad deja en suspenso la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro.
- f) La extinción de las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por causa de la muerte del infractor. En este aspecto es de considerar que a diferencia de la obligación tributaria como tal, si se extinguen las infracciones y sanciones, y ello es debido a que estas tienen su origen en el derecho sancionatorio y por lo tanto son de carácter personal.
- g) En la práctica de las notificaciones, cuando al notificador le conste personalmente o por informes que le den en el lugar en el que el contribuyente deba ser notificado,



que este ha muerto, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en los autos haciendo constar cómo se enteró y quiénes le dieron la información, para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte.

La normativa contenida en el Código Tributario, respecto al contribuyente fallecido, debe de ser observada al momento de exigir el cumplimiento de las obligaciones a los responsables tributarios, pues es importante tomar en cuenta que el sujeto activo de la obligación tributaria debe de observar lo expresamente regulado, y no puede crear ninguna figura de forma antojadiza. Cabe recordar que el Código Tributario, se aplica al contribuyente fallecido, dado que el responsable tributario designado en la ley, al momento de cumplir las obligaciones que quedaron pendientes al ocurrir el fallecimiento debe de observar todo el contenido de la legislación como si se tratará del propio contribuyente cuya muerte ocurrió, pues este le sustituye completamente y por lo tanto cualquier reclamación del fisco, puede hacerse aplicando toda la normativa, la que no es limitativa a lo expresamente establecido para el caso del contribuyente fallecido.

De acuerdo con lo ya relacionado, el Código Tributario, en su carácter de ley ordinaria, le es aplicable al contribuyente fallecido y, por lo tanto, los responsables de la obligación tributaria, están obligados a observar y conocer lo que regula el mismo, a efecto que en el momento en que actúen en nombre del causante, lo hagan de acuerdo con las normas, principios y procedimientos establecidos en este, pues de no hacerlo incurrirían en responsabilidad personal, tal y como ya quedó expresado. Adicionalmente, hay que recordar que el Código Tributario para su aplicación, debe de hacerse en coordinación con las normas que contienen el tributo en particular al cual haya estado afecto el contribuyente fallecido.

4.3 Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones

La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, definitivamente no pueda pasar desapercibida, pues es la que esencialmente desarrolla lo concerniente a



los bienes del sujeto fallecido y por lo tanto el tratamiento fiscal que reciben los bienes para la adjudicación.

La Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, se crea a través del Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, el que fue dado en el Palacio del Organismo Legislativo, el primero de octubre de mil novecientos cuarenta y siete, año tercero de la Revolución; esta ley esta compuesta de ochenta y siete artículos y un artículo transitorio. Es de considerar que por el paso del tiempo, la referida ley ha sido objeto de reformas tácitas y expresas. El Decreto número 431 del Congreso de la República de Guatemala, es importante principalmente para los herederos del contribuyente fallecido, pues acá se establece la obligación tributaria para que puedan suceder en los bienes del de cujus. Para los efectos correspondientes son objeto de la ley y causan el impuesto establecido:

- a) Las herencias, legados y donaciones por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables, sea cual fuere el lugar donde se encuentren, siempre que el juicio sucesorio se abriere o radicare en la República.
- b) Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes muebles, dinero en efectivo, acciones nominales o valores cotizables, que se encuentren en Guatemala, sean cuales fueren el domicilio del causante, al ocurrir su fallecimiento, el lugar en que se radicare el juicio sucesorio o aquél en que se hubiere otorgado la disposición testamentaria o la escritura de donación.
- c) Las herencias, legados y donaciones, por cualquier causa, de bienes inmuebles situados en la República y de derechos reales sobre los mismos, sean cuales fueren el lugar del fallecimiento del causante, el sitio en que se otorgare la disposición testamentaria o la escritura de donación, el país en que se radicare o abriere el juicio sucesorio y el domicilio de los interesados.
- d) Las herencias, legados y donaciones, por causa de muerte, de bienes inmuebles ubicados fuera de la República o derechos reales sobre los mismos, si la escritura



de donación fuere otorgada en Guatemala o en ella se abriere o radicare el juicio sucesorio.

- e) La remisión o condonación de deudas, sea cual fuere su naturaleza u origen, si el acto o el contrato fue celebrado en Guatemala o si los bienes que sirvieron de garantía para el cumplimiento de aquella obligación se encuentran ubicados en la República.
- f) Las herencias, legados y donaciones, por cualquier causa, de derechos reales o personales, bienes de carácter mueble, dinero en efectivo, acciones nominales y valores cotizables, sea cual fuere el lugar del domicilio del donante o causante de la herencia, de la radicación del juicio sucesorio o del otorgamiento del contrato o testamento, siempre que tales valores provengan de una fuente de riqueza existente en el territorio de la República.
- g) La Renuncia o cancelación de derechos de usufructo o pensiones, ya sean temporales o vitalicias, sobre bienes ubicados en el país, aunque la escritura se hubiere otorgado en el extranjero.

La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, establece que para el pago del impuesto se toma como base el valor de los bienes que se transmiten por herencia, legado o donación, haciendo las deducciones siguientes:

- a) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por causa de muerte, que consten en instrumento público o privado legalmente reconocido, siempre que no estuvieren prescritos.
- b) Los créditos o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donación siempre que se declare su existencia legítima por sentencia ejecutoriada, que no sea dictada contra cualesquiera de los donatarios o herederos, su cónyuge o concubina, sus ascendientes o descendientes en cualquier grado de consanguinidad o afinidad, o de albaceas o personas que hayan prestado sus servicios al causante; salvo cuando se trate de salarios o sueldos de empleados, obreros o domésticos.



- c) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donación que no estuvieren prescritos y consten en los libros del causante, si este fuere o hubiere sido comerciante a la fecha del contrato de donación o hasta el día en que ocurrió su fallecimiento, siempre que dichos libros estén llevados conforme a la ley y que las deudas o gravámenes no sean a favor de cualesquiera de los donatarios o herederos, su cónyuge o concubino, ascendientes o descendientes sin limitación de grado por consanguinidad o afinidad, de colaterales hasta el tercero de consanguinidad y segundo de afinidad, o de albaceas o personas que hayan prestado sus servicios al causante de la sucesión, salvo cuando se trate de salarios o sueldos de empleados, obreros y domésticos.
- d) Los créditos de giro comercial, listados sólo en testamento, se conceptuarán como legados preferentes para los efectos de la Ley.
- e) El importe de los gastos que hayan causado en la última enfermedad del autor de la herencia y los de inhumación, ambos debidamente comprobados, y los últimos en cantidad proporcional a la posición económica del fallecido. Los recibos de honorarios médicos y enfermeros deben ajustarse al arancel respectivo.
- f) Los impuestos y contribuciones fiscales y municipales, cuyo pago hubiere dejado pendiente el autor de la herencia.
- g) Las indemnizaciones y reparaciones del daño, por la muerte del causante, que reciban los herederos.
- h) Los fondos de defunción que entreguen las sociedades mutualistas y de ahorro, hasta la cantidad de Q.1,000.00.
- i) Las cantidades que se asignen por concepto de gastos del juicio, honorarios de abogados, notarios, albaceas, depositarios y expertos, de conformidad con los aranceles correspondientes.
- j) El valor proporcional de los bienes sobre los cuales se hubiere pagado el impuesto en el extranjero, siempre que dichos bienes se hallaren fuera de la República.



Las deducciones relacionadas son de importancia para el caso del contribuyente fallecido, pues es aquí en la que aparece: “Los impuestos y contribuciones fiscales y municipales, cuyo pago hubiere dejado pendiente el autor de la herencia.” Es decir que la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, en el Artículo 4 inciso f), da por sentado que en todo proceso sucesorio, pueden contemplarse las cargas tributarias dejadas pendientes por la persona cuyo fallecimiento ocurrió, sin embargo tal disposición quedó contemplada como una simple deducción, de lo que se deriva que si los impuestos pendientes de pago no se consideraron y mucho menos se pagaron, simplemente no se aplica la deducción, al momento de que los herederos hagan efectivo el pago a que esta sujeta la herencia.

La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, es importante para los herederos del contribuyente fallecido, pues es esta Ley la que regula las cuotas del impuesto aplicable a las herencias, legados y donaciones, de la manera siguiente:

Porción de cada heredero, legatario o donatario	Hijos, cónyuge y concubinos	Ascendientes y descendientes, excepto los hijos, adoptante y adoptado	Colaterales por consanguinidad			Parientes legales por afinidad	Extraños
			2º Grado	3º Grado	4º Grado		
	%	%	%	%	%	%	%
Hasta Q50,000.00	1	2	3	5	7	9	12
Hasta Q100,000.00	2	3	4	6	8	10	14
Hasta Q200,000.00	3	4	5	7	9	11	16
Hasta Q300,000.00	4	5	6	8	10	12	18
Hasta Q500,000.00	5	6	7	9	11	13	20
Cantidades mayores	6	7	8	10	12	14	25

Fuente: Artículo 7 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

En el caso de los concubinos para que les sea aplicable el porcentaje relacionado, deben haber hecho vida de hogar con el causante por el término regulado en la Ley; y



para la aplicación de los porcentajes con relación al adoptante y el adoptado. La adopción debe ser anterior en cinco años a la fecha de la muerte del causante, salvo el caso de tratarse de adoptados por ser hijos del otro cónyuge.

Los porcentajes establecidos en el Artículo 7º de la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, para su aplicación se debe atender al monto de la porción de cada heredero, legatario o donatario; además para adquirir el derecho a los porcentajes también se debe de justificar el parentesco con los certificados extendidos por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala. Para el caso de los que no comprueben el parentesco deberán de tributar como extraños.

La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, es de interés para los beneficiados con la herencia del causante, puesto que aquí se establecen las consideraciones que deben de hacerse para liquidar el impuesto, así:

- a) El impuesto se causa desde la fecha de fallecimiento del causante o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente.
- b) Para la estimación de la cuantía del impuesto se toma como base el valor que se asigne o tengan asignados los bienes yacentes a partir de la fecha en que se ponga en conocimiento del fisco el hecho de la sucesión.
- c) La liquidación del impuesto debe iniciarse dentro de los seis meses contados desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la declaratoria de la muerte presunta.
- d) Si la liquidación no se inicia en el plazo de ley, habrá pena de multa equivalente al 100% del impuesto causado más un recargo por concepto de interés del 1% mensual sobre el monto del Impuesto, por todo el tiempo transcurrido desde que se incurrió en la demora hasta que se efectúe el pago respectivo.
- e) El plazo de seis meses podrá ampliarse en nueve meses si la muerte ocurrió en otra sección de Centroamérica y a un año si hubiere acaecido en otro lugar del extranjero.



- f) Para el inicio de toda liquidación debe presentarse a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, el expediente judicial o notarial, según sea el caso, para la verificación y cálculo del mismo.
- g) La liquidación debe de practicarse en un plazo de diez días siguientes a la recepción del expediente judicial o notarial, y para el caso de los reavalúos, el plazo se ampliará a cinco días más.
- h) Practicada la liquidación del impuesto, el expediente debe de remitirse a la Contraloría General de Cuentas, para que se practique la revisión, y se dictará la resolución correspondiente dentro de los seis días siguientes a la fecha en que se recibió el expediente.
- i) Aprobada y revisada la liquidación fiscal se debe de notificar a los interesados, para que una vez firme la misma, procedan a realizar el pago del impuesto, dentro del plazo de diez días de notificados, bajo apercibimiento de hacer el cobro por la vía económico-coactiva.
- j) Pueden formularse liquidaciones adicionales en los casos expresamente regulados en la ley.
- k) El derecho del fisco para cobrar o hacer efectivo el impuesto, formular liquidaciones adicionales, imponer multas y recargos, y, en general para exigir cualquier obligación derivada de la Ley, prescribe en el lapso de seis años computados desde la última diligencia practicada en el expediente fiscal, si se hubiere seguido; y en caso contrario, en diez años computados desde la fecha del fallecimiento del autor de la herencia o de la donación.
- l) Pagado el impuesto el expediente debe de ser devuelto al juez o notario, según sea el caso para finalizar los trámites correspondientes.

La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, además de establecer lo ya relacionado también regula las herencias vacantes, y las facultades y obligaciones de la Procuraduría General de la Nación respecto a las herencias.



La Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones es aplicable al contribuyente fallecido, por cuanto es esta en la que se regula el impuesto que grava los bienes que son objeto de herencia, y el cual deberán pagar todos aquellos que son considerados en el auto declaratorio de herederos o en el auto por medio del cual se reconozca la validez del testamento. También esta Ley es importante para el contribuyente fallecido, pues es acá donde aunque como una deducción, si se establece y menciona que los impuestos y contribuciones fiscales y municipales, dejados pendientes por el contribuyente fallecido son deducibles al pagarse con los mismos bienes del causante.

4.4 Código Procesal Civil y Mercantil

El Código Procesal Civil y Mercantil no puede dejar de aplicarse al contribuyente fallecido, pues regula el procedimiento del proceso sucesorio testamentario e intestado, en su forma judicial o extrajudicial, no obstante, ello ya fue abordado en el capítulo II, por lo que en este capítulo se abordarán otros temas de suma importancia y que orientan el por qué el referido Código tiene relación con el contribuyente fallecido.

El contribuyente fallecido, que para efectos del Código Procesal Civil y Mercantil es denominado simplemente como “causante”, no distingue la calidad de contribuyente o no, lo que si distingue son los bienes, derechos, acciones u obligaciones dejadas, y la forma de la transmisión de los mismos. El proceso sucesorio, regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil, tiene por objeto, sin perjuicio de que los interesados obtengan declaración judicial de otros derechos que emanen del fallecimiento del causante, o de su muerte presunta, que se determine cuando menos los siguientes aspectos:

- a) El fallecimiento del causante o de la muerte presunta
- b) Los bienes relictos
- c) Las deudas que gravan la herencia



- d) Los nombres de los herederos
- e) El pago del impuesto hereditario
- f) La partición de la herencia

Conforme lo mencionado, el proceso sucesorio debe determinar las deudas que gravan la herencia, en el caso de estudio una de las deudas sería la deuda tributaria, si la persona cuyo fallecimiento ha ocurrido es contribuyente de algún tributo, y dejó estos pendientes al momento de su deceso.

En el Código Procesal Civil y Mercantil, el artículo cuatrocientos cincuenta y uno, contempla que cualquier reclamación que surja con ocasión de la muerte del causante, tiene fuero de atracción, es decir que se deben de hacer valer dentro del proceso sucesorio, y siendo las obligaciones tributarias una reclamación a favor del fisco, deben ser cargadas al inventario de la mortual para que esta responda oportunamente, sin embargo ello se hace valer por los interesados, caso contrario el Juez o el notario se encuentran limitados a resolver más allá de lo solicitado.

Importante es mencionar, que el Código Procesal Civil y Mercantil, regula que el abogado, notario, procurador, contador o perito, que en la tramitación judicial o extrajudicial del proceso sucesorio actué en forma de causar perjuicio al erario público, es responsable por el perjuicio sufrido, siempre que el hecho no constituya delito, en cuyo caso, además, se someterán los antecedentes al juez del orden penal, sin perjuicio de las medidas disciplinarias que puedan adoptar los colegios profesionales respectivos; como se puede apreciar los profesionales también son responsables por su actuación dentro de un proceso sucesorio, sin embargo sería contradictorio que el Juez o Notario, fueran sancionados por no hacer valer la carga tributaria, dado que ellos son requeridos y no actúan de oficio, es decir no pueden resolver más de lo solicitado, ello en base al principio de congruencia, razón por la cual si el fisco tiene interés en el cobro de la deuda tributaria, debe de hacerlo valer durante la tramitación del proceso sucesorio, a fin de respetar el debido proceso.

