

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



**ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO
DEL CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA
MERCANTIL**

MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2007

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

**ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL
CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA
MERCANTIL**

TESIS

Presenta a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, junio de 2007

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana

VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López

VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla

VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez

VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín

VOCAL V: Br. Marco Vinicio Villatoro López

SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido en la Tesis”. (Artículo 43 del Normativo para el examen de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)



Licda. Ruth Emilza Alvarado España

ABOGADA Y NOTARIA

8ª. Avenida 12-29 Zona 1. Ciudad de Guatemala

Tel. 56589967.

Guatemala, 19 de enero de 2007

Lic. Marco Tulio Castillo Lutín.

Coordinador de la Unidad Asesora de Tesis

de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

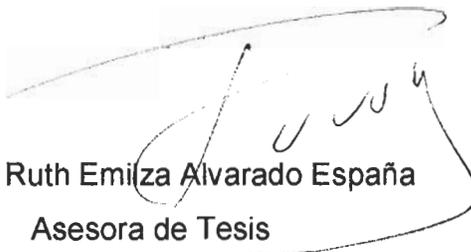
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor Coordinador.

Respetuosamente me dirijo a su persona con el objeto de manifestar que cumplí con el encargo de asesorar el trabajo del Bachiller MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ, el cual se intitula **"ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA MERCANTIL"**.

Expreso al Señor Coordinador que el trabajo fué realizado con las recomendaciones, modificaciones e instrucciones dadas, y se empleó la bibliografía necesaria al tema, por lo que considero que es procedente emitir el dictamen favorable al mismo, debiendo continuarse con el tramite respectivo.

Sin otro particular me es grato suscribirme.


Licda. Ruth Emilza Alvarado España

Asesora de Tesis

Col. 6140

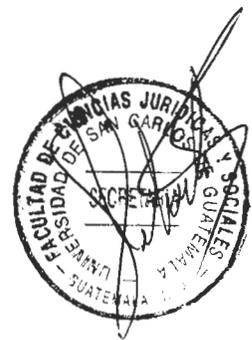
Licda. Ruth Emilza Alvarado España
ABOGADA Y NOTARIA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, C.A.



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, dos de febrero de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) JUANA MARÍA ESPAÑA PINETTA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ**, intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA MERCANTIL”**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTIÑ
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh



OFICINA JURÍDICA ESPAÑA

Licda. Juana Maria España Pinetta

10ª. Calle 9-68 Zona 1, 2º. Nivel Oficina 210 Guatemala Ciudad

Teléfono / fax: 22213305 22565303



Guatemala, 28 de febrero de 2007

Lic. Marco Tulio Castillo Lutín.

Coordinador de la Unidad Asesora de Tesis

de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala.

5 MAR. 2007

Señor Coordinador.

En atención a la designación del cargo, según providencia de fecha dos de febrero de dos mil siete, procedí a revisar el trabajo de tesis denominado "**ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA MERCANTIL**". Elaborado por el Bachiller MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ.

Dicho trabajo de tesis contiene los actos jurídicos que tiende a realizar el comerciante individual como contribuyente al sistema impositivo tributario. Eventualmente podría constituir un aporte importante. El alumno ha hecho acopio de las observaciones y requerimientos formulados por la suscrita. Además concurren los requisitos y calidades inherentes a ese tipo de trabajos, por lo que resulta procedente emitir el dictamen favorable al mismo.


Licda. JUANA MARIA ESPAÑA PINETTA

REVISORA

Col. 2817


ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, treinta de abril del año dos mil siete

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante **MOISÉS DAVID BÁMACA GÁLVEZ**, Titulado **ANÁLISIS JURÍDICO AL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE INDIVIDUAL CON EMPRESA MERCANTIL** Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

MTCL/slh



DEDICATORIA

- A DIOS: Por ser el autor y director de mi vida.
- A MI MADRE: Canuta de León Gálvez, por su incondicional amor y sus consejos que me ha brindado.
- A MIS HERMANAS: Caty, Laura y Senovia con sincero cariño.
- A MI ESPOSA: Lucky y a mis hijos; Astrid, Brayan, Katerin y Luis Fernando por la comprensión y cariño.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala gloriosa casa de estudios en la cual se imparten los conocimientos científicos.
- A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por permitirme adquirir los conocimientos necesarios para graduarme como licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.
- A MI ASESOR DE TESIS: Licenciada Ruth Emilza Alvarado España por su Dedicación y dirección en la realización de la misma.
- A MI REVISORA DE TESIS: Licenciada Juana María España Pinetta por su valioso tiempo invertido en el presente trabajo.
- A MIS AMIGOS: Que siempre me ayudaron en todas las fases de de estudio.

ÍNDICE

Pág.

| | |
|--------------------|---|
| Introducción | i |
|--------------------|---|

CAPÍTULO I

| | | |
|---------|--|----|
| 1 | Derecho constitucional y su relación con el derecho tributario..... | 1 |
| 1.1 | Definiciones de derecho constitucional..... | 1 |
| 1.2 | Supremacía constitucional..... | 2 |
| 1.2.1 | Origen del principio de supremacía constitucional..... | 3 |
| 1.3 | La Constitución Política de la República de Guatemala de 1986..... | 3 |
| 1.4 | La súper legalidad constitucional..... | 4 |
| 1.5 | Derecho tributario constitucional y su relación con los impuestos..... | 5 |
| 1.6 | Derecho tributario..... | 7 |
| 1.6.1 | Definiciones..... | 7 |
| 1.6.2 | División del derecho tributario..... | 8 |
| 1.6.2.1 | Derecho tributario sustantivo..... | 9 |
| 1.6.2.2 | Derecho tributario penal..... | 9 |
| 1.6.2.3 | Derecho tributario administrativo..... | 10 |
| 1.6.2.4 | Derecho tributario procesal..... | 11 |
| 1.6.2.5 | Derecho tributario constitucional..... | 12 |
| 1.6.2.6 | Derecho tributario internacional..... | 13 |
| 1.7 | Principios constitucionales que rigen el derecho tributario..... | 14 |
| 1.7.1 | De igualdad..... | 14 |
| 1.7.2 | De generalidad..... | 15 |
| 1.7.3 | De legalidad..... | 15 |
| 1.7.4 | De justicia y equidad..... | 17 |
| 1.7.5 | De capacidad de pago..... | 17 |
| 1.8 | Antecedentes históricos de los tributos..... | 19 |
| 1.8.1 | Época antigua..... | 19 |
| 1.8.2 | Edad moderna..... | 19 |

| | Pág. |
|--|-------------|
| 1.8.3 Edad contemporánea..... | 20 |
| 1.9 Tributo | 21 |
| 1.9.1 Definición de tributo..... | 21 |
| 1.9.2 Clasificación de los tributos..... | 22 |
| 1.9.3 Impuesto..... | 22 |
| 1.9.3.1 Definiciones..... | 22 |
| 1.9.4 Tasas..... | 22 |
| 1.9.4.1 Definiciones..... | 23 |
| 1.9.5 Arbitrios..... | 24 |
| 1.9.5.1 Definiciones..... | 25 |
| 1.9.6. Contribuciones especiales..... | 25 |
| 1.9.6.1 Definiciones..... | 25 |