El Código Procesal Civil y Mercantil, tiene relación directa con el contribuyente fallecido, pues es a través del procedimiento que este regula, que la Administración Tributaria



puede hacer valer los derechos que le asisten al fisco, respecto a la obligación tributaria pendiente de cumplimiento.

De acuerdo a la regulación del Código ya relacionado, la Procuraduría General de la Nación debe ser considerada parte en los procesos sucesorios, hasta que haya declaración de herederos. Además representa a los herederos ausentes mientras no se presenten o acredite su representante legítimo, a los menores o incapaces que no tengan representante, al Estado y a las Universidades en caso de herencia vacante. Sin embargo ya quedó establecido que la Procuraduría General de la Nación, no tiene funciones establecidas para velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

La aplicación del Código Procesal Civil y Mercantil, en el proceso sucesorio es inevitable, ya que es aquí que se regulan los pasos a seguir para suceder en la herencia, y obtener una declaratoria de herederos o en su caso una declaración de validez del testamento dejado por el causante. Los beneficiarios de la herencia deben tomar en cuenta lo siguiente:

- a) En el proceso sucesorio testamentario, se da lectura al testamento dejado por el causante para que los herederos y legatarios, tengan la oportunidad de manifestar su aceptación o no aceptación a la herencia. La aceptación de la herencia, lleva implícito los derechos y obligaciones del causante.
- b) En el proceso sucesorio testamentario, se da a conocer el nombre del albacea testamentario, al momento de dar lectura al testamento, y en caso de no haberlo nombrado el de cujus, se procederá a nombrar uno de ser necesario.

Este punto es de suma importancia, por cuanto el albacea testamentario, es un responsable tributario, pero el mismo no existe si no se radica proceso sucesorio, es decir que hasta ese momento se encuentra obligado a dar cumplimiento, a las obligaciones tributarias que hubiere dejado pendientes el causante al momento de su fallecimiento; o bien cumplir las que se vayan causando si el negocio sigue en marcha. Cabe resaltar que en la práctica la Superintendencia de Administración Tributaria depende de la voluntad de los interesados en la herencia yacente para enterarse sobre el fallecimiento de un contribuyente, lo que dificulta el control,



verificación, fiscalización y recaudación en cuanto al contribuyente fallecido, pues la cultura tributaria es limitada.

- c) El otorgante de testamento, puede dejar constancia en el mismo, de las reglas para el inventario, avalúo, liquidación y división de los bienes, y ello debe de ser respetado por los herederos instituidos. En este aspecto hay que considerar que aunque expresamente no se reconozca la obligación tributaria, esta debe de ser cubierta por los herederos, una vez hayan sido declarados como tales, sin embargo es importante tomar en cuenta que si no hay quien promueva y exija el cumplimiento de las obligaciones dejadas por el causante estas pueden ser evadidas y como consecuencia incumplidas.
- d) En el caso en que el testamento no sea impugnado, ni se haya objetado la capacidad de los interesados, se reconocerá como herederos y legatarios a los que estén nombrados como tales.

El reconocimiento de herederos y legatarios para efectos tributarios resulta de suma importancia, puesto que estas dos figuras se encuentran reguladas como responsables de la obligación tributaria, sin embargo es importante tomar en cuenta que la calidad es reconocida hasta que el proceso sucesorio es finalizado y existe auto declaratorio.

- e) Para el caso en que la validez del testamento se impugne o se impugne la capacidad legal de algún heredero o legatario, la controversia debe de resolverse en juicio ordinario, sin que se suspendan las medidas de seguridad, el inventario y el avalúo de los bienes.

Este aspecto también resulta relevante, para la obligación tributaria y el contribuyente fallecido, puesto que siendo el heredero y legatario el responsable de la obligación tributaria, para el caso en que la capacidad sea impugnada y probada no nacerían a la vida jurídica los designados en el testamento, para responder frente al fisco.



- f) Los testamentos especiales para su apertura tienen regulaciones propias que deben de observarse al momento de radicarse el proceso sucesorio, puesto que una de sus características principales es que no pueden tramitarse en forma extrajudicial, sino que únicamente por la vía judicial.
- g) En la sucesión intestada, para promover un proceso sucesorio, debe de justificarse el interés en el mismo, por el medio de la prueba que se estime conveniente; y para el caso en que sea del conocimiento de quien radica el proceso, debe de proporcionar los nombres y residencias de los parientes en línea recta y del cónyuge supérstite, o a falta de ellos, de los parientes colaterales dentro del cuarto grado. Si fuere posible se acompañan de una vez las certificaciones de las correspondientes partidas del Registro Civil.
- h) La Procuraduría General de la Nación o cualquier interesado, en el proceso sucesorio intestado, puede impugnar la capacidad para suceder de algún heredero o la validez de algún documento con que se trate de justificar el parentesco, en este caso se debe de sustanciar la controversia en juicio ordinario; sin embargo no se deben suspender las medidas de seguridad, inventario, el avalúo de los bienes, la declaratoria en favor de los herederos que no sean afectados por la oposición.
- i) En la junta de herederos del proceso sucesorio intestado, se nombra al administrador de la mortal.

Resulta importante para el fisco, porque surge la figura de un responsable tributario, es decir el administrador de la mortal, sin embargo, hay que observar que para que este surja se requiere de la radicación del proceso sucesorio del causante, caso contrario no se da vida a este sujeto pasivo de la obligación tributaria y por lo tanto no se puede exigir que responda frente al fisco.

Habiendo relacionado las consideraciones que se estiman más importantes para el presente estudio y que están contenidas en el Código Procesal Civil y Mercantil, se tratará el tema de la administración de la herencia, pues es sobre este que puede recaer el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pendientes de cumplimiento. Como ya se mencionó con anterioridad la herencia puede ser administrada por los



herederos, legatarios o el administrador de la mortal, según se acuerde. La administración de la herencia tiene por objeto asegurar, conservar y mejorar el patrimonio del causante, atender la inversión normal a que los frutos están destinados, vender las cosechas, arrendar los inmuebles, hacer las inversiones corrientes para incrementar la producción de los bienes relictos, pagar las obligaciones y cobrar las rentas o créditos pendientes. De lo indicado en este párrafo la Administración Tributaria debe de tomar en cuenta lo siguiente:

- a) Si se asegura la herencia, existen bienes para hacer el cobro de la obligación tributaria que el causante haya dejado pendiente de cumplir al momento de ocurrir su fallecimiento.
- b) Si se conserva la herencia, sucedería lo mismo que al asegurar la herencia.
- c) Si se mejora el patrimonio del causante, el administrador de la mortal, estaría obligado a cumplir y pagar las obligaciones tributarias que se hayan generado, producto de la mejora del patrimonio del de cujus.
- d) Si se atiende la inversión normal a que están destinados los frutos, puede generarse con ello obligaciones tributarias que cumplir.
- e) Si se hace venta de las cosechas o se da en arrendamiento bienes inmuebles, se generan impuestos que deben de ser cobrados por la Administración Tributaria.
- f) Si se hace inversión corriente para incrementar la producción de los bienes relictos, se crean obligaciones tributarias que pueden ser exigidas.
- g) Si se procede al pago de obligaciones, se deben de tomar en cuenta todas aquellas que el causante haya dejado pendiente al momento de ocurrir su fallecimiento, por lo cual acá pueden ser consideradas y cumplidas las obligaciones tributarias, respecto a los impuestos que dejó de pagar a causa del fallecimiento ocurrido, tomando en cuenta que si habían sanciones tributarias estas se encuentran extinguidas, y así se debe de hacer valer.



h) Si se cobran las rentas o créditos pendientes, se crean obligaciones tributarias que deben de ser cumplidas por quien corresponda, y exigidas por la Administración Tributaria.

El Código Procesal Civil y Mercantil, es aplicable al contribuyente fallecido y la obligación, por cuanto en este se establece que para el caso en que se nombre un Administrador de la mortal este tendrá carácter de simple depositario de los bienes, sin que pueda desempeñar otras funciones administrativas que las que se refieren al pago de las deudas mortuorias, unas y otras previa autorización judicial; lo indicado quiere decir que si este quisiera dar cumplimiento a las obligaciones tributarias, tendría que solicitar autorización judicial, lo cual implica retardo en el cumplimiento de la obligación tributaria dejada pendiente al momento en que ocurrió la muerte.

Es de considerar que, para administrar de forma definitiva la herencia, se debe estar a lo dispuesto en el testamento, y en su defecto a lo que decidan los herederos; para el caso en que no haya acuerdo en la administración, el juez podrá nombrar administrador al que designe la mayoría, o bien a un tercero de su propia elección, la regulación legal en cuanto al fisco resulta afectada pues los sujetos pasivos en su carácter de responsables tributarios pueden ser nombrados y removidos en cualquier momento, impidiendo la certeza jurídica del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Código Procesal Civil y Mercantil, como ya quedó expuesto, es aplicable al contribuyente fallecido, que para efectos del código únicamente es el denominado "causante", por cuanto contiene el procedimiento para suceder en los bienes del causante y ello permite la existencia de los sujetos pasivos tributarios, en su calidad de responsables. Así también contiene una serie de normas que deben de ser observadas por cualquier interesado en los bienes dejados por el causante, lo cual incluye a la Administración Tributaria, para el caso en que tenga obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento por parte del contribuyente fallecido.



4.5 Código de Comercio de Guatemala

El Código de Comercio de Guatemala se vincula con el contribuyente fallecido, dado que en el mismo se regula al comerciante individual, quien por su naturaleza tiene que ser una persona física, que al ocurrir su muerte dejará una empresa mercantil en marcha o bien en su calidad de comerciante y por las actividades que ejerza dejará obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento, razón por la cual es importante hacer mención de lo que al respecto establece.

La empresa mercantil, es considerada por el Código de Comercio de Guatemala, como el 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. La empresa mercantil es reputada como un bien mueble. Conforme la definición dada por el ordenamiento jurídico guatemalteco, hace evidente que la persona física que tenga una empresa mercantil de su propiedad, es contribuyente inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria, y por lo tanto si ocurre su muerte, deben de cumplirse las obligaciones tributarias dejadas por él o bien si el negocio debe continuar en marcha, por su naturaleza dar el aviso correspondiente a la Administración Tributaria para que exija el cumplimiento de las obligaciones tributarias a quién se encargue de la herencia.

El Código de Comercio de Guatemala, establece que para la transmisión o gravamen de los elementos inmuebles se regirán las normas del derecho común; no obstante para la transmisión de una empresa propiedad de un comerciante individual, deberá publicarse en el Diario Oficial y en otro de los de mayor circulación en el país, con la anticipación y en la forma y para los fines que señala el artículo 260 del referido código, el último balance y el sistema establecido para la extinción del pasivo. Sobre la transmisión de la empresa mercantil, el Código de Comercio de Guatemala, omitió considerar el caso en que fallece el comerciante individual, por lo cual su transmisión se hace conforme lo regulado para la sucesión de bienes; pues la empresa mercantil al ser considerada un bien mueble, es objeto de transmisión por herencia.



Por otra parte el Código de Comercio de Guatemala, considera lo referido a la contabilidad y correspondencia mercantil, lo cual interesa directamente a los responsables del contribuyente fallecido; por lo que se estima conveniente hacer las siguientes observaciones:

- a) Los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Los libros o registros que deben de llevar los comerciantes, son inventario, de primera entrada o diario, mayor o centralizador, de estados financieros.
- c) Para los casos en que leyes especiales regulen exigencias contables o administrativas diferentes a las reguladas en el Código de Comercio de Guatemala, estas deberán ser atendidas.
- d) La contabilidad de los comerciantes, puede llevarse por procedimientos mecanizados, en hojas sueltas, fichas o por cualquier otro sistema, siempre que permita su análisis y fiscalización.
- e) Los comerciantes que tengan un activo total que no exceda de veinticinco mil quetzales, pueden omitir en su contabilidad los libros o registros indicados en el Artículo 368 del Código de Comercio de Guatemala, a excepción de aquellos que obliguen las leyes especiales.
- f) Los libros y registros contables deben operarse en español y las cuentas en moneda nacional.
- g) Las sucursales y agencias de empresas cuya sede este en el extranjero, pueden llevar un duplicado en el idioma y moneda que deseen, con una columna que incluya la conversión a moneda nacional, previo aviso al registrador mercantil.
- h) La infracción a lo regulado en los artículos 368 y 369 del Código de Comercio de Guatemala hará incurrir al empresario en una multa no menor de cien quetzales, ni mayor de mil, en cada caso.



- i) El autorizado para imponer y exigir el cumplimiento de las multas establecidas en los artículos 368 y 369 del Código de Comercio de Guatemala, es el Registro Mercantil General de la República de Guatemala, pudiendo compeler judicialmente a la traducción, conversión y corrección en su caso, a costa del infractor.
- j) Los comerciantes deben operar su contabilidad por sí mismos o por persona distinta designada expresa o tácitamente, en el lugar donde tenga su domicilio la empresa o en donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente, a menos que el registrador mercantil autorice para llevarla en lugar distinto dentro del país. Sin embargo aquellos comerciantes individuales cuyo activo total exceda de veinte mil quetzales (Q20,000.00), y toda sociedad mercantil, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores.
- k) Los libros exigidos por las leyes tributarias deberán mantenerse en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente que este debidamente registrado en la Superintendencia de Administración Tributaria.
- l) Los libros de inventarios y de primera entrada o diario, el mayor o centralizador y el de estados financieros, deberán ser autorizados por el Registro Mercantil General de la República de Guatemala.
- m) Los comerciantes deben llevar su contabilidad con veracidad y claridad, en orden cronológico, sin espacios en blanco, interpolaciones, raspaduras, ni tachaduras.
- n) Los libros no deberán presentar señales de haber sido alterados, sustituyendo o arrancado folios o de cualquier otra manera.
- o) Los errores u omisiones en que se incurriere al operar en los libros o registros, se salvarán inmediatamente después de advertidos, explicando con claridad en que consisten y extendiendo o complementando el concepto, tal como debiera haberse escrito.
- p) El comerciante deberá establecer, tanto al iniciar sus operaciones como por lo menos una vez al año, la situación financiera de su empresa, a través del balance



general y del estado de pérdidas y ganancias que deberán ser firmados por el comerciante y el contador.

- q) Es prohibido llevar más de una contabilidad para la misma empresa. La infracción a esta prohibición es causa de que ninguna de las contabilidades haga prueba, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que haya lugar.
- r) Los comerciantes, sus herederos o sucesores, conservarán los libros o registros del giro en general de su empresa por todo el tiempo que esta dure y hasta la liquidación de todos sus negocios y dependencias mercantiles.
- s) El libro o registro de estados financieros, contendrá: 1°. El balance general de apertura y los ordinarios y extraordinarios que por cualquier circunstancia se practiquen. 2°. Los estados de pérdidas y ganancias o los que hagan sus veces, correspondientes al balance general de que se trate. 3°. Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario para mostrar su situación financiera.
- t) El comerciante podrá llevar los libros o registros auxiliares que estime necesarios.
- u) El balance general deberá expresar con veracidad y en forma razonable, la situación financiera del comerciante y los resultados de sus operaciones hasta la fecha de que se trate.
- v) Toda operación contable deberá estar debidamente comprobada con documentos fehacientes, que llenen los requisitos legales y sólo se admitirá la falta de comprobación en las partidas relativas a meros ajustes, traslado de saldos, pases de un libro a otro o rectificaciones.