CAPÍTULO II

| | |
|---|----|
| a. Registro del contribuyente individual con empresa mercantil y sus efectos jurídicos..... | 27 |
| 2.1 Derecho registral..... | 27 |
| 2.1.1 Definiciones..... | 27 |
| 2.2 Registro..... | 28 |
| 2.2.1 Definiciones..... | 28 |
| 2.3 Principios generales del derecho registral..... | 29 |
| 2.3.1 Definición..... | 29 |
| 2.3.2 De publicidad | 29 |
| 2.3.3 De inscripción..... | 29 |
| 2.3.4 De legalidad..... | 29 |
| 2.3.5 De tracto sucesivo..... | 30 |
| 2.3.6 De gratuidad..... | 30 |
| 2.3.7 De rogación..... | 30 |
| 2.4 Obligación de inscripción al Registro Mercantil..... | 31 |

| | Pág. |
|--------|--|
| 2.5 | Obligación de inscripción al registro tributario unificado en SAT.....31 |
| 2.6 | El Registro Mercantil.....32 |
| 2.6.1 | Sus antecedentes.....32 |
| 2.6.2 | Definición.....33 |
| 2.6.3 | Inscripción al Registro Mercantil.....33 |
| 2.6.4 | Su relación con la administración tributaria.....34 |
| 2.7 | Registro tributario unificado SAT.....37 |
| 2.8 | Relación jurídico tributaria.....40 |
| 2.8.1 | Definiciones.....40 |
| 2.8.2 | Caracteres.....41 |
| 2.8.3 | Destinatario legal tributario.....41 |
| 2.8.4 | Se establece entre personas.....41 |
| 2.8.5 | Es de carácter principal y central.....42 |
| 2.8.6 | Sujetos de la relación jurídica tributaria.....42 |
| 2.9 | Obligación tributaria.....43 |
| 2.9.1 | Definiciones.....43 |
| 2.9.2 | Objeto de la obligación.....44 |
| 2.9.3 | Fuente de la obligación.....44 |
| 2.9.4 | Determinación de la obligación.....44 |
| 2.10 | Contribuyente.....45 |
| 2.10.1 | Definiciones.....45 |

CAPÍTULO III

| | |
|-------|--|
| 3. | Análisis al estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil.....47 |
| 3.1. | Estatuto.....47 |
| 3.1.1 | Definiciones.....47 |
| 3.2 | Leyes que constituyen el estatuto tributario del contribuyente individual empresa mercantil.....48 |

| | Pág. |
|--|-------------|
| 3.2.1 Constitución Política de la República de Guatemala..... | 48 |
| 3.2.2 Código Tributario y sus reformas..... | 48 |
| 3.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas..... | 48 |
| 3.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado..... | 49 |
| 3.2.5 Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz... .. | 50 |
| 3.2.6 Código de Comercio de Guatemala..... | 51 |
| 3.3. Carga tributaria aplicada al contribuyente individual con empresa mercantil..... | 51 |
| 3.3.1 Régimen del impuesto al valor agregado..... | 52 |
| 3.3.1.1 Base del impuesto..... | 52 |
| 3.3.1.2 Débito fiscal..... | 52 |
| 3.3.1.3 Crédito fiscal..... | 52 |
| 3.3.1.4 Tarifa del impuesto..... | 52 |
| 3.3.1.5 Determinación de la obligación tributaria | 53 |
| 3.3.1.6 Del impuesto a pagar..... | 53 |
| 3.3.1.7 Forma de pago..... | 53 |
| 3.3.1.8 Régimen de pequeño contribuyente afecto al 12%..... | 54 |
| 3.3.1.9 Pago del impuesto..... | 54 |
| 3.3.1.10 Forma de pago..... | 54 |
| 3.3.1.11 Régimen especial de pago del 5% trimestral..... | 55 |
| 3.3.2 Régimen del impuesto sobre la renta..... | 58 |
| 3.3.2.1 Objeto..... | 58 |
| 3.3.2.2 Campo de aplicación..... | 58 |
| 3.3.2.3 Principios generales..... | 58 |
| 3.3.2.4 Renta imponible y renta neta..... | 58 |
| 3.3.2.5 Tipo impositivo y tarifa..... | 59 |
| 3.3.2.6 Régimen especial de pago del impuesto..... | 60 |
| 3.3.2.7 Período de liquidación definitiva..... | 60 |

| | Pág. |
|----------|--|
| 3.3.2.8 | Obligaciones formales.....60 |
| 3.3.2.9 | Forma y plazo de pago.....61 |
| 3.3.3 | Régimen del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.....65 |
| 3.3.3.1 | Materia del impuesto.....65 |
| 3.3.3.2 | Definiciones.....65 |
| 3.3.3.3 | Hecho generador.....66 |
| 3.3.3.4 | Sujeto pasivo.....66 |
| 3.3.3.5 | Período de imposición.....66 |
| 3.3.3.6 | Base del impuesto.....67 |
| 3.3.3.7 | Tipo impositivo.....67 |
| 3.3.3.8 | Determinación del impuesto.....67 |
| 3.3.3.9 | Pago del impuesto.....68 |
| 3.3.3.10 | Análisis e interpretación sobre base y pago extemporáneo del IETAAP.68 |
| 3.4 | Clasificación de los plazos para el cumplimiento de las obligaciones72 |
| 3.4.1 | Del Impuesto al Valor Agregado (IVA).....72 |
| 3.4.2 | Del Impuesto Sobre la Renta (ISR).....72 |
| 3.4.1 | Del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP).....73 |
| 3.5 | Medios de extinción de las obligaciones tributarias.....73 |
| 3.5.1 | El pago.....73 |
| 3.5.2 | Confusión.....74 |
| 3.5.3 | Prescripción.....74 |
| 3.5.4 | Compensación.....74 |
| 3.6 | Infracciones tributarias.....75 |
| 3.6.1 | Definición.....75 |
| 3.6.2 | Infracciones específicas.....76 |
| 3.6.3 | La omisión de pagos de tributos78 |
| 3.7 | Infracciones y sanciones a los deberes formales.....78 |

| | |
|---|-------------|
| | Pág. |
| 3.8 Extinción de la responsabilidad fiscal..... | 80 |

CAPÍTULO IV

| | |
|---|----|
| 5. Presentación, análisis y resultado del trabajo de campo..... | 81 |
| CONCLUSIONES..... | 89 |
| RECOMENDACIONES..... | 91 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 93 |

INTRODUCCIÓN

El Estado como producto de la organización social tiene como fin el desarrollo integral de la persona, por ello es importante contar con los recursos económicos adecuados para cumplir con sus fines constitucionales. Por esta razón es importante que cada persona contribuya al gasto del gobierno conforme lo establecen las leyes tributarias.

El sector empresarial en Guatemala, debe contar con un directorio o guía tributaria, el cual informe sobre los procedimientos previos a constituirse en contribuyente.

Por ello, las obligaciones fiscales están evidenciadas bajo un estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil que indica deberes y obligaciones que nacen del ordenamiento constitucional y las leyes fiscales; de ellas se obtienen información adecuada para determinar los procedimientos registrales, ya que en ese momento es donde adquiere el nombre de contribuyente, así como el procedimiento de pago de los impuestos.

Asimismo, se determina técnica y jurídicamente qué leyes afectan a los contribuyentes individuales en calidad de empresarios. Estableciéndose los aspectos de responsabilidad fiscal, por consiguiente se identifican cuáles son los hechos generadores de impuestos, así como las infracciones y sanciones en caso de incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Para alcanzar los objetivos se utilizó los métodos; analítico, deductivo e inductivo y las técnicas de observación, entrevista, cuestionarios y estadística.

La dinámica del sistema normativo jurídico tributario, obedece a que cada

(ii)

cuatro años al cambio de gobierno se tiene por costumbre aumentar la carga tributaria a los contribuyentes, creando nuevas obligaciones a través de nuevos impuestos o reformas a la legislación fiscal existente, lo que provoca incertidumbre, inseguridad y confusión ya que en algunos casos los hechos generadores fiscales contradicen el ordenamiento constitucional.

Las formas de tributación de acuerdo a la reforma más reciente ha creado para cada impuesto obligaciones diferentes; asimismo clasifican al contribuyente por ingresos que generan su actividad económica y su forma de organización legal, por tales circunstancias al referirnos a los tributos es necesario especificar las unidades que los generan, aunque la ley es muy general por principio; sin embargo, el sector de contribuyentes individuales con empresa mercantil tienen dificultades para cumplir con sus obligaciones fiscales. Es por esa razón que la **tesis la titulamos: Análisis jurídico al estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil.**

El estudio lo sustentamos en el sistema jurídico tributario guatemalteco, que tiene por objeto examinar el conjunto de tributos como una unidad; se analizan los distintos impuestos que constituyen el estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil.

Útil es conocer cuáles son los impuestos a que están afectos los empresarios individuales, para obtener buenos resultados en la relación jurídica tributaria, tanto para el Estado, quien tiene el derecho de exigir el tributo, para que el contribuyente cumpla eficientemente con sus obligaciones que nacen desde los actos registrales para constituirse en contribuyente.

Por consiguiente, el estatuto tributario del contribuyere individual con empresa mercantil está constituido por el conjunto de tributos vigentes en Guatemala y

(iii)

en una época determinada; de esta apreciación surge la limitación científica y técnica para lograr los objetivos y la realización del presente trabajo. Ya que el conjunto de tributos es el resultado de las instituciones jurídicas y políticas de un país, de su estructura social, de la magnitud de sus recursos, de la forma de distribución de los ingresos y de su sistema económico.

El presente trabajo de tesis está integrado por cuatro capítulos que comprenden: El capítulo primero: Contiene qué es derecho constitucional y su relación con el derecho tributario, principios constitucionales que rigen el derecho tributario, antecedentes históricos de los tributos y clasificación de los mismos. El capítulo segundo: Presenta el registro del contribuyente individual con empresa mercantil y sus efectos jurídicos, principios registrales, Registro Mercantil, registro tributario unificado/SAT, la relación jurídica tributaria y obligación tributaria. El capítulo tercero: Contiene un análisis al estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil, leyes que lo constituyen, carga tributaria, clasificación de los plazos para el pago y presentación de declaraciones, infracciones tributarias y medios de extinción de las obligaciones. El capítulo cuarto: presenta, un análisis y resultado del trabajo de campo, conclusiones, recomendaciones y bibliografía.

Agradezco la colaboración de los empresarios de las zonas 1, 7 y 11, de la ciudad de Guatemala; asimismo, a los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria y a los empleados del Registro Mercantil, a quienes acudí para confirmar la investigación.

Deseamos que el presente trabajo sirva especialmente para orientar a las personas individuales comerciantes que tienen dificultades para constituirse como contribuyentes y, que en consecuencia cumplan con sus obligaciones fiscales en general.

CAPÍTULO I

1. Derecho constitucional y su relación con el derecho tributario

1.1 Definiciones de derecho constitucional

“Es el conjunto de normas jurídicas que organizan al Estado, determinan los principios a los que debe ajustarse su funcionamiento, señala garantías y derechos de que están asistidos todos los miembros de la comunidad política”.¹

“Es el derecho que regula lo relativo al territorio del Estado de Guatemala, su forma de Gobierno, la nacionalidad y los derechos ciudadanos, las garantías individuales y sociales, la estructura de gobierno y las atribuciones de cada uno de sus órganos.”²

“Es la rama del derecho político que comprende las leyes fundamentales del Estado referente a la forma de gobierno, los derechos y deberes de los individuos y la organización de los poderes públicos”.³

“Es la ley fundamental que sirve para establecer los principios y los derechos de los guatemaltecos y para establecer la organización jurídica y política del Estado de Guatemala.”⁴

Se puede concluir que: El derecho constitucional es la rama del derecho público que tiene por objeto el estudio de la organización del Estado y sus poderes.

1. Pereira Orozco, Alberto y Marcelo. **Derecho constitucional**. Pág. 5.

2. López Aguilar, Santiago. **Introducción al derecho**. Pág.158.

3. Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico**. Pág. 578.

4. De León Carpio, Ramiro. **Catecismo constitucional**. Pág. 6.

1.2 Supremacía constitucional

Al referirnos a la supremacía constitucional lo hacemos como principio, que consiste en la particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de tal forma que logre asegurar la primacía de la ley fundamental de Estado.

“Supremacía constitucional. Deviene de **supremo**, éste del latín **supremus**, superlativo de **superus**, situado arriba o por encima. Principio que reconoce a la constitución como un complejo normativo de jerarquía superior en relación con todo el orden normativo positivo vigente en un país”. 5

“Se dice que es la ley suprema de Guatemala, porque todas las normas contenidas en la Constitución pueden ser desarrolladas por otras normas y otras leyes, pero que nunca pueden ser contrariadas o tergiversadas, es decir, que sobre la constitución no existe otra disposición o ley superior a ella”. 6

El principio de supremacía se establece de forma expresa en nuestra Constitución en los Artículos 44, 175 y 204, siendo en consecuencia el atributo de ser superior es imponible a particulares y órganos de autoridad, es decir todos están sujetos a lo que disponga existiendo sanciones para quienes la infrinjan.

Se concluye que; La supremacía constitucional es una consecuencia de carácter fundamental de la Constitución debido a que, siendo la estructura esencial del orden jurídico, la tendencia a asegurar su estabilidad, como entidad del orden público y salvaguardar de esta manera los principios que en ella se formulan.

5. Arteaga Nava, Elisur y Trigueros Laura. **Diccionarios jurídicos temáticos, derecho constitucional.** Vol. 2, Pág. 90.

6. De León. **Ob. Cit.**; Pág. 6.

1.2.1 Origen de la supremacía constitucional

“El criterio que dio origen al concepto de supremacía constitucional nació en la escuela del derecho natural de los siglos XVII y XVIII, cuyos partidarios afirmaron que las leyes fundamentales eran anteriores a las leyes ordinarias; además, una ley consentida por el pueblo sólo podía modificarse por el pueblo ya que afectaba sus derechos naturales. Esta visión doctrinaria influyó en la legislación de la época y tuvo su reflejo en la corriente positiva, la que en su concepción más ortodoxa, había de firmar la inmutabilidad histórica que condujeron en su enfriamiento con el principio inmutabilidad de la razón, al concepto de la súper legalidad constitucional, ya que no es posible sustraer la Constitución al cambio histórico...”. 7 (sic.)

1.3 La Constitución Política de la República de Guatemala de 1986

Por la importancia jurídica que representa la supremacía constitucional en nuestra legislación consideramos procedente referirnos a las normas en que se encuentran consagradas dichas disposiciones:

El Artículo 44, último párrafo regula: “**Derechos inherentes a la persona humana.** ... 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”. Asimismo el Artículo 175 estipula: “**Jerarquía constitucional.** Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso Jure”. Establece el Artículo 204. “**Condiciones esenciales de la administración de justicia.** Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán

7. Escobar, Nora Elizabeth. Tesis, **Violación del derecho de defensa constitucional...** Pág. 4.

obligatoriamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado”.

“Quiere decir este precepto fundamental que sin excepción sean leyes ordinarias, reglamentarias o individualizadas, para que sea de observancia obligatoria deberá estar acorde a las normas establecidas en Constitución, de lo contrario serán nulas de pleno derecho.” 8 (sic.)

1.4 La super legalidad constitucional

Consiste que tanto gobernantes como gobernados están sometidos al ordenamiento jurídico del Estado, por consiguiente, los gobernados actúan libremente, pueden realizar cualquier acción que la ley no les prohíba, en tanto que los organismos administrativos del Estado y las entidades del derecho público que conforman el poder público, únicamente pueden proceder con base a derecho, nunca deben resolver fuera de los principios fundamentales de legalidad, los gobernantes no tienen libertad de actuar, pues de lo contrario, incurrirían en abuso de poder, en una arbitrariedad o bien en una inconstitucionalidad, cuando sus actos fueren contrarios a lo que establece la Constitución Política de la República.

Como consecuencia de esas limitaciones, existe una serie de controles para quienes ejercen el poder y los administrados o gobernados entre sí, esos controles pueden ser externos o internos, los primeros se encuentran fuera de la esfera gubernamental y los segundos, son los que ejerce el Estado a través de sus distintas instituciones administrativas.

Concluimos que la super legalidad constitucional, consistente en la obediencia

8. López Mayorga, Leonel. **Introducción al estudio del derecho.** Pág.107.

del pueblo a sus autoridades, a la ley, y que las autoridades actúen con apego a la misma en todas sus actuaciones según su ámbito de acción.

1.5 Derecho tributario constitucional y su relación con los impuestos

Consiste en el encuadramiento jurídico de los aspectos tributarios al ordenamiento constitucional. “Modernamente resulta evidente que las normas generales de jerarquía constitucional, pueden ser de aplicación común al sistema jurídico que lo conforman o de aplicación particular algunas de éstas, siendo objeto específico de contenido fiscal y que se encuentran principalmente relacionados en materia tributaria con la distribución de los poderes tributarios, así como los límites de éstos, que en doctrina han sido entendidos como garantías del contribuyente, en donde estarán contemplados los principios de legalidad, de equidad, de igualdad, de proporcionalidad y de no confiscatoriedad”. 9 (sic.)