Lo relacionado anteriormente, es lo que interesa al presente estudio, pues precisamente es lo que se relaciona con el contribuyente fallecido, ya que todo lo indicado deberá de ser cumplido por los responsables tributarios en sustitución del contribuyente fallecido.

El Código de Comercio de Guatemala, es aplicable al contribuyente fallecido, por cuanto todo comerciante no solo debe de inscribirse en el registro correspondiente, sino además para operar su negocio debe de encontrarse inscrito ante la Administración



Tributaria, y por lo tanto dar cumplimiento a las obligaciones tributarias derivadas de la calidad de comerciante; lo que resulta importante pues al ocurrir la muerte del comerciante que es como consecuencia contribuyente, el fisco tiene interés directo en establecer los bienes que haya dejado para que se cumpla con la obligación tributaria, que se encuentre pendiente de cumplir entre el lapso en que ocurrió la muerte y el momento de la determinación de la obligación tributaria y su correspondiente cumplimiento.

4.6 Ley del Registro Nacional de las Personas

La Ley del Registro Nacional de las Personas, no obstante ya haberse tratado la institución como tal en el capítulo III, interesa pues es en esta en donde se regula el registro de los nacimientos y fallecimientos de las personas.

La Ley del Registro Nacional de las Personas, regula la obligación, de llevar el registro de las defunciones que ocurren, y delega a los registradores civiles la obligación de asentar tales actos, y por tanto los hace personalmente responsables por las omisiones en este sentido.

El registro del fallecimiento de una persona, por ser un evento que constituye la terminación del reconocimiento de la personalidad jurídica, es asignado al Registro Civil de las Personas, conforme lo regula la Ley del Registro Nacional de las Personas; y dicho acto interesa directamente a la Administración Tributaria en el caso en que la persona fallecida haya sido contribuyente inscrito en esta y como consecuencia haya dejado obligaciones pendientes de cumplir.

El Decreto número 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala, aunque expresamente no menciona al contribuyente fallecido, pues simplemente nomina “fallecido”, debe de aplicarse al mismo, por cuanto es aquí que se regula la obligación de registrar las defunciones que ocurran en el territorio nacional, y como se indicó en el capítulo anterior, la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legales y Donaciones,



también contiene como obligación de los registradores civiles, dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre las muertes ocurridas.

La Ley del Registro Nacional de las Personas, es aplicable al contribuyente fallecido y a la obligación tributaria, por cuanto es aquí que se decreta la obligación de llevar el control de los fallecimientos ocurridos en la República de Guatemala; así como las obligaciones de los registradores civiles, quienes no solo deben de atender lo establecido en esta norma jurídica, sino también todas aquellas en las cuales se le deleguen obligaciones, en este caso deben de observar la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, la que regula una obligación que debe de cumplirse para asegurar los derechos del fisco respecto a las obligaciones que pudo haber dejado el contribuyente al momento en que ocurrió su muerte.



CAPÍTULO V

ANÁLISIS JURÍDICO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y EL CONTRIBUYENTE FALLECIDO

5.1 Consideraciones generales de la obligación tributaria y el contribuyente fallecido

Como ya quedó expuesto en los capítulos anteriores, la obligación tributaria, surge al concretizarse el hecho generador, es decir que las personas son quienes accionan la norma jurídica, y debido a este acto se hace exigible el cumplimiento de la misma.

La obligación tributaria como tal tiene distintos momentos como a continuación se explican:

Nacimiento de la obligación tributaria:	Determinación de la obligación tributaria:	Cumplimiento de las obligaciones tributarias:
<p>Nace al momento en que la conducta del contribuyente encuadra en el contenido del hecho generador, es decir al realizarse la hipótesis o supuesto jurídico contenido en la norma.</p>	<p>La determinación de la obligación tributaria, se lleva a cabo por los medios que regula el Código Tributario, y como resultado de esta puede tenerse: la obligación de pagar tributos (en esta fase se establece la cuantía y cantidad a pagar a favor del fisco), la simple presentación de declaración de impuestos u otras obligaciones formales.</p>	<p>El contribuyente o responsable, en base a la determinación de la obligación tributaria, procede a cumplirla por los medios legales a su alcance.</p> <p>La forma más común del cumplimiento de las obligaciones tributarias es el pago.</p>



Como se puede observar en el cuadro que precede, la obligación tributaria para llegar a ser exigible, primero debe de nacer, luego determinarse, y concluir con su cumplimiento ante la Administración Tributaria.

La legislación guatemalteca distingue dos tipos de sujetos pasivos, siendo éstos, el contribuyente y el responsable de la obligación tributaria; para el caso de estudio interesan ambas figuras, puesto que el contribuyente (en vida) acciona la norma jurídica que da origen a la obligación, y por lo tanto se encuentra compelido a cumplirla, sin embargo, si ocurre su muerte entre el lapso de tiempo en que se generó la obligación y el momento de la determinación y cumplimiento, la obligación tributaria se queda desprovista; sin embargo ante tal situación surge el responsable tributario para responder por las obligaciones frente al fisco.

El surgimiento del responsable tributario, no se da por simple voluntad del fisco, sino que para ello se creó el proceso sucesorio, el que sirve como medio para nombrar un administrador de la mortual o un albacea testamentario, o para reconocer y declarar herederos o legatarios.

Los responsables tributarios nominados por la legislación tributaria, fueron regulados con el objeto de que las obligaciones tributarias fueran cumplidas, inclusive ante el fallecimiento del contribuyente, sin embargo como más adelante podrá observarse no se cumple la finalidad, debido a que las leyes que los regulan no le autorizan un tratamiento distinto hacia las obligaciones tributarias, pues éstas no son superiores a otro tipo de obligaciones, sino más bien deben de acreditarse y probarse previo a que puedan ser cumplidas, pues no puede coartarse el derecho a que las mismas puedan ser objetadas por no ser sustentables o encontrarse prescritas.

Así también la legislación al referirse al proceso sucesorio, el cual resulta importante desde el punto de vista que es aquí donde nacen a la vida jurídica los responsables de la obligación tributaria, contempla que la Procuraduría General de la Nación, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, y la Contraloría General de Cuentas ejerzan funciones específicas respecto a la masa hereditaria, por un lado se opina en cuanto a la declaratoria de herederos u aprobación de validez del testamento,



y por otro lado se lleva a cabo una liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, la cual debe de ser aprobada para que los interesados efectúen el pago en referencia a este impuesto hereditario.

Las obligaciones del contribuyente fallecido, conforme a la legislación no prescriben por causa de la muerte, puesto que pueden ser cumplidos por los obligados tributarios en sus calidades de sustitutos, sin embargo la Administración Tributaria, si tiene la facultad de declarar extinguidas las sanciones e infracciones cometidas por el causante, pero no solamente tiene esa facultad en cuanto a la obligación tributaria, pues también puede declararla incobrable, siempre y cuando haya realizado una investigación que le permita determinar que efectivamente no hay bienes que puedan responder al adeudo tributario dejado por el fallecido.

En cuanto a la declaratoria de incobrabilidad, brevemente puede referirse que esta es considerada únicamente como la suspensión del cobro de la deuda tributaria, por lo que se estima que al comprobarse que el contribuyente fallecido no tiene bienes que puedan responder frente al fisco, no puede tenerse indefinidamente suspendido el cobro, por lo que sería conveniente que en esos casos la ley considerará la posibilidad de extinguir la obligación tributaria.

Con lo que se ha venido relacionando en este apartado, se puede observar que la Administración Tributaria depende de distintas situaciones para enterarse de la muerte del contribuyente y exigir el cumplimiento de las obligaciones pendientes, y no obstante encontrarse entidades del Estado vinculadas con el contribuyente fallecido, no tienen las facultades para exigir ese cumplimiento, pues la atribución por ley le asiste a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La obligación tributaria y el contribuyente fallecido, no tienen una regulación especial que permita un control por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre las obligaciones pendientes, desde el momento en que ocurre la muerte del contribuyente o bien desde el momento en que se radica un proceso sucesorio, que como ya quedó expuesto este se radica por el interés que existe sobre bienes dejados por el causante. En la práctica lamentablemente una vez fallece una persona, no hay



interés en las obligaciones que pudo haber dejado y no solo es de referirse a las obligaciones tributarias, sino a las obligaciones en general, el interés que existe es únicamente sobre la herencia yacente, para poder disponer de ella.

La participación del ente acreedor del tributo, una vez el contribuyente ha fallecido, es casi nula, pues se depende de la voluntad de los interesados para cumplir con las obligaciones, situación que no puede dejarse de tal manera pues la cultura tributaria en el país se encuentra seriamente afectada por el entorno social y de lo cual deriva que hay abstencionismo en el pago de obligaciones a favor del fisco, lo cual no justifica el incumplimiento, pero si evidencia un medio incumplimiento de obligaciones del contribuyente fallecido.

5.2 Responsables de la obligación tributaria del contribuyente fallecido y los alcances de su responsabilidad frente al fisco.

Los responsables tributarios ya fueron ampliamente abordados en el presente trabajo, no obstante aquí interesa únicamente tratar a los responsables tributarios del contribuyente fallecido; y los alcances de su responsabilidad que puede determinarse únicamente de conformidad con el derecho vigente.

5.2.1 Administrador de la mortal

La figura del administrador de la mortal, contenida en el Código Procesal Civil y Mercantil, es importante para el fisco, sin embargo esta solo surge si se radica el proceso sucesorio y se decide nombrar a quién represente a la mortal.

El Código Procesal Civil y Mercantil, no regula expresamente las facultades del administrador de la mortal, pues se limita a indicar que este debe de cuidar de la herencia, y de ser necesario iniciar o responder demandas; es decir que en ninguna



parte establece que pueda disponer del haber hereditario para responder frente al fisco, pues con ello disminuiría la herencia que recibe bajo inventario.

El administrador de la mortal, para deducir de la herencia los gastos que haya realizado, necesita acreditar que obtuvo autorización previa para los mismos, es decir que no basta que medie su voluntad para cumplir las obligaciones dejadas por el causante; de lo cual resulta que para pagar las obligaciones que el contribuyente dejó frente a la Administración Tributaria, al momento de ocurrir su muerte, necesitaría contar con autorización para disponer parte del haber hereditario y pagar el adeudo pendiente, siempre y cuando se acredite fehacientemente y no haya prescrito.

El Código Tributario, establece que el administrador de la mortal, como responsable de la obligación tributaria, asume todas las obligaciones y derechos en nombre del causante, sin embargo no considera que dicho responsable tributario, no puede disponer libremente de los bienes del causante, pues a pesar de tener la representación legal del de cujus, el Código Procesal Civil y Mercantil, solo lo autoriza para determinados actos, dentro de los cuales no está regulado expresamente que pueda tomar parte de la herencia para pagar las obligaciones pendientes, pues para el caso en que existan estas deben de ser acreditadas y declaradas legalmente, para que sean consideradas como pasivos de la herencia y se pueda dar cumplimiento al pago de las mismas de acuerdo a la ley. Cabe recordar que la ley tributaria y la ley civil, no otorgan un tratamiento especial a las obligaciones tributarias en cuanto a que se hagan valer de oficio de alguna manera, y ello debido a que la obligación se debe de determinar, y siendo que el contribuyente fallece únicamente queda el ente acreedor del tributo para realizar dicho acto, lo cual permite al responsable tributario responder de ser necesario.

La responsabilidad del administrador de la mortal frente al fisco y de acuerdo a la legislación vigente se puede considerar de la siguiente manera:

- a) El administrador de la mortal, al ser nombrado adquiere los derechos y obligaciones reguladas en el Código Procesal Civil y Mercantil y en materia tributaria debe de observar lo regulado en el Código Tributario, sin extralimitarse en sus funciones.



- b) El administrador de la mortal es responsable tributario del contribuyente fallecido, sin embargo su responsabilidad se encuentra limitada a los bienes del causante y a las facultades que por ley pueda ejecutar.
- c) El administrador de la mortal, para disponer de los bienes del causante debe obtener autorización, y sin ella cualquier gasto que realice lo asume personalmente.
- d) La legislación vigente no hace distinción entre las obligaciones tributarias y otro tipo de obligaciones dejadas pendientes de pago por el causante, en tal virtud el administrador de la mortal, no puede hacer valer de oficio una obligación tributaria.
- e) El administrador de la mortal, si es nombrado como tal, y en el caso de existir negocios en marcha, que los interesados quieran continuar, debe de administrar los mismos y, en ese caso, si puede pagar los tributos que se vayan generando debido a que esas obligaciones se generan por medio de la gestión que realiza y no esta disminuyendo la herencia, sino caso contrario esta permitiendo su conservación y aumento.
- f) El administrador de la mortal, nombrado para el caso de contribuyentes que prestaron servicios personales no mercantiles, o tuvieron negocios que ya no deseen continuar en marcha, esta obligado a actualizar el registro tributario unificado de este, sin embargo para realizar el pago de obligaciones tributarias pendientes, debe de contar con autorización expresa, pues no puede disponer del haber hereditario, dado que las obligaciones tributarias no tienen un tratamiento preferente para que el pago pueda darse antes de que finalice el proceso sucesorio.
- g) El administrador de la mortal, al dejar constancia de la deuda tributaria, libera su responsabilidad, y no puede ser sancionado por no pagar la misma, pues los únicos que pueden disponer de los bienes del causante son los herederos, quienes adquieren en definitiva el haber hereditario del causante.

El administrador de la mortal, es un representante de la herencia, con facultades limitadas, que puede liberar su responsabilidad al comprobar que no puede disponer del haber hereditario, y dado que no hay un tratamiento preferente para las obligaciones



tributarias dejadas pendientes al momento de ocurrir la muerte del contribuyente, no puede ser sancionado.

Respecto al administrador de la mortual la ley vigente, regula su actuar y este no puede hacer más de lo que la ley le permite, pues es responsable personalmente por los daños y perjuicios que pueda causarle a la herencia; por lo que previo a cumplir cualquier obligación debe contar con autorización expresa tal y como ya quedó expuesto.

5.2.2 Albacea

El albacea o ejecutor testamentario es la persona que se encarga de dar cumplimiento a la última voluntad del causante, y este puede ser designado por testamento o bien puede ser nombrado.

El albacea o ejecutor testamentario, corre con la misma suerte que el administrador de la mortual, pues sus facultades se encuentran limitadas a dar cumplimiento a lo ordenado en este caso en el testamento, y las facultades que tendrá son las que expresamente se le hayan conferido, y las leyes no regulan que pueda tomar parte del haber hereditario para cumplir las obligaciones tributarias que dejó el causante al momento de fallecer, pues como cualquier otra obligación se debe de hacer valer dentro del proceso sucesorio, para que sea considerada como un pasivo en contra de la herencia.