Asimismo, el citado autor lo define como: “un conjunto de normas jurídicas, lógicas y estructurales anterior al derecho tributario material y al formal...”.

En nuestra Constitución por lo consiguiente establece lo relativo a la tributación de manera expresa según el Artículo 135 literal d. **“Deberes y derechos cívicos...Son deberes de todos los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley...”**.

El Artículo 4 consagra los principios tributarios de igualdad, generalidad y proporcionalidad cuando indica: **“Libertad e igualdad**. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, el hombre y la mujer cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”.

9. Godoy J., Norberto. **Teoría general del derecho tributario**. Pág. 80 y 81

El Artículo 239. Preceptúa: **“Principio de legalidad.** Corresponde 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”.

El Artículo 243, Establece; **“Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”.

Por otra parte la Constitución limita el poder imperio de la autoridad pública en materia tributaria como lo establecen los Artículos; 28. **Derecho de petición.** Párrafo tercero “... En materia fiscal para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago del impuesto o garantía alguna”. 41. **Protección al derecho de propiedad.** “... Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido” y 243. **“Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe de ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. (sic.)

También preceptúa que se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

“Con la promulgación de la Constitución Política de 1986 se inició en la historia tributaria de Guatemala un nuevo capítulo que limita la capacidad gubernamental de obtener tributos esto según los Artículos 28, 41 y 243, y que existen posiciones distintas acerca de lo que implica estas restricciones. Una que las

contempla como la defensa de los derechos ciudadanos, por medio de reglas constitucionales claras, ante la posible arbitrariedad del poder estatal. Otra, plantea que con este enfoque se mezcla la defensa de derechos de propiedad, que deben de estar asegurados en la constitución, con las obligaciones tributarias, que en otros países son temas separados, vinculados a las responsabilidades ciudadanas”. 10

1.6 Derecho tributario

1.6.1 Definiciones del derecho tributario

“Es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”. 11 (sic.)

“Es una rama del derecho financiero que se propone estudiar, el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares, se puede decir entonces que el derecho tributario es el régimen de la recaudación de los impuestos”. 12

Es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones, jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios, procedentes de la economía privada de los individuos para ingresarlos al erario público.

10. Obra. **Los contrastes del desarrollo humano**. Pág. 87.

11 Ossorio, Manuel. **Diccionario ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág.323.

12. Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero** tomo I. Pág. 7 y 10.

“Como el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en distintos aspectos”.¹³

Se concluye que el derecho tributario estudia el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos y que como ciencia tiene por objeto el estudio o análisis de su contenido.

1.6.2 División del derecho tributario

Es importante para este trabajo determinar la división o estructura del derecho tributario y así obtener resultados positivos para una mejor orientación científica y técnica al contribuyente individual con empresa mercantil; ya que actualmente la actividad del comerciante se extiende fuera el territorio nacional, por lo tanto creemos oportuno traer a colación ésta clasificación por ajustarse a la época de globalización en que vivimos.

Con base a lo indicado es necesario que desarrollemos como debe considerarse estructuralmente las normas jurídicas que conforman el derecho tributario como rama del orden jurídico, de esta forma nos refererimos a la ciencia de la tributación:

Derecho tributario sustantivo;

Derecho tributario penal;

Derecho tributario administrativo;

Derecho tributario procesal;

13. Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 8.

Derecho tributario constitucional;

Derecho tributario internacional.

1.6.2.1 Derecho tributario sustantivo

Para confirmar dicha división nos ubicaremos en las normas constitucionales y fiscales específicas, en donde encontramos la norma jurídica tributaria, **strictu sensu** que siempre incluye tres conceptos jurídicos fundamentales; **La obligación** (que es deber jurídico), **acto ilícito**, (que es la conducta opuesta a aquélla), **y la sanción** (que es la consecuencia que puede ser aplicada coercitivamente a quien no cumpla en forma debida con la obligación)

Para su efecto se entiende como conjunto de normas jurídicas que contienen obligaciones tributarias de carácter sustantivo, substancial, material y sus respectivos ilícitos y sanciones.

1.6.2.2 Derecho tributario penal

En el estudio del derecho tributario penal, es importante considerar que las normas fiscales jurídicas que de alguna manera y a cualquier nivel se relacionan con los tributos, así como con sus propios ilícitos y sus propias sanciones conforman esta rama del derecho, ya que en nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco existen algunas figuras jurídicas tipificadas como delitos en distintos cuerpos legales de manera dispersa, correspondiendo entonces hacer integración de la ley y aplicarlo a caso concreto.

Es evidente que la doctrina tradicional ha propiciado la existencia de una supuesta rama jurídica, que se ha denominado derecho tributario penal o derecho

penal tributario, evidenciando que los ilícitos y sanciones del derecho tributario sustantivo corresponden al derecho penal.

“Dejando así para el derecho penal sus propias obligaciones, ilícitos y sus sanciones, así como los demás conceptos e instituciones correspondientes a esta rama del orden jurídico”. 14

1.6.2.3 Derecho tributario administrativo

Consiste en el sistema de normas legales que regula la actividad jurídico administrativo a traves del acto por el cual se establece cuantitivamente qué suma de dinero debe ser pagada por concepto de tributo, es llamada liquidación; cuando el monto del tributo lo estima y declara el obligado a ello y determinación cuando es fijado en cada caso concreto por el órgano de aplicación.

La forma para llevar a cabo la liquidación y la determinación de los tributos están establecidas en las disposiciones legales respectivas, las que ordenan los procedimientos fiscales y órganos competentes para ese fin. Existiendo tres formas de determinación tributaria que puede ser; Por el contribuyente, por el órgano administrativo y mixta.

Corresponde entonces al órgano administrativo que la ley indica, en nuestro caso la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus respectivas dependencias para hacer efectivas las obligaciones tributarias de carácter formal, como verificar las operaciones contables, requerir la presentación de declaraciones de impuestos, establecer los requisitos que deben contener las facturas y demás documentos que deben llevar según la actividad del contribuyente. etc.

14. Godoy. **Ob. Cit;** Pág. 61 y 62.

La verificación consiste generalmente en un examen del legajo documental del contribuyente en la oficina del órgano de aplicación, en tanto que la fiscalización es un acto de inspección llevado a cabo fuera de dichas oficinas, es decir en el domicilio fiscal del contribuyente o en el lugar donde éste desempeña sus actividades gravadas. “En materia tributaria corresponde a la Administración Tributaria conforme a su ley orgánica y el Código Tributario en el cual quedan enmarcados los procedimientos de verificación”. 15 (sic.)

1.6.2.4 Derecho tributario procesal

Es el conjunto de actos procesales tributarios realizados jurídicamente para dirimir las controversias que se producen entre las partes interesadas, respecto de hechos alegados, la interpretación de éstos y del derecho de fondo o substancial, así como su aplicación en los casos concretos para resolver tales cuestiones. Dichos procedimientos se hallan contenidos en un conjunto de disposiciones, que se denominan derecho procesal tributario.

El derecho tributario, que es de orden público pero esencialmente de tipo pecuniario, es apropiado un procedimiento que deja a la iniciativa del sujeto pasivo accionar o recurrir contra el sujeto activo, para su efecto existen procedimientos que lleva a cabo a nivel administrativo o judicial, los que en nuestro medio se desarrollan conforme lo establecido en las leyes fiscales se determina procesalmente lo siguiente:

Actividad jurisdiccional del ente administrador

“La actividad jurisdiccional es aquella que se ejerce por determinadas personas

15. Calderón, Hugo. **Derecho procesal administrativo II**. Pág. 67.

investidas especialmente para ello por normas de competencia y consiste en interpretar las normas jurídicas generales a fin de aplicarlas en casos concretos, para dirimir controversias de carácter jurídico producidas entre las partes interesadas”. 16

En materia tributaria el órgano de aplicación corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria quien verifica, fiscaliza y determina los tributos en casos que la ley establece, asimismo aplicar las sanciones administrativas como primera fase. Con ciertos procedimientos que se encuentran previstos en el Código Tributario y con las limitaciones de defensa que le otorga las normas constitucionales de la República.