La responsabilidad del albacea frente a la Superintendencia de Administración Tributaria, se limita a:

- a) El momento en que se de lectura al testamento y se conozca el nombre del albacea testamentario, o bien sea designado por los herederos para dar cumplimiento al testamento.



- b) El albacea únicamente puede cumplir la última voluntad del testador y las facultades que puede ejercitar son las conferidas en el testamento que se haya otorgado.
- c) El albacea, no tiene facultades otorgadas por la ley, para tomar parte del haber hereditario y realizar pagos en nombre del causante.
- d) El albacea, no tiene facultades para dar un tratamiento distinto a las obligaciones tributarias dejadas pendientes por el contribuyente fallecido, pues la ley no otorga un tratamiento especial, por lo cual únicamente se pueden hacer valer dentro del proceso sucesorio para que sean tomadas como un pasivo de la herencia; sin embargo si el albacea dentro de sus facultades esta la de continuar con los negocios en marcha, debe de dar cumplimiento a las obligaciones que se generan durante la gestión que realice y hasta el momento en que los herederos entren en posesión de la herencia.

El albacea, es un responsable tributario, con limitaciones en su actuación, por lo que su responsabilidad frente al fisco, únicamente puede ser deducida hasta donde sus facultades alcancen y siempre y cuando haya intervenido personalmente en el acto que se encuentre gravado, como ocurre con los negocios en marcha, como ya se explicó.

5.2.3 Herederos

Los herederos son todas aquellas personas que, por disposición de la ley están llamados a suceder en sus bienes, derechos, obligaciones y acciones al causante o bien el causante los designó en su testamento como tales. Los herederos como responsables tributarios, surgirán siempre y cuando se radique un proceso sucesorio y al finalizar este, sean declarados como tales y entren en posesión de la herencia dejada por el causante.

Los herederos como responsables tributarios frente a la Administración Tributaria, responden de las obligaciones dejadas por el contribuyente fallecido hasta donde



alcance la herencia, y siempre y cuando el adeudo tributario que se reclama no haya prescrito por inacción en el cobro del tributo reclamado.

Los herederos frente a la Superintendencia de Administración Tributaria, son responsables de:

- a) Pagar los tributos dejados pendientes por el contribuyente fallecido hasta donde alcance la herencia, y siempre y cuando lo reclamado no haya prescrito.
- b) Responder en sus calidades de responsables tributarios, frente a la Administración Tributaria, desde el momento en que son reconocidos como herederos.
- c) Sustituir al contribuyente fallecido en sus bienes, derechos, obligaciones y acciones desde el momento en que son declarados como herederos.
- d) Ejercer la defensa en nombre del contribuyente fallecido, si se reclama algún adeudo tributario que se pueda comprobar que ya fue satisfecho o bien que la acción para reclamarlo ha precluido por el paso del tiempo.

Los herederos para ser considerados responsables de la obligación tributaria, deben de ser declarados como tales, ya que no es dable atribuir la responsabilidad a "presuntos herederos", debido a que es el Código Tributario que nombra y limita que los responsables son los herederos, y en este caso no se pueden crear sujetos pasivos de forma antojadiza, con el único fin de responsabilizar a alguien por el adeudo tributario, pues como ya se ha hecho referencia los responsables tributarios surgen al momento de radicar el proceso sucesorio o al finalizar el mismo, es decir cuando haya declaratoria de herederos. La Superintendencia de Administración Tributaria, para dar tratamiento de responsable de la obligación tributaria a un heredero, previamente debe de comprobar que este ya fue declarado y reconocido como tal.



5.2.4 Legatarios

Los legatarios son aquellos a los cuales el testador dejó un bien en particular, y únicamente pueden ser designados en testamento. Los legatarios, frente a la Superintendencia de la Administración Tributaria, únicamente pueden responder respecto al bien que adquieren y conforme lo haya estipulado el testador, pues si por voluntad del testador se le libera de los gastos y gravámenes a que este sujeto, son los herederos los responsables frente a terceros, por las obligaciones, excepto que los bienes dejados a estos sean los únicos que existan para responder por las obligaciones.

En este aspecto es de considerar que si toda la herencia se encuentra dividida en legados, las deudas, gravámenes y otros, serán prorrateados en proporción al valor del legado que reciban, en tal virtud la Administración Tributaria, tendrá que exigir a cada uno por separado la proporción del adeudo que se encuentre pendiente de pago y que se haya producido previamente a la muerte del contribuyente.

El legatario en su calidad de responsable tributario, es reconocido como tal al finalizar el trámite del proceso sucesorio, por lo que hasta ese momento es dable que la Administración Tributaria, pueda requerirle y obligarlo al cumplimiento de las obligaciones del causante, y siempre y cuando estas sean probadas por los medios legales y tengan carácter de exigibles.

Los responsables de la obligación tributaria, únicamente pueden ser requeridos si legalmente nacen a la vida jurídica, en tal virtud no puede dejarse en estos la responsabilidad de informar al fisco y cumplir con las obligaciones tributarias que se encuentren pendientes de cumplimiento, ello toda vez que las facultades que tienen los responsables de la obligación tributaria, se encuentran limitados conforme lo regula la ley.



5.3 Responsabilidad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y la obligación tributaria

Las instituciones que se relacionan con el contribuyente fallecido, ya fueron abordadas en el capítulo III de la presente tesis; y en este capítulo se tratará el tema relativo a la responsabilidad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y la obligación tributaria, tomando en cuenta lo que para el efecto establecen las leyes de la República de Guatemala.

Cabe recordar que las instituciones del Estado de Guatemala, conforme el principio de legalidad contenido en los artículos 5º, 152, 154 y 155 de la Constitución Política de la República, deben de mantenerse dentro del conjunto de sus atribuciones expresas, asignadas por la Constitución y las leyes, es decir que no es permisible que actúen fuera de sus atribuciones; o sea que solo pueden hacer lo que la ley les faculte.

5.3.1 Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, como responsable de la recaudación y fiscalización de los tributos, tiene a su cargo la obligación de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes fallecidos.

Para llevar a cabo las facultades de la Administración Tributaria, esta brinda en su página web: portal.sat.gob.gt/sitio/, un documento de información respecto a las gestiones que deben de efectuarse en los casos de contribuyentes fallecidos, y respecto a ese material hago las siguientes consideraciones:

- a) Sin fundamento legal la Superintendencia de Administración Tributaria, atribuye la obligación de efectuar la actualización del contribuyente fallecido a los parientes, presuntos herederos o legatarios. Este aspecto llama la atención, por cuanto el Código Tributario, establece expresamente que los responsables tributarios son: el



administrador de la mortal, el albacea, herederos o legatarios, y ello tiene su razón de ser, pues conforme el Código Procesal Civil y Mercantil, esas son las figuras que tienen la calidad de representantes del causante.

- b) La Superintendencia de Administración Tributaria, no obstante indicar que la actualización la pueden realizar los parientes, presuntos herederos o legatarios, exige que se acredite la calidad con que actúa (albacea, representante de la mortal, heredero o legatario). Es decir que si acepta que no puede crear sujetos pasivos distintos a los indicados en el Código Tributario, por lo que resulta incongruente la información proporcionada a los interesados.
- c) La Superintendencia de Administración Tributaria, indica que la obligación de actualizar el registro tributario unificado del contribuyente fallecido, debe de llevarse a cabo en el plazo de 30 días, caso contrario advierte que se aplicará la multa regulada en el Artículo 94 numeral 1) del Código Tributario. En este aspecto, la ley olvido considerar que la muerte es un acto impredecible y por lo cual, el sujeto que produce la modificación no será quien deba actualizar la inscripción; razón por lo que estimo abusiva la sanción, pues los responsables tributarios serían sancionados si el proceso sucesorio no se radica dentro de esos treinta días, y a la vez se informa a la Administración Tributaria sobre el fallecimiento del contribuyente; ello tomando en cuenta que la ley procesal no regula un plazo expreso para radicar el proceso sucesorio, pues eso dependerá de los interesados en la herencia. Estimo conveniente acotar que la Superintendencia de Administración Tributaria, debería exigir el cumplimiento de lo regulado en el Artículo 64 de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y de esa manera actualizar los registros tributarios unificados, sin que tenga que mediar el aviso por parte de algún particular.
- d) La Superintendencia de Administración Tributaria, establece que se debe de seguir presentando las declaraciones de impuestos del contribuyente fallecido; hasta que se de el cese definitivo; sin embargo al respecto se estima que para el caso de los contribuyentes que prestaban servicios técnicos o profesionales de naturaleza no mercantil, o los que optaron por no continuar en marcha el negocio, resulta absurda



tal exigencia, pues con la actualización del número de identificación tributaria pueden suspender todas las obligaciones después de la muerte, ya que desde ese momento es evidente que no es posible seguir generando obligaciones tributarias, por tratarse de servicios personales o en su caso por decisión de no continuar los negocios.

- e) La Superintendencia de Administración Tributaria, informa al público que en el caso del negocios en marcha de los contribuyentes fallecidos, se puede continuar con el negocio hasta que el proceso sucesorio termine; dicha situación parece lógica pues a través del proceso sucesorio es que el bien mueble será adjudicado a un heredero, quien será el nuevo contribuyente ya que sustituirá en definitiva al causante.
- f) La Superintendencia de Administración Tributaria, indica que se debe de realizar una liquidación de impuestos, sin embargo no especifica que se esta refiriendo únicamente al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y que dicha atribución sigue estando a cargo de la Dirección de Catastro y Avalúos de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, en virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria, aún no ha asumido e iniciado esas funciones, conforme lo regula el Artículo 49 del Decreto 1-98 del Congreso de la República.

El material puesto a disposición del público, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene una intención informativa, sin embargo contiene contradicciones con la ley, por lo cual es oportuno que se haga una revisión minuciosa y ajustarla a las leyes vigentes, lo cual permitirá claridad en los actos de los responsables tributarios, al momento de hacerse cargo de las obligaciones del contribuyente fallecido.

Por otra parte, para sustentar la responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, se realizó una solicitud por medio de acceso a la información pública, y se obtuvo la siguiente información (ANEXO I):

- a) Se consultó sobre el control de contribuyentes registrados como fallecidos:



Cantidad de NIT's de contribuyentes reportados como fallecidos	
Cantidad de contribuyentes actualizados como fallecidos en el año 2013	754

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria, 27 de mayo de 2014.

- b) Se consultó sobre el informe del Registro Nacional de las Personas respecto a las personas fallecidas: informó que al 27 de mayo de 2014 no ha reportado los fallecimientos ocurridos, a efecto de registrarlos en el Registro Tributario Unificado.
- c) Se consultó sobre si es posible que se actualice el NIT de un contribuyente fallecido, sin que se radique un proceso sucesorio: informó que si es posible únicamente dando aviso respecto a la fecha de fallecimiento por parte de cualquier interesado. A este respecto, es de indicar que en congruencia con el Código Tributario, no sería posible que lo realice cualquier interesado, sino puede acreditar su calidad de responsable tributario, pues estos últimos están plenamente establecidos en la ley.
- d) Se consultó sobre la existencia de una ventanilla especial para atender únicamente los casos de contribuyentes fallecidos: informó que no existe una ventanilla especial para la atención de los casos de los contribuyentes fallecidos.

Las consultas realizadas a la Superintendencia de Administración Tributaria, permiten comprender que la legislación en cuanto al contribuyente fallecido ha quedado en el olvido, y ello no permite el correcto tratamiento de los responsables de la obligación tributaria, pues siendo el Registro Nacional de las Personas y la Superintendencia de Administración Tributaria, entidades del Estado, no se encuentran en coordinación para la actualización oportuna del Registro Tributario Unificado. Así también se evidencia que la Superintendencia de Administración depende de los particulares para actualizar el Registro Tributario Unificado, situación que no es aceptable.

La responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, de acuerdo a la legislación se limita a:

- a) Actualizar el Registro Tributario Unificado de cada contribuyente, tomando como fuente la información brindada por el contribuyente (vivo) o por los responsables tributarios.



- b) Fiscalizar a los contribuyentes o responsables de la obligación tributaria, a fin de que cumplan con las obligaciones, conforme lo regulado en la ley, así como evitar que transcurra el período de prescripción sin que haya exigido el pago del tributo o cualquier otra obligación formal.
- c) Exigir a los responsables de la obligación tributaria que se hagan cargo de las obligaciones del contribuyente fallecido, de conformidad con lo regulado en el Código Tributario.
- d) Deducir responsabilidad a los responsables tributarios, que con dolo hayan evadido la obligación tributaria y producto de ese actuar el fisco se haya visto perjudicado.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es responsable de garantizar al Estado la recaudación y fiscalización de los contribuyentes, sin hacer distingo entre fallecidos o vivos, por lo que su responsabilidad es total y si por culpa se pierde el derecho de los adeudos tributarios se debe de deducir las responsabilidades de conformidad con la ley. Es de tomar en cuenta que la Superintendencia de Administración Tributaria, debe de crear los medios que le permitan recaudar y fiscalizar a todo contribuyente, y dicha función se tiene que ejercer sin demora alguna, garantizando que los tributos sean oportunamente percibidos.

5.3.2 Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas

La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, es una dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, y dentro de sus funciones esta la de llevar a cabo la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. A través de solicitud de información pública, se realizaron consultas a la referida Dirección obteniendo los siguientes resultados (ANEXO II):

- a) La consulta realizada fue respecto a que si la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, al momento en que recibe un expediente de un proceso



sucesorio, verifica si el causante fue contribuyente activo. La respuesta obtenida fue negativa. La respuesta obtenida resulta lógica, desde el punto de vista que la atribución que tiene delegada la Dirección, no es la de compeler al cumplimiento de las obligaciones tributarias, distintas al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones; sin embargo se estima que al tratarse de una Dirección que pertenece al Ministerio de Finanzas Públicas y que esta a su vez dentro de sus regulaciones esta la de cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, debería de velar también por establecer primeramente si el causante fue contribuyente activo de algún impuesto, y si establece que efectivamente fue así verificar que dentro de las obligaciones de la mortal que se esta liquidando, se encuentre cubierto el pago de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido.

- b) Se consultó también si la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, al revisar un expediente de un proceso sucesorio, verifica que los pagos de impuestos causados antes de la muerte o al momento de la muerte del causante se encuentren totalmente satisfechos ante la SAT. La obtenida fue que la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, no hace ninguna verificación de obligaciones tributarias del causante en relación a otros impuestos, dado a que es competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria. A este respecto la Dirección actúa dentro del marco de sus atribuciones, ya que ha quedado expuesto que las instituciones del Estado no pueden actuar fuera del marco de sus atribuciones reguladas en la ley, sin embargo se considera que debería de tener dentro de sus atribuciones la verificación de que todos los impuestos hayan sido satisfechos o que estén provisionados con los bienes de la mortal, para que sean satisfechos a favor del fisco.
- c) Se consultó lo relativo a la cantidad de expedientes de procesos sucesorios registrados durante el año 2013 y del 1 de enero al 24 de junio de 2014, en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles. Se obtuvo como resultado lo siguiente:



Año 2013	Al 24 de junio de 2014
2089	918

Fuente: DICABI, 24 de junio 2014

Los resultados relacionados evidencian un promedio de 2000 expedientes al año, que son objeto de revisión para la determinación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. En este aspecto cabe hacer una reflexión en que si en este promedio de expedientes se verificará el cumplimiento de las obligaciones tributarias que pudo haber dejado pendiente de cumplimiento el causante, el fisco recaudaría impuestos por esta vía.