Actividad jurisdiccional judicial

Modernamente se ha implementado en definitiva la interpretación y aplicación de las normas jurídicas tributarias tendientes a resolver asuntos entre los interesados a través de la actividad judicial desempeñada por el órgano jurisdiccional competente.

Constituyendo el derecho tributario en una rama jurídica de carácter procesal relativamente reciente, las disposiciones procesales vigentes aplicables para la resolución de las controversias en que el Estado es parte, para su efecto en el desarrollo de nuestro caso se aplica la Ley de lo Contencioso Administrativo, Código Procesal Penal y Ley del Organismo Judicial en concordancia con la Constitución Política de la República.

1.6.2.5 Derecho tributario constitucional

Es el conjunto de normas jurídicas, lógicas y estructurales al derecho tributario material y formal, que constituyen el derecho tributario constitucional.

16. Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero** tomo II. Pág. 606.

Las normas jurídicas por su jerarquía y su observancia generalizada las encontramos en el ordenamiento constitucional que podrían ser determinantes en las relaciones jurídicas entre el Estado y los particulares, para su efecto específico encontramos en ese ordenamiento jurídico fundamental las que se relacionan con el derecho tributario.

El derecho tributario encuentra sustentación jurídica en la Constitución Política de la República, desde el punto de vista estructural que se da comúnmente en su aplicación y en su operatividad, fortaleciendo de esta manera la actividad financiera del Estado.

1.6.2.6 Derecho tributario internacional

Modernamente resulta evidente que la producción de bienes y servicios, se derivan una serie de relaciones jurídicas tributarias, cuyas consecuencias se verifican más allá de los límites del Estado, constituyendo un problema grave para el contribuyente, al darse hechos gravados, existe la posibilidad de darse duplicidad de pago de las obligaciones jurídico fiscales, constituyendo para el contribuyente una carga gravosa desde el punto de vista económico, la que puede ser evitada en la práctica en la medida que los Estados auto limiten coordinadamente el ejercicio de sus facultades tributarias mediante leyes y convenios destinados a compartir los tributos.

“Con respecto a la doble tributación y con el objeto de evitar este problema que es de carácter económico, los sujetos activos pueden adoptar soluciones de índole jurídico, ya sea directamente de modo unilateral o a través de tratados internacionales con los demás Estados que tengan intereses, circunstancia que ha hecho que se propicie la existencia de un derecho tributario internacional”. 17

17. Godoy. **Ob. Cit**; Pág. 84.

Además es conveniente puntualizar que esta disciplina comprende como materia propia, las relaciones jurídicas que existen entre órganos compuestos por representantes de dos o más Estados.

1.7 Principios constitucionales que rigen el derecho tributario

1.7.1 De igualdad

Aplicado al sistema tributario, nuestra ley fundamental lo establece en el Artículo 4. “**Libertad e igualdad.** En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”.

Todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad de condiciones, para evitar arbitrariedades, si dos personas están en igualdad de condiciones deben de ser tratados de igual manera, esto no significa que pague lo mismo.

Este principio se refiere a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes en análogas situaciones se encuentran con el fisco, con exclusión de todo distingo, arbitrios, injusto y hostil contra determinadas personas.

“Es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en derecho público, surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente” 18

18. Giuliani. **Ob. Cit**; tomo I. Pág. 303.

1.7.2 De generalidad

Este principio de generalidad se encuentra regulado en el Artículo 4 de nuestro ordenamiento jurídico constitucional ya relacionado en el presente trabajo. En la doctrina tributaria tradicional encontramos variedad de posiciones sin embargo lo mas acertado respecto a este principio es que se refiere a que nadie debe estar exento del pago de tributos.

Por otra parte “No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta, en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”.¹⁹

Asimismo, significa que cuando una persona física o jurídica se halla en condiciones que marca la ley, el surgimiento del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad u organización jurídica de conformidad con el sistema de recaudación y conforme a la justicia tributaria.

1.7.3 De legalidad

Es un principio de relevancia jurídica, para cualquier acto de carácter tributario; se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en; el Artículo 239. “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

19. Villegas. **Ob. Cit**; Pág. 200.

la equidad y justicia tributaria, así como 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.

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 normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El hecho generador o imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización e imposición origina el nacimiento de la obligación.

Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto:

En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se haya realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él; y en los asuntos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que

estén perfeccionados o constituidos de conformidad con el derecho que les es aplicable.

1.7.4 De justicia y equidad

Nuestro sistema normativo constitucional, establece en el Artículo 135 literal d) “...Contribuir a los gastos públicos, en forma prescrita por la ley”;

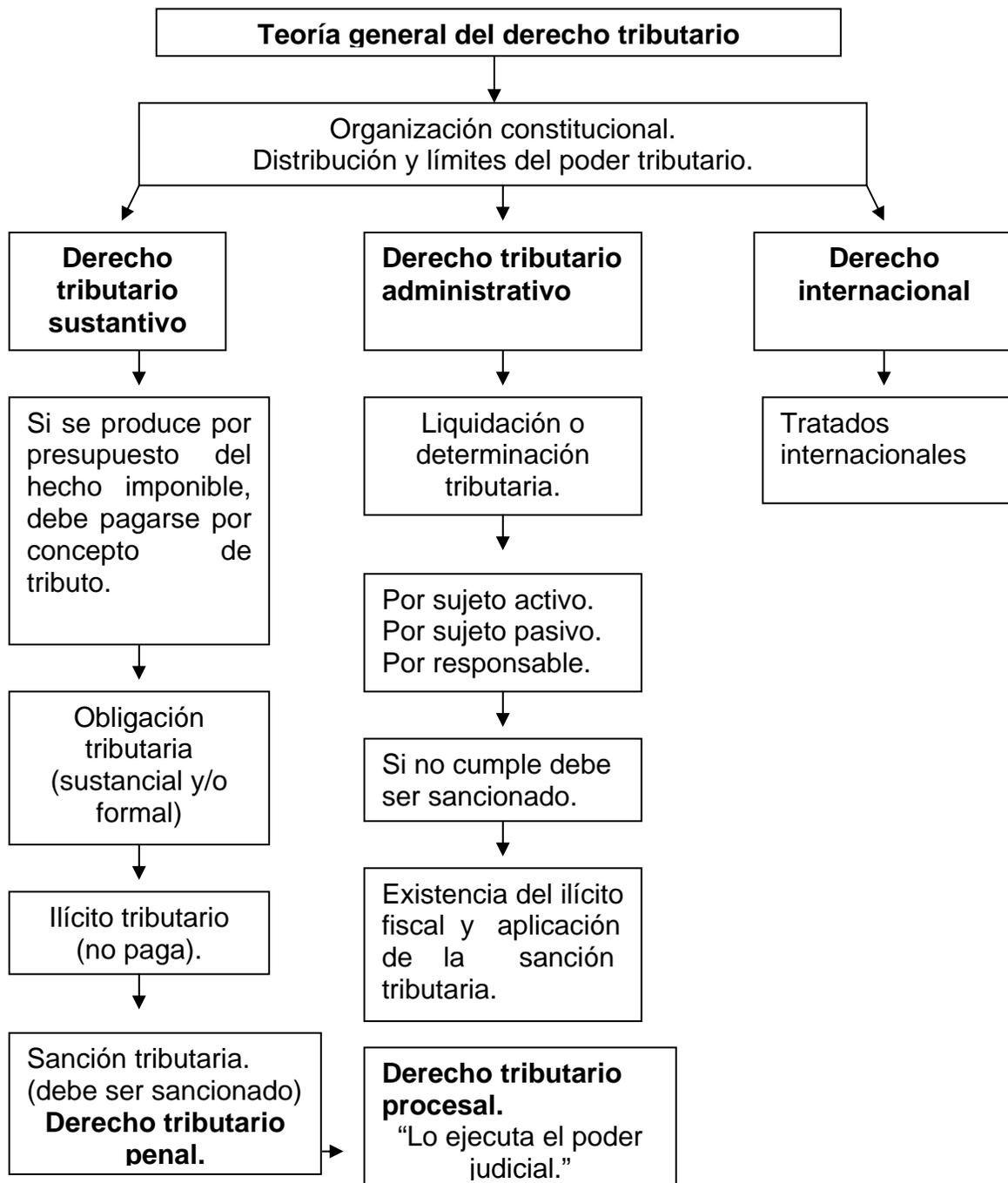
Esta contribución debe ser según la capacidad económica de cada persona, y que la distribución de las cargas tributarias sean justas, porque no todos los contribuyentes tienen la misma posibilidad pecuniaria de cumplir con la obligaciones impositivas. Este principio exige que la fijación de las contribuciones concretas de los habitantes de una nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributivas.