La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, en la función asignada por la ley, se limita a la verificación del inventario de la mortal, para los efectos de liquidar el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, juega un rol muy importante y su responsabilidad, es limitada al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y hasta allí puede exigírsele de acuerdo a la ley.

5.3.3 Contraloría General de Cuentas

La Contraloría General de Cuentas, tiene dentro de sus funciones, aprobar la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, con el objeto de que se pueda hacer efectivo el pago del impuesto. Para establecer el rol de la Contraloría General de Cuentas y la responsabilidad en cuanto al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, por medio de información pública, fue posible obtener los siguientes resultados (ANEXO III):

- a) La Contraloría General de Cuentas, no verifica si el proceso sucesorio se trata de un contribuyente activo y tampoco verifica si el pago de los impuestos pendientes del contribuyente fallecido fueron satisfechos, ello con fundamento en los artículos 40 y 41 del Decreto 431, artículo 4 literal ab) del Decreto 31-2002, ambos del Congreso de la República, pues la función de la Contraloría General de Cuentas se



circunscribe a la fiscalización de las liquidaciones fiscales que determinan el impuesto hereditario dentro de los procesos sucesorios.

- b) La estadística de expedientes de procesos sucesorios en la Contraloría General de Cuentas se resume así:

Del 19 de noviembre de 2001 al 26 de junio de 2014	Año 2013	Del 1 de enero al 26 de junio de 2014
27,745	1,893	1,177

Fuente: Contraloría General de Cuentas, 26 de junio de 2014.

De acuerdo a la Ley, la única responsabilidad de la Contraloría General de Cuentas, en referencia al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, es la intervención que se le asigna en la fiscalización de las liquidaciones fiscales que determinan el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, y hasta allí se le puede exigir a esta institución.

5.3.4 Procuraduría General de la Nación

La Procuraduría General de la Nación, por virtud de Ley tiene a su cargo emitir opinión dentro de los expedientes de procesos sucesorios. Con el objeto de establecer la responsabilidad de la Procuraduría General de la Nación, se realizaron consultas por medio de información pública y se obtuvieron los siguientes resultados (ANEXO IV):

- a) La Procuraduría General de la Nación, al dar opinión dentro de los procesos sucesorios, no verifica si el causante era o no contribuyente activo, pues la legislación guatemalteca no lo regula como un requisito, para dar opinión dentro de los referidos procesos.
- b) La Procuraduría General de la Nación, durante el año dos mil trece y del uno de enero al diez de junio del año dos mil catorce, presenta la siguiente estadística de expedientes de procesos sucesorios:



Año 2013	Del 1 de enero al 10 de junio de 2014
454	98

Fuente: Procuraduría General de la Nación, 10 de junio de 2014.

La Procuraduría General de la Nación, por virtud de ley, la única responsabilidad que tiene en relación al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, es la de dar su opinión dentro del expediente que contiene el proceso sucesorio, sin entrar a calificar si fue o no contribuyente, y tampoco tiene el deber de establecer que se hayan hecho efectivos los pagos por adeudos tributarios.

5.3.5 Registro Nacional de las Personas

El Registro Nacional de las Personas a través del Registro Civil de las Personas, tiene a su cargo registrar el nacimiento, las modificaciones en el estado civil de las personas, y la muerte, entre otras. Interesa a este estudio el registro de la muerte de las personas, pues este sirve de base para que la Administración Tributaria, pueda actualizar el estatus del contribuyente.

Es importante tomar en cuenta que la actualización de contribuyentes, permite a la Superintendencia de Administración Tributaria, advertir la falta de pago de tributos oportunos y como consecuencia exigirla dentro del plazo en que la obligación aún sea exigible.

El Registro Nacional de las Personas, a través de información pública, brindó la siguiente información, la cual contribuye con el establecimiento de su responsabilidad con la obligación tributaria y el contribuyente fallecido (ANEXO V):

a) Fallecimientos ocurridos durante el año dos mil trece: 75,952.



- b) Fallecimientos de mayores de edad ocurridos durante el año dos mil trece: 63,
- c) El Registro Nacional de las Personas, actualmente no remite informes de los fallecimientos ocurridos a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Respecto a la responsabilidad del Registro Nacional de las Personas en relación al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, de conformidad con el Artículo 64 de la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, es la de enviar mensualmente a la Superintendencia de Administración Tributaria una lista de las actas de defunción que hubieren asentado en los libros, indicando lo que allí se establece; sin embargo no ha cumplido con la responsabilidad delegada por la ley y se debería de sancionar su incumplimiento. La responsabilidad del Registro Nacional de las Personas que por ley se encuentra establecida, en cuanto a la Administración Tributaria debe de ser actualizada, pues la regulación no responde a las necesidades actuales.

Concluyendo con lo referente a la responsabilidad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido y la obligación tributaria, en el cuadro que a continuación se presenta se puede observar el movimiento del año dos mil trece (2013):

Institución	No. de contribuyentes, expedientes, y fallecidos
Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).	754 NIT's actualizados como fallecidos.
Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI).	2089 expedientes para determinación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.
Contraloría General de Cuentas (CGC)	1893 expedientes para fiscalizar el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.
Procuraduría General de la Nación (PGN)	454 expedientes recibidos para emitir opinión.
Registro Nacional de las Personas (RENAP)	63,131 personas mayores de edad fallecidas.



La actividad de las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido, cuadro que antecede, demuestra que los procesos sucesorios en sus distintas fases, avanzan lentamente, pues atendiendo al orden en que pasan por las instituciones, podría resultar a simple vista incongruente que en la Procuraduría General de la Nación (PGN) únicamente hayan llegado 454 expedientes para opinión en el año 2013, mientras que en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles (DICABI) que es el lugar que corresponde para liquidar el impuesto hereditario hayan llegado más expedientes (2089), y en la Contraloría General de Cuentas (CGC) hayan llegado menos (1893) que en DICABI, sin embargo la práctica demuestra que los procesos sucesorios para llegar a cada una de las fases reguladas en el Código Procesal Civil y Mercantil, pueden transcurrir meses o años, para concluir cada una, y ello debido a la mora administrativa que existe en las instituciones del Estado.

Por otra parte, llama la atención que en el año 2013, hayan fallecido 63,131 personas mayores de edad, y que únicamente se hayan actualizado 754 números de identificación tributaria de contribuyentes fallecidos, por lo que resulta lógico establecer que si el Registro Nacional de las Personas, cumpliera con su obligación de remitir informe a la Superintendencia de Administración Tributaria, esta podría actualizar y depurar el Registro Tributario Unificado, lo cual contribuiría a la recaudación y fiscalización de las obligaciones pendientes del contribuyente fallecido.

Es importante tomar en cuenta que si analizamos únicamente el año 2013, y si todas las personas fallecidas fueren contribuyentes inscritos y obligados a pago de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria estaría dejando de actualizar a 62,377 contribuyentes, y por lo tanto puede ocurrir que no fiscalice en tiempo, y ello ocasione un daño al fisco.



5.4 Análisis jurídico de la obligación tributaria y el contribuyente fallecido

El problema abordado en la presente tesis radica en que la Superintendencia de Administración Tributaria, carece de un control que facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, lo que ocasiona pérdidas en el pago de tributos a los que estuvo afecto en vida el contribuyente. Por otra parte, se estimó que la creación de un procedimiento de verificación del pago del tributo causado por el contribuyente fallecido favorecería la recaudación tributaria, de este tipo de contribuyentes.

El objeto del presente estudio fue determinar el procedimiento adecuado para hacer efectivo el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido. La muerte del contribuyente como situación especial para la Administración Tributaria, debe de ser provista de una regulación especial que controle el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables de la obligación.

En este estudio se plantea la interrogante ¿Por qué la Superintendencia de Administración Tributaria, carece de un control que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido? Para empezar a tratar la problemática abordada, es importante primeramente establecer el por qué del interés en que se cumpla con la obligación tributaria, y este interés radica en que como las obligaciones no se extinguen por la muerte del contribuyente, estas pueden ser cobradas o exigidas por el fisco.

La Administración Tributaria, no cuenta con herramientas que le permitan controlar el pago de los adeudos tributarios dejados pendientes por el contribuyente fallecido, ello debido a que en la legislación no se le da intervención en los procesos sucesorios, en los cuales por virtud de ley se discute el estatus del haber hereditario de las personas que mueren.

Las entidades relacionadas con el contribuyente fallecido (Procuraduría General de la Nación, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, y Contraloría General de



Cuentas), no coadyuvan con la función que tiene la Administración Tributaria, como ya ha quedado expuesto estas entidades únicamente pueden hacer lo que la ley les permite, y lo relacionado con tributos no es parte de sus funciones.

En la actualidad el procedimiento para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los fallecidos se encuentra limitado a:

- a) La voluntad de los responsables tributarios de informar al fisco sobre el fallecimiento de un contribuyente afecto al pago de tributos.
- b) La voluntad de los interesados en continuar con los negocios en marcha de un contribuyente fallecido.
- c) La fiscalización por parte de la Administración Tributaria, en el tiempo oportuno.
- d) Una investigación oportuna de la Administración Tributaria, para determinar que no hay bienes del contribuyente fallecido, con los cuales se pueda responder frente a las obligaciones tributarias.

La voluntad de los responsables tributarios de informar al fisco sobre el fallecimiento de un contribuyente afecto al pago de tributos, no es viable para que la Administración Tributaria controle el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pues la voluntad de las personas puede no existir, adicionalmente debe de tomarse en cuenta que los responsables no tienen como saber si el causante se encuentra inscrito ante el sujeto activo de la obligación tributaria. Es importante traer a colación que si bien es cierto que la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, conoce de la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas (atribución fiscalizadora), también lo es que no verifica otro tipo de impuestos debido a que se estima que es atribución de la Superintendencia de Administración tributaria.

La voluntad de los interesados en continuar con los negocios en marcha de un contribuyente fallecido, puede no darse, y perseguir únicamente la sucesión de otro tipo de bienes, por lo que tampoco es aceptable que la Administración Tributaria este a expensas de la voluntad de los interesados en el haber hereditario.



La fiscalización por parte de la Administración Tributaria, en el tiempo oportuno, en este aspecto si bien es cierto los esfuerzos que se realizan para que los contribuyentes y responsables cumplan con las obligaciones son medianamente aceptables, también lo es que resultan insuficientes y tardíos, lo que ocasiona que puedan pasar desapercibidos los contribuyentes que hubieren fallecido, y realizar la labor de fiscalización cuando ya se encuentre prescrita la obligación.

Una investigación oportuna de la Administración Tributaria, para determinar que no hay bienes del contribuyente fallecido, con los cuales se pueda responder frente a las obligaciones tributarias, es otra posibilidad con que cuenta el sujeto activo de la obligación, sin embargo nuevamente los recursos que están a su alcance pueden ser limitados para que se detecte por un lado qué bienes dejó el causante y por otra parte si entre el lapso de tiempo en que surgió la obligación tributaria y el momento en que se fiscalizó hubo proceso sucesorio y transmisión de bienes.

La Superintendencia de Administración Tributaria, ha limitado su función en cuanto a los contribuyentes fallecidos a lo relativo a los responsables de la obligación tributaria (Administrador de la mortual, albacea, herederos o legatarios), quienes de acuerdo a la ley tienen a su cargo el cumplimiento de las mismas; sin embargo no se ha tomado en cuenta la limitación que tiene el responsable de la obligación, para cumplir frente al fisco, por lo que resulta en detrimento de los intereses de este estar a expensas de los responsables.

La obligación tributaria generada por el contribuyente fallecido, puede dejarse de cumplir por las siguientes razones:

- a) Los parientes o interesados en los bienes del causante, no tienen conocimiento que el difunto hubiera estado sujeto al pago de tributos, y por lo tanto no contemplan el pago de la deuda tributaria al radicarse el proceso sucesorio.
- b) La Superintendencia de Administración Tributaria, no ejerce un control directo, en los procesos sucesorios, que le permitan establecer si el causante fue contribuyente afecto de algún tributo.



- c) Las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido, no tienen regulada de forma expresa la obligación de establecer la calidad de contribuyente y exigir el pago del adeudo tributario si hubiere pendiente.
- d) El Código Tributario y el Código Procesal Civil y Mercantil, no contemplan que la Superintendencia de Administración Tributaria, debe de ser notificada de todo proceso sucesorio que se radique.
- e) No existe interés en contribuir con el fisco, y por lo tanto no interesa establecer si el difunto tenía deudas tributarias pendientes de pagar.
- f) El proceso sucesorio, se radica por parte de los interesados, con el objeto de obtener los bienes del causante, no así de cumplir con obligaciones de pago.
- g) La cultura tributaria, en temas de contribuyentes fallecidos, no es difundida de forma amplia para enterar a la población en general.
- h) El Registro Nacional de las Personas, no cumple con la obligación de informar mensualmente a la Superintendencia de Administración, sobre las muertes que ocurren, por lo que el Registro Tributario Unificado, resulta desactualizado.
- i) La Superintendencia de Administración Tributaria, depende de terceras personas para actualizar el Registro Tributario Unificado, por lo cual puede enterarse de la muerte del contribuyente cuando haya precluido el derecho a exigir el adeudo tributario.

Las razones relacionadas son suficientes para que las obligaciones tributarias puedan pasar desapercibidas para el fisco y por lo tanto la recaudación y fiscalización se vean afectadas, así también debe de tomarse en cuenta que puede suceder un mal uso del número de identificación tributaria para cometer actos contrarios a la ley, de allí la importancia de actualizar el estatus del contribuyente fallecido, aún no tenga bienes para responder frente al fisco. Con todo lo que se ha venido relacionando efectivamente se comprueba que la Administración tributaria no cuenta con un medio de control que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, y ello va en detrimento de la recaudación y fiscalización tributaria oportuna.



A lo largo del presente estudio y lo que la práctica enseña, se estima que la problemática abordada no ha sido considerada por la Superintendencia de Administración Tributaria por las siguientes causas:

- a) Se confiado en la voluntad de los particulares en cumplir con las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido; pues el dejar de cumplir con sus obligaciones los haría acreedores de sanciones, sin embargo la práctica demuestra la evasión que existe en el pago de tributos.
- b) Se ha considerado suficiente la regulación de los responsables de la obligación tributaria.
- c) No se ha evidenciado que la muerte del contribuyente pueda ser una vía para evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- d) No se ha cuantificado la pérdida de tributos por la vía de contribuyentes fallecidos.

La hipótesis formulada en el presente estudio ha quedado comprobada en cuanto al por qué la Administración Tributaria carece de un control que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido; lo que hace necesario la búsqueda de una solución. Habiéndose comprobado que efectivamente no existe un control que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, para encontrar el medio de solución debe de tomarse en cuenta lo siguiente:

- a) Que la administración tributaria sea informada oportunamente de la muerte del contribuyente.
- b) Que los responsables de la obligación tributaria no ignoren el cumplimiento de las obligaciones pendientes del contribuyente fallecido.
- c) Que las instituciones del Estado relacionadas con el contribuyente fallecido y que tienen vinculación en el proceso sucesorio, contribuyan con la labor del fisco.



- d) Que la administración tributaria tenga participación activa dentro de los procesos sucesorios a fin de que se puedan hacer valer los derechos del Estado en cuanto a la obligación tributaria.
- e) Que el Registro Nacional de las Personas, cumpla con la función de informar sobre la muerte de las personas mayores de edad, a la Administración Tributaria.

Al resolver la problemática encontrada en cuanto al contribuyente fallecido y la obligación tributaria, podrá la Superintendencia de Administración Tributaria controlar lo siguiente:

- a) El oportuno conocimiento de la muerte de los contribuyentes.
- b) La actualización del Registro Tributario Unificado de cada contribuyente fallecido.
- c) El cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables de la obligación tributaria.
- d) El adecuado uso del número de identificación tributaria del contribuyente fallecido, evitando que se pueda delinquir aprovechándose de la muerte del contribuyente.
- e) La oportuna localización de bienes que respondan al pago de los adeudos tributarios de los contribuyentes fallecidos.
- f) Evitar la evasión de adeudos tributarios por la vía del contribuyente fallecido.
- g) Que las entidades que intervienen dentro del proceso sucesorio puedan coadyuvar con la Administración Tributaria.

La obligación tributaria y el contribuyente fallecido, como ya quedó comprobado no cuentan con un medio de control que facilite la verificación del cumplimiento por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de allí deriva la importancia del estudio abordado, y del interés que debe de tomarse para resolver la problemática.



5.5 Propuesta para la verificación y control del pago del adeudo tributario del contribuyente fallecido

Establecida la falta de control que facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, se estima que es necesario crear un medio que contribuya con la labor de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que el actual procedimiento no responde a todas las necesidades, para solucionar la problemática abordada. Teniendo presente que el fin supremo del Estado es la realización del bien común de los guatemaltecos, y que estos a su vez son llamados a guardar una conducta fraternal entre sí, y ello los obliga a contribuir con los gastos públicos en forma equitativa, con justicia tributaria y capacidad de pago; es conveniente que se controle el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente cuya muerte ocurre dejando pendiente obligaciones tributarias.

La Superintendencia de Administración Tributaria, no cuenta con los suficientes medios de control que le permitan la verificación de las obligaciones de los contribuyentes fallecidos, y producto de ello se ha detectado incumplimiento de obligaciones por esa vía; por lo que debe de garantizarse los derechos del fisco a través de una mayor eficacia de la Administración Tributaria para la recaudación, verificación, control y fiscalización de los impuestos y otras obligaciones relacionadas con el contribuyente fallecido.

Para la solución de la problemática se propone la creación de un convenio de intercambio de información entre las siguientes instituciones: Superintendencia de Administración Tributaria, Contraloría General de Cuentas, Procuraduría General de la Nación, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, y el Registro Nacional de las Personas; y al efecto el convenio deberá contener por lo menos lo siguiente:

- a) Interés del convenio: En virtud de las atribuciones que por ley tiene asignada cada una de las instituciones objeto del convenio, en relación al proceso sucesorio y al contribuyente fallecido, es conveniente el establecimiento de una línea de acceso a la información de lo que cada una posea, sin embargo deberá siempre observarse la



confidencialidad que impone la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes. Con lo anterior se espera que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda verificar y controlar de manera más eficiente y oportuna el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes fallecidos a fin de garantizar al Estado de Guatemala el pago de los tributos y el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los responsables de la obligación tributaria.

- b) Atribuciones de las instituciones objeto del convenio: La Superintendencia de Administración Tributaria, por disposición de ley tiene a su cargo la fiscalización y recaudación de tributos en la República de Guatemala, y otras funciones que su ley orgánica establecen. La Procuraduría General de la Nación, tiene a su cargo dar su opinión en todos los procesos sucesorios que se tramiten en la República de Guatemala. La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, tiene a su cargo la elaboración de la liquidación fiscal del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones. La Contraloría General de Cuentas, tiene a su cargo la aprobación de la liquidación fiscal. El Registro Nacional de las Personas, por ley a través de sus Registradores Civiles de toda la República deben remitir a la Superintendencia de Administración Tributaria informe de las personas fallecidas mes a mes.
- c) Objeto del convenio: Que los signantes del convenio adquieran un compromiso de colaboración para intercambiar información, que tenga como fin que la Superintendencia de Administración Tributaria se entere del momento preciso en que se esta discutiendo sobre bienes que puedan responder al pago de adeudos tributarios de contribuyentes fallecidos, y de esa manera pueda verificar y controlar oportunamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los responsables de la obligación tributaria.
- d) Compromisos de los signantes del convenio: Los signantes del convenio deberán comprometerse por lo menos a lo siguiente:
- 1) Procuraduría General de la Nación: La Procuraduría General de la Nación, se compromete a que una vez reciba un proceso sucesorio para dar la opinión de ley,



procederá de forma inmediata a informar a la Superintendencia de Administración Tributaria, a efecto que esta verifique si el causante se encuentra inscrito o no como contribuyente. Al remitir la información le indicará los siguientes extremos: nombre completo del causante, indicación si poseía identificación de persona, indicación si se nombró administrador de la mortual o si en el testamento se designó albacea, nombre de los presuntos herederos, nombre completo del notario o indicación del juzgado que tramita el proceso sucesorio. Del informe relacionado dejará constancia que la Superintendencia de Administración Tributaria lo recibió, para el efecto bastará un simple sello de recibido.

2) Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas: La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, una vez reciba el expediente del proceso sucesorio, informará de forma inmediata a la Superintendencia de Administración Tributaria los siguientes extremos: nombre del causante, nombre de los herederos o legatarios declarados, indicación si en el inventario de la mortual figura el cumplimiento de obligaciones tributarias, nombre del Notario o Juez que tramitó el proceso sucesorio. Del informe relacionado dejará constancia que la Superintendencia de Administración Tributaria lo recibió, para el efecto bastará un simple sello de recibido.

3) Contraloría General de Cuentas: La Contraloría General de Cuentas, al recibir la liquidación del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, verificara si dentro del expediente figuran los informes de la Procuraduría General de la Nación y de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, y para el caso en que no aparezca ninguno de los dos, informará a la Superintendencia de Administración Tributaria lo siguiente: nombre del causante, nombre de los herederos o legatarios declarados, nombre del Notario o Juez que tramitó el proceso sucesorio. Del informe relacionado dejará constancia que la Superintendencia de Administración Tributaria lo recibió, para el efecto bastará un simple sello de recibido.

4) Registro Nacional de las Personas: El Registro Nacional de las Personas, se compromete a dar cumplimiento a lo regulado en la Ley sobre el Impuesto de



Herencias, Legados y Donaciones, en cuanto a remitir oportunamente el aviso de la muerte de personas mayores de edad ocurridas mes a mes, con indicación precisa si poseían identificación de persona u otro que sirva para individualizar plenamente a la persona fallecida. Así también se compromete a aplicar las sanciones que correspondan a los Registradores Civiles que incumplan con la función establecida en la ley y de ser necesario deducir las responsabilidades que correspondan.

- 5) Superintendencia de Administración Tributaria: Se compromete a que una vez reciba cada uno de los informes a los cuales se comprometieron cada una de las entidades indicadas en este apartado, a verificar si el causante fue o no contribuyente inscrito, y en el caso de que lo haya sido bajo su propia responsabilidad hará valer sus derechos dentro del proceso sucesorio. Así también se compromete a remitir de forma inmediata a la Procuraduría General de la Nación informe sobre si el causante fue contribuyente o no, a efecto los responsables de la obligación tributaria puedan enterarse de las obligaciones que puedan estar pendientes y dar cumplimiento conforme lo estimen pertinente; la omisión de la Superintendencia de Administración Tributaria en el envío del informe no suspenderá el trámite del proceso sucesorio, y tampoco lo suspenderá la actitud pasiva de los responsables de la obligación tributaria, pues el ente recaudador podrá hacer valer sus derechos en los fueros establecidos en la ley ya sea en el caso de incumplimiento de obligaciones o bien en el caso que se haya incurrido en delitos.
- e) Plazo para el envío de información: La información a que se hace referencia en la literal anterior, deberá de ser remitida en un plazo que no exceda de cinco días hábiles a contados a partir de que se haya recibido el expediente para cada una de las funciones que corresponde a las instituciones signantes del convenio, ello con el único fin de garantizar la oportuna recepción de la información. En el caso del Registro Nacional de las Personas la información que esta obligada a remitir la hará en el plazo que señala la ley, y para el caso en que no cumpla la Superintendencia de Administración Tributaria podrá acudir a donde corresponda para denunciar el incumplimiento de deberes.



- f) Resolución de controversias: Para el caso en que el convenio genere algún tipo de controversia por su aplicación o interpretación los signantes se reunirán y resolverán de común acuerdo, lo cual dejarán plasmado por escrito con el fin de que todos tengan conocimiento de la forma en que se debe de proceder.
- g) Confidencialidad: La información que se proporcione se realizará cuidando las garantías de confidencialidad que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala.
- h) Modificaciones al convenio: Cualquier modificación al presente convenio deberá hacerse de común acuerdo entre las partes y por escrito.
- i) Plazo: La vigencia del presente convenio deberá dar inicio el día de la firma del mismo, y tendrá un plazo indefinido. El convenio podrá darse por terminado en la forma en que fue acordado, es decir por mutuo acuerdo entre las partes, sin embargo deberá de justificarse la conveniencia de la terminación.

La suscripción del convenio de intercambio de información, que se pretende permitirá que la Superintendencia de Administración Tributaria, pueda controlar y verificar oportunamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como también permitirá que las instituciones relacionadas con el contribuyente fallecido puedan colaborar desde el ámbito de su competencia a través de brindar información, y con ello contribuir con la oportuna recaudación y fiscalización de los contribuyentes fallecidos y los responsables de la obligación tributaria, situación que fortalece el ingreso tributario del Estado de Guatemala, y evitará la evasión fiscal por la vía de los fallecidos.

La suscripción del convenio también favorecerá a los responsables de la obligación tributaria, que por cualquier causa no hayan tenido conocimiento de las obligaciones tributarias que dejó el causante, pues una vez tengan conocimiento de que el causante fue contribuyente podrán ejercitar todos los derechos y obligaciones que figuran en el Código Tributario.



CONCLUSIÓN

La Superintendencia de Administración Tributaria carece de un medio de control que le facilite la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente fallecido, en virtud que la actual legislación no responde a todas las necesidades que permitan una adecuada y oportuna fiscalización y recaudación, lo que sugiere un apoyo interinstitucional, para responder de forma inmediata al problema.





BIBLIOGRAFÍA

LIBROS

Aguirre Godoy, Mario. *Derecho Procesal Civil Guatemalteco*. Volumen I. Reimpresión de la edición de 1973. Guatemala: Talleres de Centro Editorial Vile. 2001.

Alsina, Hugo. *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*. Tomo II. Segunda edición. Buenos Aires, Argentina: Ediar Sociedad Anónima, Editores. 1957.

Alvarado Sandoval, José Alejandro, y López Cruz, Ottoniel. *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Quinta edición. Guatemala: Serviprensa, Sociedad Anónima. 2014.

Alvarado Sandoval, Ricardo, y Gracias González, José Antonio. *Procedimientos Notariales dentro de la Jurisdicción Voluntaria Guatemalteca*. Cuarta edición. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix. 2008.

Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Pereira. 2013.

Arrija Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Vigésima primera edición. S.A. de C. V. México: Editorial Themis.

Asuaje Sequera, Carlos. *Derecho Aduanero*. Segunda edición. Caracas: Editorial Buchivacoa. 2002.

Carrasco Iriarte, Carlos. *Derecho Fiscal I, Introducción y generalidades*. Cuarta edición. México: Iure Ediciones. 2004.

Carvalho, Cristiano. *Teoría de la Decisión Tributaria*. Perú: Editorial Gráfica Delvi S.R.L. 2013.

Chicas Hernández, Raúl Antonio. *El Poder Tributario del Estado*. Revista 61 del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala (Enero-diciembre 2011).



Echeverría Esquivel, Mario A., y Echeverría Acuña, Mario Armando. *Compendio de Derecho Sucesoral*. Colombia: Editorial Universidad Libre, Sede Cartagena. 2011.

Elorriaga De Bonis. *Derecho Sucesorio*. Segunda edición. Editorial Abeledo Perrot. Colombia: Santiago Universidad Libre, Sede Cartagena. 2011.

Fenocheitto, Carlos Eduardo. *Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, comentado, anotado y concordado legislación complementaria*. Séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. 2003.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho fiscal*. México: McGraw-Hill/Interamericana Editores S.A. de CV. 1998.

Ferrer, Francisco A. M., y Medina, Graciela. *Código Civil Comentado*. Sucesiones Tomo I. Argentina: Rubinzal – Culzoni Editores de Rubinzal y Asociados S.A. 2003.

García Máynez, Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. Quincuagésima tercera edición reimpresión. México: Editorial Porrúa. 2002.

García Vizcaíno, Catalina. *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Tomo I. Buenos Aires, Argentina: Depalma Editores. 1996.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. (Obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey). *Derecho Financiero*. Sexta edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1997.

Machancoses García, Ester. *Categorías de la Subjetividad Tributaria en el Código Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix. 2014.

Maffía, Jorge O. *Manual de Derecho Sucesorio*. Tomo I. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1999.

Maffía, Jorge O. *Manual de Derecho Sucesorio*. Tomo II. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1999.

Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Décima novena edición. México: Editorial Porrúa. 2007.



Meza Barros, Ramón. *Manual de la Sucesión por Causa de Muerte y Donaciones Vivos*. Novena edición. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile. 2008.

Pacci Cárdenas, Alberto Carlos. *Introducción al Derecho Tributario*. Lima, Perú: Facultad de Ciencias Empresariales de la UPT. 2008.

Palacio, Lino Enrique. *Manual de Derecho Procesal Civil*. Décimo séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Obeledo Perrot. 2003.

Pérez Lasala, José Luis, y Medina, Graciela. *Acciones judiciales en el derecho sucesorio*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 1992.

Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Tejerizo López, José M.; y Casado Ollero, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Vigésima segunda edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Tecnos (Grupo Anaya, S.A.). 2011.

Quiroga Lavié, Humberto. *Derecho Constitucional Latinoamericano*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1991.

Recaséns Siches, Luis. *Introducción al Estudio del Derecho*. Décima segunda edición. México: Editorial Porrúa. 1997.

Romero Carrillo, Roberto. *Nociones de Derecho Hereditario*. Segunda edición. El Salvador. 1988.

Ruiz Castillo de Juárez, Crista. *Teoría General del Proceso*. Décima primera edición. Guatemala: Editorial Vásquez Industria Litográfica. 2005.

Saccone, Mario Augusto. *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Gráficos de la Ley, S.A. 2002.

Sol Juárez, Humberto. *Derecho Fiscal*. México: Editorial Red Tercer Milenio S.C. 2012.

Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– e Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI. *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala 2007.

Valdés Costa, Ramón: *Curso de Derecho Tributario*. Segunda edición. Buenos Aires, Santa Fe de Bogotá, Madrid: Ediciones Depalma-Temis-Marcial Pons. 1996.



Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Séptima edición. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma. 2001.