1.7.5 De capacidad de pago

Este principio lo encontramos regulado en el Artículo 243 constitucional cuando establece: “**Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”.

Es importante indicar que el fundamento del impuesto se encuentra precisamente en el soporte que tenga el contribuyente para efectuar el pago. Es decir, la capacidad económica se presenta como medio más valioso para gravar la carga tributaria.

Cuadro 1



1.8 Antecedentes históricos de los tributos

1.8.1 Época antigua

“En Egipto y Babilonia, Aquí se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos, se pagaban en servicio o especie.

Grecia; inicialmente los griegos se opusieron al pago de los impuestos ya que decían que era un acto en contra de la libertad individual, pero luego comprendieron la necesidad de un Estado para cobrar los mismos, pero fueron exigentes en que se diera una correcta inversión de los recursos y aceptaron dos clases de impuestos; a) prestaciones voluntarias; en éstas los griegos basaron sus impuestos, pero no por obligación sino por simple convicción, solo así podría el Estado cubrir sus necesidades y b) sistema de imposición indirecta, Se pagaba al comprar mercancías.

Roma, Al inicio no se pagaba los impuestos. Eran los pueblos vencidos en la guerra quienes debían pagarlos. Los romanos tomaron la actitud de no pagar los impuestos que los pueblos conquistados debían pagar, pero al extenderse el imperio ya no alcanzaban con esos tributos y hubo necesidad de acudir al pueblo romano en forma específica a los ciudadanos romanos. **TRIBUTUM STIPENDIUM:** Se daba el sistema bajo el poder del Estado. Fue el primer impuesto, por consiguiente el antecedente del impuesto sobre la renta (ISR). Se originó la frase **dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios**". 20 (sic.)

1.8.2 Edad Moderna

Del siglo XVI al siglo XVIII, había una concepción autoritaria en el cobro de los

20. Nájera, Lizett y Díaz, Carmen. **Derecho financiero I.** Págs. 6, 7 y 8.

tributos y se da en el decaimiento del feudalismo, recuperando el poder los reyes y los emperadores.

A mediados del siglo XIX y bajo el imperio de ideas liberales, los sistemas tributarios para varios países asumen determinadas características, con predominio de los impuestos de tipo objetivo.

“Donde indica la doctrina fiscal que éstos sistemas se valen de los objetos para llegar a las fuentes tributarias que sirven para obtener utilidades, sin tener en cuenta a las personas quienes las producen. Ésta forma de imposición concordaba con la época, que deseaba evitar, en lo posible la intromisión del Estado en asuntos particulares de los ciudadanos, esto se mantuvo hasta la primera guerra mundial”.²¹

1.8.3 Edad Contemporánea

Cuando avanza la industrialización y el Estado amplía su campo de acción, surgen numerosas razones que hacen variar el sistema tributario, comienza a desarrollarse el impuesto general y progresivo a la renta de tipo subjetivo, que es de gran rendimiento, se considera la equidad, la capacidad objetiva y es un útil instrumento de redistribución de la riqueza, que tiene su base en la imposición a la persona y no los objetos gravados, se grava la renta de las personas físicas, que se asocian, como complemento se mantiene el impuesto a los consumos en general.

En esta época se da el desarrollo de las ciencias tributarias, sustentándose en las teorías de la necesidad, consistente en que son necesarios los tributos para cubrir gastos públicos y la finalidad: que es la justificación de gravar impuestos cuando existen gastos sociales que cubrir.

21. Villegas. **Ob. Cit**; Pág. 517 y 518.

Desde el punto de vista jurídico, los tributos constituyen recursos que pueden ser creados por el Estado en virtud de su poder tributario y su importancia económica para satisfacer cuantitativamente el nivel de gastos públicos ordinarios.

Es de toda evidencia en la evolución histórica que ese poder imperio ejercido por el Estado lo llevó a cometer ciertas arbitrariedades lo que más tarde se limitó conforme a los principios constitucionales del ejercicio del poder impositivo.

1.9 Tributo

1.9.1 Definiciones de tributo

“Es una prestación obligatoria comúnmente en dinero que establece el Estado conforme la ley, con carácter obligatorio...”. 22

“Contribución que se satisface al Estado como colaboración en las cargas públicas, o específicamente la obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para cubrir las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente”. 23

“Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos de que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Destacando tres elementos a) prestación en dinero; ya que al mismo tiempo es una característica de la economía monetaria de las prestaciones tienen que ser en dinero. b) exigida en el ejercicio del poder imperio; elemento esencial del tributo es la

22. Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 61.

23. **Diccionario grijalbo**. Pág. 1661.

coacción, o sea, la facultad de compeler el pago de la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder imperio (potestad tributaria), c) en virtud de ley.

No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido en ley un tributo significa someterlo al principio de legalidad". Asimismo, se refiere que "son aquellos recursos que el Estado obtiene en calidad de persona de derecho público y que usando su poder imperio exige coercitivamente a los ciudadanos una parte alícuota con el objeto de solventar los gastos estatales". 24

El Artículo 9 del Código Tributario preceptúa; "Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder imperio o poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".

1.9.2 Clasificación de los tributos

Conforme a nuestra legislación fiscal vigente y doctrinaria los tributos se clasifican en: Impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, que constituyen la fuente principal de los ingresos financieros del Estado.

1.9.3 Impuesto

1.9.3.1 Definiciones

"Es una prestación pecuniaria que tiene por objeto una suma de dinero, propia para suministrar al ente público los medios para hacer frente a los gastos." 25

24. Villegas. **Ob. Cit**; Pág. 67.

25. Micheli Gian, Antonio. **Curso de derecho tributario**. Pág. 40.

“Pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva. El Estado no tiene obligación de devolverlo sin contraprestación creado por el Estado unilateralmente mediante la ley para cubrir las necesidades de la población”. 26

“Pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva. Contribución, gravamen, carga que se ha de pagar, siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para el sostenimiento de los gastos del Estado”. 27

Para concluir, El Artículo 11 del Código Tributario define: “El impuesto como tributo que se tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente”.

1.9.4 Tasas

1.9.4.1 Definiciones

“Un derecho que se percibe por el Estado como persona soberana por servicios o aportaciones especiales Individualizables de carácter jurídico administrativo, organizados con fines colectivos y que los paga el usuario”. 28

“Es el ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia a la sociedad en general.” 29

26. Villegas. **Ob. Cit;** Pág. 72.

27. Nájera, Lizett y Díaz, Carmen. **Derecho financiero II.** Pág. 13.

28. Ossorio. **Ob. Cit;** Pág. 495.

29. Chicas Hernández, Jaime. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Pág.102.

“Tasa representa un concepto opuesto al de impuesto, ya que constituye un procedimiento de repartición de las cargas publicas sobre la base del servicio prestado al beneficiario de ese servicio”. 30

“Es la prestación pecuniaria que se debe a un ente público de acuerdo con una norma legal y en la medida establecida por ella, por la realización de una actividad del propio ente concerniente de manera especial al obligado.” 31

Por consiguiente la tasa se perfila, como una prestación coactiva pecuniaria, consistente en el ingreso dinerario recibido por el Estado o un ente público en pago de un servicio público especial y divisible que beneficia directamente a quien lo paga, al mismo tiempo que beneficia al conglomerado social en general.

Podemos agregar que nuestra legislación tributaria vigente no la regula, sin embargo es importante tener presente que ésta figura jurídica fiscal en otros países si es una carga impositiva. La clasificación de los tributos que regula nuestro Código Tributario son: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras según el Artículo 10.