Zannoni, Eduardo A. *Manual de Derecho de las Sucesiones*. Cuarta edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea. 1999.

LEYES:

Constitución Política de la República de Guatemala

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

Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107

Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala

Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala

Ley Orgánica del Ministerio Público, Decreto 512 del Congreso de la República de Guatemala

Ley del Registro Nacional de las Personas, Decreto 90-2005 del Congreso de la República de Guatemala

Ley del Organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 del Congreso de la República de Guatemala

Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala



Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 10-98 del Congreso de la República de Guatemala

Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala

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

Ley Reguladora de la Tramitación Notarial de Asuntos de Jurisdicción Voluntaria, Decreto 54-77 del Congreso de la República de Guatemala

Acuerdo Gubernativo Número 26-2014, del Ministerio de Finanzas Publicas.

Acuerdo Gubernativo Número 148-2014, del Ministerio de Finanzas Publicas.

DICCIONARIOS:

Diccionario de la Real Academia Española. Vigésima primera edición. España: Impreso en Brosmac, S.L. 1996.

Ossorio Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales.* Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta S.R.L. 1981.

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario de Derecho Usual.* Tomo II. Sexta edición. Buenos Aires, Argentina: Bibliográfica Omeba. 1968.



ANEXO I



**Expediente UIPSAT No. 299-2014
 Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-302-2014**

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA. Guatemala, veintisiete de mayo de dos mil catorce.

[Handwritten signature]
 L. Iolanda Leschán Montenegro
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos
 SAT

ASUNTO: **MARIELA JOHANA PAUL ROCHÉ** el 20 de mayo de 2014, solicitó por escrito a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione la siguiente información: a) Cuántos NIT existen reportados como contribuyentes fallecidos; b) El Registro Nacional de las Personas reporta a la SAT, los fallecimientos ocurridos; c) En el año 2013 cuántos contribuyentes fueron actualizados como contribuyentes fallecidos; d) Se puede actualizar un NIT de un contribuyente fallecido sin que se radique un proceso sucesorio; y, e) Existe una ventanilla especial que atienda únicamente a los casos de contribuyentes fallecidos.

[Handwritten signature]
 L. María del Pilar de la Cruz
 Jefa de Unidad de Información Pública
 SAT

Se tiene a la vista para resolver el expediente UIPSAT No. 299-2014, que contiene la solicitud formulada por escrito por **Mariela Johana Paul Roché**, acerca de la información indicada en el asunto.

CONSIDERANDO:

Que el artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala regula el derecho de petición, siendo éste el derecho de dirigir, individual o colectivamente peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley.

CONSIDERANDO:

[Handwritten signature]
 L. María del Pilar de la Cruz
 Jefa de Unidad de Información Pública
 SAT

Que el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala en el artículo 1 numeral 1, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y los sujetos obligados, en los términos y condiciones establecidas. Asimismo, el artículo 4 del citado Decreto regula que el ámbito de aplicación lo constituye la información contenida en registros, fichas, bancos o cualquier otra forma de almacenamiento de información pública, en custodia, depósito o administración de los sujetos obligados.



CONSIDERANDO:

*Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC
Secretaría*

Que el Decreto referido se basa en los principios de máxima publicidad de los actos y de la información pública en poder de la administración pública; en la transparencia en el manejo y ejecución de los recursos públicos y actos de la administración pública; en la gratuidad en el acceso a la información pública; en la sencillez y celeridad del procedimiento para el libre ejercicio del derecho de toda persona a tener acceso a la información pública.

CONSIDERANDO:

*Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC
Secretaría*

Que de conformidad con el artículo 9 numeral 6 del Decreto en referencia, la información pública es aquella en poder de los sujetos obligados contenida en los expedientes, reportes, estudios, actas, resoluciones, oficios, correspondencia, acuerdos, directivas, directrices, circulares, contratos, convenios, instructivos, notas, memorandos, estadísticas o bien cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados y sus servidores públicos sin importar su fuente o fecha de elaboración.

CONSIDERANDO:

*Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
USAC
Secretaría*

Que por medio de la Resolución del Superintendente de Administración Tributaria Número SAT-S-1706-2012, Reformas a la Resolución Número 467-2007, la que detalla las Figuras Organizativas de Segundo y Tercer Nivel de las Dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, se modificó la estructura organizativa del Departamento de Consultas, de la Intendencia de Asuntos Jurídicos del cual depende la Unidad de Información Pública.

POR TANTO:

La Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme a lo anteriormente considerado y con fundamento en los artículos 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 15, 16, 18, 19, 20, 36, 37, 38, 40, 41, 42 y 45 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

RESUELVE:

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada por escrito a la Unidad de Información Pública por Mariela Johana Paul Roché.
- II. Formar el expediente respectivo.



Cada caso planteado por la Oficina de Asesoría Jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Proporcionar a la solicitante la información requerida, relacionada con el reporte de contribuyentes fallecidos, la cual fue remitida por la Gerencia de Informática de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se detalla a continuación:

REPORTE DE CONTRIBUYENTES FALLECIDOS	
DESCRIPCION	CANTIDAD
Cantidad NITS de contribuyentes existentes reportados como fallecidos	1.1402
Cantidad de contribuyentes actualizados como fallecidos en el año 2013	754

Gerencia de Informática

En lo que respecta a informar sobre los demás puntos consignados en su solicitud, se hace del conocimiento de la solicitante que no obstante lo requerido no constituye ámbito de aplicación del Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, de conformidad con lo regulado en el artículo 4, ya que lo solicitado no corresponde a información que se encuentre en archivo, fichas, base, banco o cualquier otra forma de almacenamiento de datos, en observancia del principio de sencillez contemplado en el Decreto referido, se le informa lo siguiente, de conformidad con lo indicado por la División de Recaudación y Gestión de la Gerencia Regional Central de la Superintendencia de Administración Tributaria:

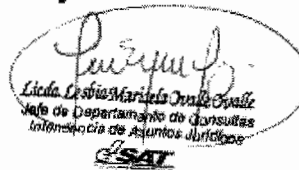
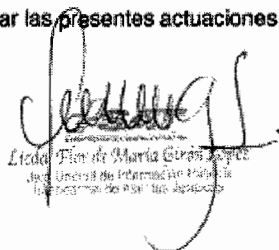
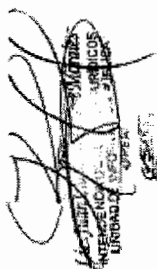
Gerencia de Asesoría Jurídica

- A la presente fecha el Registro Nacional de las Personas, no ha reportado los fallecimientos ocurridos, a efecto de registrarlos en el Registro Tributario Unificado.
- En el caso de la actualización del NIT de un contribuyente fallecido, sin que se radique un proceso sucesorio, únicamente se puede dar aviso de la fecha de fallecimiento por cualquier interesado, conforme el artículo 120 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual establece que toda modificación de los datos de inscripción, deberá comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de 30 días de ocurrido.
- No existe una ventanilla especial para la atención de los casos de contribuyentes fallecidos.

IV. Informar a la requirente que será responsable penal y civilmente por el uso, manejo o difusión de la información pública que por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria se le entrega, conforme lo regulado en el artículo 15 del Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala.



- V. Remitir para conocimiento de la solicitante la presente resolución al correo electrónico mariela.paul@hotmail.com, proporcionado para el efecto.
- VI. Archivar las presentes actuaciones, una vez diligenciado lo anterior.



Apreciable solicitante:

En atención a su solicitud de información y con fundamento en el artículo 42 de la Ley de Acceso a la Información Pública (Decreto 57-2008 del Congreso de la República), esta Unidad de Información Pública, mediante la presente resolución, se permite hacer de su conocimiento la respuesta emitida por la Unidad Administrativa responsable de la información:

1. El 20 de Junio del año 2014 por medio de la solicitud de información identificada con el número 260-2014, requirió acceso a la siguiente información:

"Para fines académicos requiero la siguiente información:

- 1) La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, al momento en que recibe un expediente de un proceso sucesorio, verifica si el causante fue contribuyente activo.
- 2) La Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, al revisar un expediente de un proceso sucesorio, se verifica que los pagos de impuestos causados antes de la muerte o al momento de la muerte del causante se encuentren totalmente satisfechos ante la SAT.
- 3) Cuántos expedientes de procesos sucesorios existen registrados en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.
- 4) Cuántos expedientes de procesos sucesorios fueron registrados durante el año 2013 en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.
- 5) Cuántos expedientes de procesos sucesorios han sido registrados en lo que va del año 2014 en la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

Agradeciendo la respuesta a mi solicitud, quedo muy agradecida."

2. La Unidad de Información Pública del Ministerio de Finanzas Públicas, turnó la solicitud de acceso a la información materia de la presente resolución a la DIRECCION DE CATASTRO Y AVALUO DE BIENES INMUEBLES, con el objeto de que en el ámbito de su competencia atendiera la misma.

3. Por tal motivo, la Unidad Administrativa señalada en el numeral anterior remitió la respuesta, bajo su más estricta responsabilidad, en el sentido de entregar la información solicitada, misma que en su parte sustantiva se reproduce fielmente:

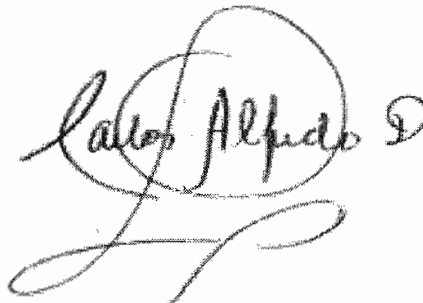
"Guatemala 01 de julio de 2014

EN DOCUMENTO ADJUNTO, SE DA RESPUESTA AL REQUERIMIENTO

Firma ilegible
Lic. Juan Sebastian Bias
Director"

Sin más por el momento aprovechamos para enviarle un cordial saludo.

Atentamente,



Lic. Carlos Alfredo Dubón
Responsable
Unidad de Información Pública
Ministerio de Finanzas Públicas

Guatemala 25 de junio del 2014

En relación a su requerimiento formulado vía acceso de la información nos permitimos generar la siguiente respuesta:

Pregunta 1: NO,

Pregunta 2: si su pregunta va dirigida en cuanto que si este Departamento verifica si el pago del impuesto hereditario efectuado, la respuesta es que si e inclusive no devolvemos ningún expediente si el pago no aparece registrado en donde corresponde.

Pregunta 3: en el 2013, se registraron 2089 expedientes

Pregunta 4: hasta el día de ayer se han registrado 918 expedientes.

Con lo anterior, espero haber cumplido con su requerimiento

8ª. Avenida 23-65, zona 1 • PBX: 2322-8888 •

www.guatemala.gob.gt

De: Pedro Cuc

Enviado el: Miércoles, 02 de Julio de 2014 04:55 p.m.

Para: Sistema de Información Pública - Minfin

Asunto: RE: [SAIP] Notificación de Respuesta a Requerimiento de Información No. 260-2014

RESPUESTA A LA PREGUNTA 2: DEFINITIVAMENTE LA DICABI NO HACE NINGUNA VERIFICACION DE OBLIGACIONES TRIBUTARIA DEL CAUSANTE EN RELACION A OTROS IMPUESTOS, DADO A QUE ES COMPETENCIA DE LA SAT.

EN CUANTO A CUANTOS EXPEDIENTES TIENE DICABI REGISTRADO. ME PERMITO INFORMAR QUE DICABI HASTA AGOSTO 2012 SISTEMATIZÓ SU REGISTRO DE EXPEDIENTES Y QUE PARA ESE SE REGISTRARON 745 Y SON LOS DATOS QUE SE LE PROPORCIONARON, AHORA BIEN, CUANTIFICAR LOS EXPEDIENTES QUE DICABI A REGISTRADO, RESULTA IMPOSIBLE, SIN EMBARGO QUIERO MANIFESTARLE QUE EL PROMEDIO DE EXPEDIENTES QUE INGRESAN PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO, PODEMOS HABLAR DE 1500 A 2000, QUE ES UNA ESTADISTICA DE 1985,

ESPERO QUE CON ELLO, RESPONDE A SUS INQUIETUDES.

"Orgullosos De Ser Servidores Públicos"

Pedro Francisco Cuc Patzán

Jefe Depto. Impuestos al Patrimonio

Ministerio de Finanzas Públicas

DICABI

8a. Avenida 20-59 Zona 1, Centro Chico

(502) 2322-8888 Extensión 11115

www.minfin.gob.gt





ANEXO III



Contraloría General de Cuentas
GUATEMALA, C.A.

UIP-RES-79-2014

Número de Solicitud 78-2014

Número de Gestión 65487

---TRALORÍA GENERAL DE CUENTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA:
Guatemala, veintiséis de junio de dos mil catorce.

ASUNTO: LICENCIADA MARIELA JOHANA PAUL ROCHE, SOLICITA SE LE INFORME: 1. AL MOMENTO EN QUE SE RECIBE UN EXPEDIENTE DE UN PROCESO SUCESORIO, PARA LA VERIFICACIÓN QUE CONFORME A LA LEY CORRESPONDE, SE VERIFICA SI EL CAUSANTE FUE CONTRIBUYENTE ACTIVO. 2. AL MOMENTO EN QUE SE RECIBE UN EXPEDIENTE DE UN PROCESO SUCESORIO, PARA LA VERIFICACIÓN DE LEY, SE ESTABLECE QUE PAGOS DE IMPUESTOS CAUSADOS ANTES DE LA MUERTE O AL MOMENTO DE LA MUERTE DEL CAUSANTE SE ENCUENTREN SATISFECHAS ANTE LA SAT. 3. CUANTOS EXPEDIENTES DE PROCESOS SUCESORIOS EXISTEN REGISTRADOS. 4. CUÁNTOS EXPEDIENTES DE PROCESOS SUCESORIOS FUERON REGISTRADOS DURANTE EL AÑO 2013. 5. CUÁNTOS EXPEDIENTES DE PROCESOS SUCESORIOS FUERON REGISTRADOS DURANTE EL AÑO 2014.

Con sus antecedentes se tiene a la vista para resolver la solicitud que se identifica en el acápite; y

CONSIDERANDO: Analizada la solicitud de Información y cumpliendo con los requisitos que establece la Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto cincuenta y siete guión dos mil ocho (57-2008). Se admite para su trámite la solicitud número setenta y ocho guión dos mil catorce (78-2014), Gestión 65487.

FOR TANTO: Con fundamento en el artículo cuarenta y dos (42) numeral uno (1) y Artículo quince (15) que establece: **Uso y difusión de la información. Los interesados tendrán responsabilidad, penal y civil por el uso, manejo o difusión de la información pública a la que tengan acceso, de conformidad con esta ley y demás leyes aplicables.** De la Ley de Acceso a la Información Pública, Decreto cincuenta y siete guión dos mil ocho (57-2008), establece que la Unidad de Información Pública, debe emitir resolución dentro de los diez días (10) siguientes: Esta Unidad **RESUELVE:**



1/2

"Juntos por una Guatemala honesta y transparente"
7a. Avenida 7-32 zona 13 Ciudad de Guatemala / Código Postal 01013 / Teléfono PBX: (502) 2417-8700 / Fax: (502) 2417-8710
www.contraloria.gob.gt



Informar a la Licenciada Mariela Johana Paul Roche, que en base a lo manifestado en Providencia REP: HLYD-62-2014 MIAM de fecha veintiséis de junio de dos mil catorce, que:

I. Respecto a las interrogantes 1. Y 2. Se debe de tener en consideración que de conformidad con los artículos 40 y 41 del Decreto 431, artículo 4 literal ab) del Decreto 31-2002, ambos del Congreso de la República, la función de la Contraloría General de Cuentas se circunscribe a la fiscalización de las liquidaciones fiscales que determinan el impuesto hereditario dentro de los procesos sucesorios, por consiguiente dichas interrogantes se responden en sentido negativo. Para ello deberán abocarse a la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad específica de dichos controles.

II. En la base de datos del Departamento de herencia Legados y Donaciones se verificó que del 19 de noviembre de 2001 al 26 de junio del 2014, se han registrado 27,745 expedientes de procesos sucesorios.

III. Durante el año 2013, del 1 de enero al 31 de diciembre, se registraron 1,893 expedientes de procesos sucesorios.

IV. Durante el año 2014 del 1 de enero al 26 de junio, se registraron 1,177 expedientes de procesos sucesorios"

Consta de un folio (1) numerad y sellado. **HÁGASE SABER.**

[Handwritten Signature]
Lic. Trinidad Velásquez González
Encargada a.i.
Unidad de Información Pública



2/2



ANEXO IV



Resolución de Acceso a la Información Pública Número 80-2014
Guatemala, diez de junio de dos mil catorce

UNIDAD DE COMUNICACIÓN SOCIAL E INFORMACIÓN PÚBLICA
PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

CONSIDERANDO: Que de conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, los habitantes tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la Ley. Que la Ley de Acceso a la Información Pública, garantiza a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información pública en posesión de las autoridades y sujetos obligados.-----

CONSIDERANDO: Que la señorita MARIELA JOHANA PAUL ROCHE, por medio de solicitud de Información Pública recibida en la sede de esta Unidad de Información Pública, de fecha treinta de mayo de dos mil catorce, requiere información pública de la Procuraduría General de la Nación.-----

CONSIDERANDO: Que la Ley de Acceso a la Información Pública, establece en el Artículo 9, Información Pública: como "la información en poder de los sujetos obligados contenida en los expedientes, reportes, estudios, actas, resoluciones, oficios, correspondencia, acuerdos, directivas, directrices, circulares, contratos, convenios instructivos, notas, memorandos, estadísticas o bien, cualquier otro registro que documente el ejercicio de las facultades o la actividad de los sujetos obligados y sus servidores públicos, sin importar su fuente o fecha de elaboración. Los documentos podrán estar en cualquier medio sea escrito, impreso, sonoro, visual, electrónico, informático y holográfico y que no sea confidencial ni estar clasificado como temporalmente reservado.-----

POR TANTO: Con base en lo considerado y los artículos 1, 2, 3, 4, 5, 12, 28, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 8, 16, 18, 19, 20, 38, 41, 42 de la Ley de Acceso a la Información Pública; 1, 2, 3, 4, 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; 171 al 177 de la Ley del Organismo Judicial.-----

Con base en lo considerado y leyes citadas, esta Unidad, **RESUELVE:** I) a.- Admitir para su trámite solicitud de la señorita MARIELA JOHANA PAUL ROCHE; II) a.- Con información proporcionada por la Secretaría General de La Procuraduría General de La Nación y la Sección de Procuraduría de PGN Se entrega vía correo electrónico información de la Procuraduría General de la Nación. III) Notifíquese y oportunamente archívense en definitiva las actuaciones.-----


Licenciada Ingrid Rossana Valenzuela
Jefa de la Unidad de Comunicación Social e
Información Pública





Información PGN Resolución No. 80

Expedientes en los cuales se tramitaran diligencias de proceso sucesorio	
2013 454	2014 98

Pregunta textual de la interesada:

¿En los procesos sucesorios, al dar opinión favorable, se verifica si el causante era o no contribuyente activo?

Respuesta:

«Este no es un requisito establecido por la legislación guatemalteca para procesos sucesorios».

Guatemala, 10 de junio e 2014



Unidad de Comunicación Social e Información Pública PGN





ANEXO V

Estimada Mariela Johana Paul Roché:

Reciba un cordial y atento saludo de la Unidad de Información Pública del Registro Nacional de las Personas, deseándole éxitos en sus actividades diarias.

En atención a la solicitud de información realizada por su respetable persona el día martes 20 de mayo del presente año, mediante la cual solicita la siguiente información: 1) Cuantos fallecimientos se encuentran registrados en el año 2013, 2) Cuantos de los fallecimientos ocurridos en el año 2013, corresponden a mayores de edad, 3) RENAP, remite algún informe sobre los fallecimientos ocurridos a la Superintendencia de Administración Tributaria; de manera atenta me dirijo Usted con el objeto de remitirle por esta vía, copia digitalizada de la Resolución UIP No. 202-2014 de fecha 12 de junio del presente año, emitida por la Unidad de Información Pública del Registro Nacional de las Personas. Asimismo, de conformidad con lo resuelto en dicha Resolución, me permito adjuntar al presente la siguiente información:

Cantidad de defunciones inscritas en las oficinas del Registro Nacional de las Personas en el año 2013, desagregado por mayores y menores de edad;

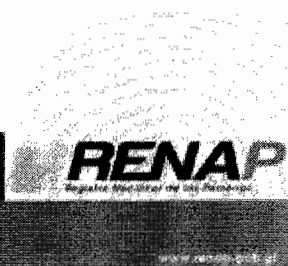
Asimismo, me permito informarle que actualmente el Registro Nacional de las Personas no traslada a la Superintendencia de Administración Tributaria, datos relacionados a los fallecimientos ocurridos;

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

Deferentemente,

Lic. Nery David Grajeda Izaguirre
Encargado de Información Pública

Registro Nacional de las Personas
Cazada Roosevelt 13-46 Zona 7, 2do. Nivel
Tel. 2416-1700 Ext. 1952 Email: ngrajeda@renap.gob.gt
www.renap.gov.gt



Guatemala, 12 de junio de 2014

RESOLUCIÓN UIP No. 202-2014

**LA UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA
DEL REGISTRO NACIONAL DE LAS PERSONAS
-RENAP-**

CONSIDERANDO

Que la Constitución Política de la República de Guatemala y el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, garantizan la publicidad de los actos y la información de la administración pública y que es responsabilidad de las Instituciones del Estado garantizar dicho extremo;

CONSIDERANDO

Que el Registro Nacional de las Personas -RENAP- como sujeto obligado según el Decreto número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública, debe garantizar a toda persona interesada, sin discriminación alguna, el derecho a solicitar y a tener acceso a la información;

CONSIDERANDO

Que el día martes veinte de mayo del año dos mil catorce, vía electrónica, la Unidad de Información Pública del Registro Nacional de las Personas, recibió y admitió para su trámite la solicitud de información pública efectuada por Mariela Johana Paul Roché, mediante la cual solicita: 1) Cuantos fallecimientos se encuentran registrados en el año 2013. 2) Cuantos de los fallecimientos ocurridos en el año 2013, corresponden a mayores de edad. 3) RENAP, remite algún informe sobre los fallecimientos ocurridos a la Superintendencia de Administración Tributaria;

CONSIDERANDO

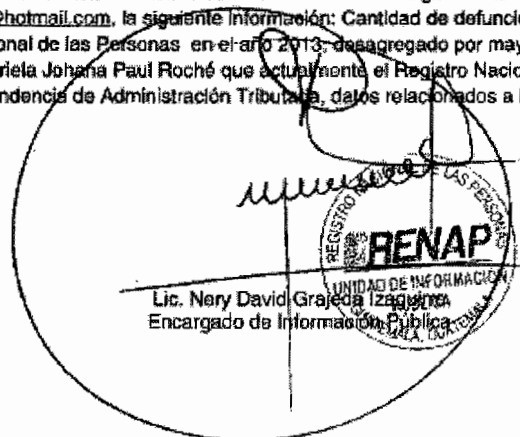
Que la Ley de Acceso a la Información Pública delega a las Unidades de Información Pública la facultad de recibir, admitir y tramitar las solicitudes de información pública y expedir copia simple o certificada de la información solicitada, siempre que se encuentre en los archivos del sujeto obligado;

POR TANTO

Con base en lo considerado y en lo preceptuado en los artículos 1, 2, 4, 30, 31, 54 y 156 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículos 1, 8, 19, 20, 21, 26, 38, 41, 42, 43, 45 y 71 del Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Acceso a la Información Pública; y en los artículos 1, 8, 9 y 45 inciso e) del Decreto 2-89, Ley del Organismo Judicial;

RESUELVE

- I. Hacer entrega a Mariela Johana Paul Roché en forma digitalizada a través del correo electrónico mariela.paul@hotmail.com, la siguiente información: Cantidad de defunciones inscritas en las oficinas del Registro Nacional de las Personas en el año 2013, desagregado por mayores y menores de edad;
- II. Informar a Mariela Johana Paul Roché que actualmente el Registro Nacional de las Personas no traslada a la Superintendencia de Administración Tributaria, datos relacionados a los fallecimientos ocurridos;
- III. Notifíquese.



Lic. Nery David Grajeda Izaguirre
Encargado de Información Pública



DIRECCIÓN DE GESTIÓN Y CONTROL INTERNO

Ref. DGCI-DCT- 299-2014
Guatemala, 22 de mayo del 2014

Licenciado
Nery David Grajeda Izaguirre
Encargado de Información Pública
Registro Nacional de las Personas
Presente



Estimado Licenciado Grajeda:

Reciba un cordial saludo de mi parte, deseándole éxitos en sus labores diarias.

Es grato dirigirme a usted con el objeto de dar respuesta a la consulta remitida mediante oficio de Ref. UIP 189-2014, mediante el cual se solicita información con respecto a si el Registro Nacional de las Personas remite informes sobre los fallecimientos ocurridos a la Superintendencia de Administración Tributaria; al respecto me permito informarle que actualmente no se le trasladan estos datos a dicha entidad,

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

Atentamente,

Dorval Ponce
Jefe de Cooperación Técnica



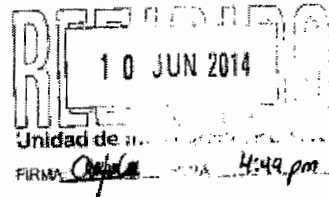
DP: pecb
Cc. Archivo



**Dirección de Informática y Estadística
Jefatura de Base de Datos**

Oficio
Ref.: DI-JBD-0454-2014
Guatemala, 10 de junio del 2014

"Registro Nacional de las Personas"
-RENAP-



Licenciado
Nery David Grajeda Izaguirre
Encargado de Información Pública
Registro Nacional de las Personas -RENAP-
Presente

Estimado Licenciado Grajeda:

Por este medio me dirijo a usted deseándole éxitos en sus actividades diarias.

Por este medio le saludo y en referencia al oficio UIP 188-2014 en el cual solicita la cantidad de defunciones inscritas en las oficinas del Registro Nacional de las Personas en el año 2013, desgagado por mayores y menores de edad, de manera atenta se traslada la información requerida.

EDAD	Total
Mayores de edad	63,131
Menores de edad	13,823

Agradeciendo de antemano la atención al presente quedo de usted.

Atentamente,



~~Ing. Juan Carlos Herrera
Jefe de Base de Datos
Dirección de Informática y Estadística~~



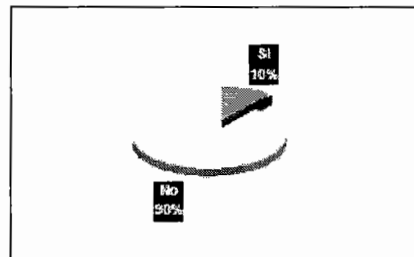
Ing. Omar Chur
Jefatura de Base de Datos
Dirección de Informática y Estadística

C.c. Archivo
JCH/am
Ticket#2014052110001111 - UIP-188-2014

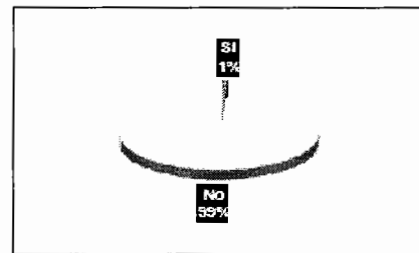
ANEXO VI

**BOLETA DE RESULTADOS DE ENTREVISTA
A PROFESIONALES DEL DERECHO**

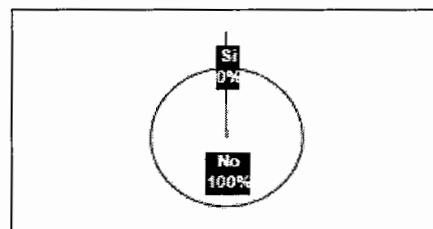
- 1) ¿Al radicarse un proceso sucesorio ante sus oficinas, pregunta a los interesados si el causante fue contribuyente?



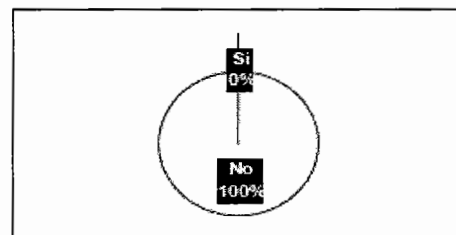
- 2) ¿Establece usted, si el causante de cuyo proceso se radica ante sus oficinas se encuentra inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria?



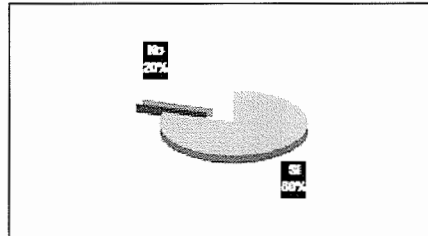
- 3) ¿Los interesados en un proceso sucesorio, al momento de faccionarse el inventario de bienes, le informan sobre obligaciones fiscales pendientes de cumplimiento?



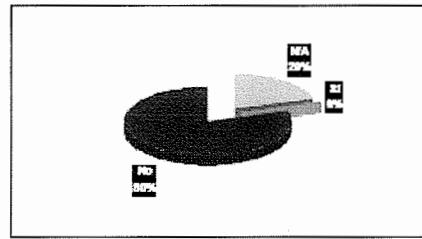
- 4) ¿Ha tenido la experiencia que la Procuraduría General de la Nación en algún momento le requiera que en el inventario de la mortal, se contemplen los adeudos tributarios?



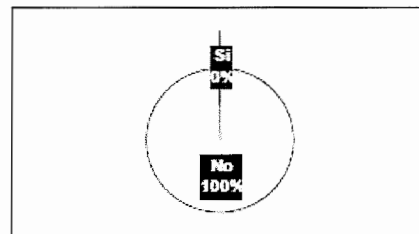
- 5) ¿En su calidad de abogado, ha tenido experiencia en trámite de procesos sucesorios judiciales?



- 6) ¿Si la respuesta anterior es si, tiene usted conocimiento de que los jueces que tramitan los procesos sucesorios requieren que se informe si el causante fue o no contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria?



- 7) ¿En los procesos sucesorios judiciales, específicamente en el inventario a observado que este cargada como obligación, un adeudo tributario?



- 8) ¿Al momento en que el expediente del proceso sucesorio es objeto de liquidación fiscal, le han devuelto el expediente por no figurar como obligaciones adeudos tributarios?