1.9.5 Arbitrios

Para poder subsistir y desarrollar su actividad de inversión municipal y administrativa, los municipios deben buscar los recursos económicos que le permitan cumplir sus obligaciones conforme lo establece la ley que rige el gobierno municipal.

Por consiguiente; todos los vecinos están obligados a pagar los arbitrios que establece el gobierno municipal ya que constituye un ingreso propio del municipio y

30. Giuliani. **Ob. Cit;** tomo II. Pág. 989.

31. Ossorio. **Ob. Cit;** Pág. 959.

como requisito tiene que estar establecido en una ley, en la que se indicará cual es el ámbito de aplicación territorial.

1.9.5.1 Definiciones

“Es un pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitan cumplir con sus obligaciones”.³²

Escuetamente pero muy certero nuestro Código Tributario en el Artículo 12 establece: “**Arbitrios**. Arbitrios es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

1.9.6 Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

Son figuras jurídicas del derecho tributario distintas al impuesto, porque tienen su fundamento jurídico en una ventaja especial del contribuyente ya que su medida es proporcional a la ventaja o gasto, existen ciertas diferencias; la primera, es el pago por la realización de una obra de interés general y la segunda, el beneficio es directo ya que produce plusvalía inmobiliaria.

1.9.6.1 Definiciones

Es el tributo, cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado, que constituyen el presupuesto de la obligación.

“Con propósito de síntesis, se puede definir la contribución especial como; la

32. Ossorio. **Ob. Cit**; Pág. 97.

prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”. 33

“Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación; el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”. 34

Al mismo tiempo nuestro Código Tributario regula; en el Artículo 13. **”Contribución especial y por mejoras.** Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

Agregamos, que es el tributo; cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

De esta manera concluimos este apartado de clasificación de los impuestos como quedo expuesto tanto doctrinaria como legalmente a fin de obtener información general y adecuarla al presente trabajo según corresponda.

33. Chicas Hernández. **Ob. Cit;** Pág.107.

34. Giuliani. **Ob. Cit;** tomo II. Pág. 1005.

CAPÍTULO II

2. Los registros del contribuyente individual con empresa mercantil y sus efectos jurídicos

2.1 Derecho registral

2.1.2 Definiciones

En doctrina existe variedad de definiciones; sin embargo, proponemos las que tienen relación con nuestro tema. “Es el conjunto de normas que tienden a formar un ordenamiento sistemático para regular los actos civiles de constitución, adquisición, transmisión, anotación, gravámen, pérdida y efectos de los derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles. Pero también del estado civil de las personas”. 35

Podemos definir al derecho registral como; el conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones entre personas de las cuales nacen; actos, negocios y hechos jurídicos que la ley ordena su inscripción.

La doctrina moderna considera que el acto inscriptivo encuadra con el derecho civil, mercantil, administrativo, penal, notarial, procesal, y tributario, con el cual existen determinados vínculos y podría decirse dependencias recíprocas, por otra parte cada registro tiene su propio procedimiento inscriptivo .

Se puede concluir que, el derecho registral; es único, pero que cada materia inscribible es objeto de un registro diferente, que se rige por normas específicas, en nuestro medio existen registros públicos para cada asunto o acto jurídico registrable

35. Alvarado, Ricardo y Gracia, José. **Procedimientos notariales**. Pág. 523.

que la ley ordena para garantía y seguridad jurídica de su existencia y validez en virtud de la intervención estatal.

2.2 Registro

Los registros; son siempre órganos de derecho público, dependen directamente del Estado, a través del ministerio o dependencia autónoma respectiva.

2.2.1 Definiciones

“El registro es un organismo administrativo, ideado para garantizar la seguridad de los derechos, es decir de los derechos subjetivos y la seguridad del obrar jurídico, por consiguiente la seguridad del tráfico”. 36

“Registro público; es la institución encargada por el Estado de hacer constar, en forma sistemática acontecimientos con relevancia jurídica y dotada de fe pública, con objeto de perpetuar, garantizar, certificar y dar a conocer su contenido en la forma y con las limitaciones prescritas por la ley”. 37

“Lugar u oficina pública, donde se anotan y controlan determinados actos y hechos que afectan a la vida jurídica de las personas...”. 38

Se concluye que: Los registros son entidades públicas y el objetivo de éstos es llevar el control de determinados actos inscribibles según la ley.

36. Carral, Luís y de Teresa. **Derecho notarial y derecho registral**. Pág. 215.

37. Barrios Carrillo, Axel. Tesis. **Aspectos fundamentales de los registros en Guatemala**. Pág.15.

38. **Diccionario Grijalbo**. Pág. 1436.

2.3 Principios generales del derecho registral

2.3.1 Definición

Es la orientación capital, las líneas directrices del sistema, la serie sistemática de bases fundamentales y el resultado de la sistematización o condensación del ordenamiento jurídico registral.

2.3.2 De publicidad

Consiste en que el acto de registro es público y puede ser consultado por todo quien tenga interés. Constitucionalmente se garantiza la publicidad de los actos administrativos y registrales, circunstancia por la cual, cualquier persona que esté interesada en enterarse de las inscripciones realizadas por los registros públicos, puede obtener en cualquier tiempo informes, copias, reproducciones y certificaciones.

2.3.3 De inscripción

Se entiende por inscripción; todo asiento hecho en el registro público, relacionado al acto mismo de inscribir. Los derechos que nacen fuera del registro, adquieren al inscribirse mayor fuerza de protección por la presunción de exactitud de que son investidos y fuerza probatoria que les otorga el Estado; asimismo, por la fe pública registral. Este principio precisa la influencia que el acto de registro ejerce sobre la realidad y sus efectos jurídicos propios de la inscripción.

2.3.4 De legalidad

La legalidad presume que todos los actos que realicen las personas a través de documentos sean operados válidamente. Para lograrlo se someten éstos a examen, mediante a la calificación registral, cuyo objeto es velar para que se cumpla

con lo que las leyes específicas establecen y en consecuencia se obtenga certeza jurídica. Por Consiguiente es la garantía de cumplimiento del orden jurídico establecido a ese fin.

2.3.5 De tracto sucesivo

Se refiere a que concluida una fase de inscripción registral se le tiene que dar seguimiento a la otra, en el caso de registro de contribuyente como comerciante en el Registro Mercantil se tiene que seguir con la tramitación en el Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, en forma inmediata.

En síntesis, se puede arribar a la conclusión de que aplicado este principio a nuestro asunto, se debe proceder en total orden de sucesión, ya que al no hacerlo se incurre en sanción administrativa según nuestro Código Tributario.

2.3.6 De gratuidad

Por tratarse de hechos que transmiten seguridad y que deben estar tutelados por el Estado, se supone que los actos registrales no deberían ser onerosos para los usuarios; en Guatemala, la mayoría de registros públicos cobran por efectuar las respectivas inscripciones de tal suerte que el Registro General Mercantil cuenta con su arancel, mientras el Registro Tributario Unificado RTU únicamente cobra por la habilitación de libros contables.

2.3.7 De rogación

No obstante que en la legislación aplicable establece; la obligación de inscripción bajo ciertas circunstancias sin embargo lo más común es que únicamente a petición de parte interesada los registros pueden llevar a cabo una inscripción, ello

quiere decir que no pueden iniciar ningún trámite, ni efectuar ninguna sola inscripción si no lo solicita el interesado y que esté afecto al registro. Este principio aplicable al sistema tributario se exceptúa el hecho que la actividad mercantil se haya iniciado antes y no se tenga la intención de inscribirse, opera de oficio como lo establece la ley.

2.4 Obligación al registro de los comerciantes al Registro Mercantil

El Código de Comercio de Guatemala, Libro II “**De Obligaciones Profesionales de los Comerciantes**”. Artículo. 334 (**Obligados al registro**). Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional. Numeral 1º. De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más;...”.

2.5 Obligación al registro como contribuyente en RTU /SAT

El Código Tributario. Artículo 120.- (reformado por el Artículo 26 del Decreto Número 29-2001) del Congreso de la República, estipula: “**Inscripción de contribuyentes y responsables**. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la administración tributaria antes de iniciar actividades afectas... ”.

El mismo cuerpo legal regula: “...Toda modificación de los datos de la inscripción, deberá comunicarse a la administración tributaria, dentro del plazo de treinta días (30) de ocurrida. Asimismo, y dentro de igual plazo se avisará del cese definitivo de la actividad respectiva, para la cancelación del registro que corresponda...”

“Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la administración tributaria podrá inscribirlos de oficio”.

2.6 Registro Mercantil

2.6.1 Sus antecedentes

“La Capitanía General del Reino de Guatemala, estaba sujeta al virreinato de la corona de Nueva España, de esa cuenta el comercio lo controlaba el consulado de México, quien ejercía jurisdicción en los países centroamericanos.

Ante la insistencia de los comerciantes la Capitanía creó el Consulado de Comercio de Guatemala, según la Real Cédula de fecha 11 de diciembre de 1793. Sin embargo, el Decreto comercial contenido en esas leyes servía más a los intereses de la Corona, que a los propios comerciantes de la colonia.

En la Revolución Liberal de 1871, en la que se promulga el Código de Comercio, luego el Código en la época del Presidente Jorge Ubico hasta 1942, contando este último con mejor sistematización de las instituciones mercantiles.

En marzo de 1966, el doctor Edmundo Vásquez Martínez, en su obra Tratado de derecho mercantil al referirse al Registro Mercantil indica: Que la legislación de Guatemala no contiene disposiciones relativas al Registro Mercantil como institución y que únicamente existe la inscripción de personas jurídicas, por consiguiente no existe en nuestro medio un registro de comerciantes.

Para los casos de las sociedades mercantiles, su inscripción, lo efectúa el registro civil, como lo establecía el Código de Comercio contenido en el Decreto presidencial 2946, emitido el 15 de septiembre de 1942, en los Artículos 573 al 578”.
39 (sic.)

El Registro Mercantil surge a la vida jurídica como una institución pública mediante el Decreto Número 2-70. Código de Comercio de Guatemala, conforme lo establecen los Artículos 332 y 333. Con jurisdicción en toda la república, el mismo es dirigido por un registrador, a quien se le denomina Registrador General Mercantil de la República y el Acuerdo Gubernativo Número 30-71 conteniendo el reglamento del Registro Mercantil el que regula su organización administrativa.

2.6.2. Definición

El Registro Mercantil es una institución pública, auxiliar del tráfico mercantil destinado a la inscripción de los comerciantes y aquellos factores referente a la negociación mercantil, es una dependencia del Ministerio de Economía.

“El Registro Mercantil es la institución pública que tiene por objeto; la inscripción anotación y cancelación de actos y contratos relativos al comercio nacional o proveniente del extranjero y sus relaciones derivadas del mismo, siendo públicos sus documentos, libros y actuaciones”. 40

2.6.3. Inscripciones en el Registro Mercantil

De las inscripciones y actuaciones se llevará el control a través de libros conforme lo regula el Código de Comercio de Guatemala Artículo 333. **“(Registros).-** Los libros del Registro Mercantil podrán ser reemplazados en cualquier momento por y sin necesidad de trámite alguno, por otros sistemas más modernos. El Registro Mercantil será público y llevará los siguientes libros: 1º. **De comerciantes individuales**, 2º. De sociedades mercantiles, 3º. De empresas y establecimientos mercantiles. 4º. De auxiliares de comercio; 5º. De presentación de documentos;

40. Arrazola, Juan Francisco. **Algunos conceptos e instituciones fundamentales del derecho registral guatemalteco.** Pág. 44.

6º. Libros que sean necesarios para las demás inscripciones que requiera la ley. 7º. Índice y auxiliares”.

El Artículo 334 del mismo cuerpo legal regula; “**(Obligación al registro)**.- “Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional: 1º. De los comerciantes individuales que tengan un capital de dos mil quetzales o más., 2º. De las sociedades mercantiles. 3º. De empresas mercantiles y establecimientos comprendidos dentro de estos extremos. 4º. De los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, 5º. De los auxiliares de comercio”.

Específicamente a lo que se refiere nuestro tema el Artículo 335 del mismo cuerpo legal referido, preceptúa: “**(Comerciante individual)**.- “La inscripción del comerciante individual se hará mediante declaración jurada del interesado, consignado en formulario con firma autenticada que comprenderá. 1º.- Nombres y apellidos completos, edad, estado civil, nacionalidad, domicilio, dirección; 2º.- Actividad a que se dedique; 3º.- Régimen económico de su matrimonio, si fuere casado o unido de hecho; 4º.- Nombre de su empresa y sus establecimientos y sus direcciones; fecha en que halla dado inicio a su actividad mercantil”.

Respecto a la inscripción de la empresa el Artículo 336 de Código de Comercio, establece: “**(Empresa o establecimiento)**.- La inscripción de empresa o establecimiento mercantil se hará en la forma prevista en el Artículo anterior que comprenderá: 1º.- Nombre de la empresa o establecimiento; 2º.- Nombre del propietario y número de su registro como comerciante; 3º.- Dirección de la empresa o establecimiento; 4º.- Objeto; 5º.- Nombres de los administradores o factores”.

2.6.4 Su relación con la administración tributaria aplicado al caso

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República regula en el

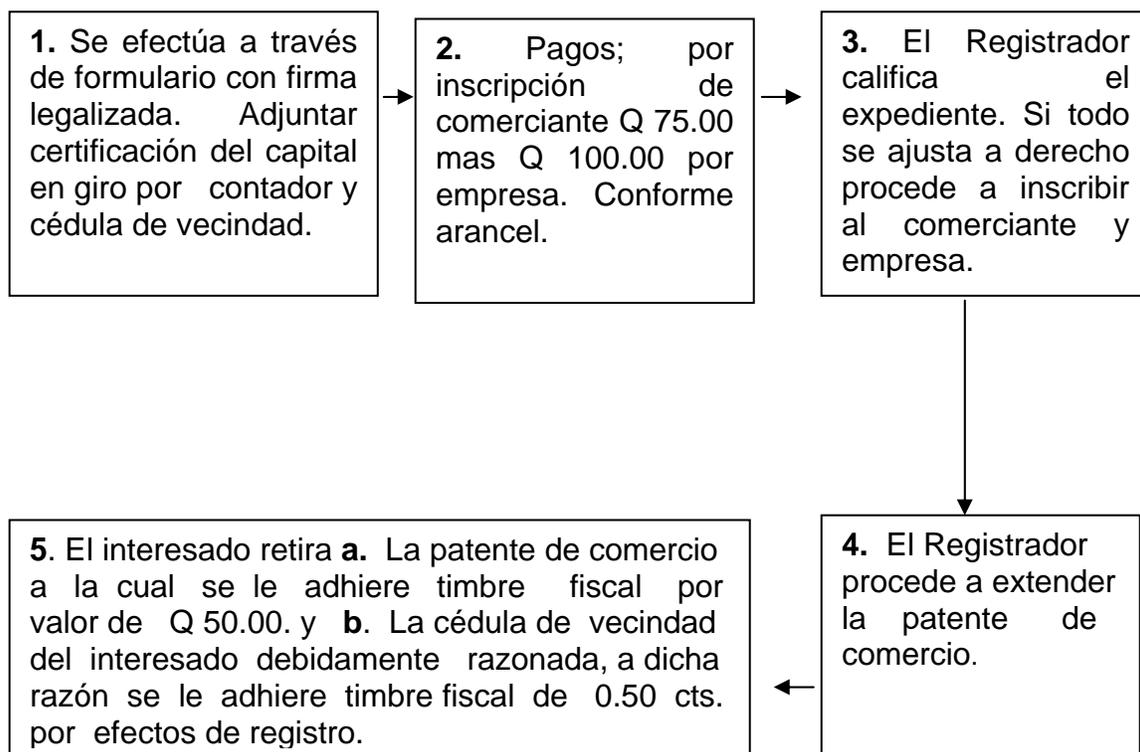
Artículo 120.- **Reformado por el Artículo 26 del Decreto Número 29-2001.**
“Inscripción de contribuyentes y responsables. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria antes de iniciar actividades afectas...” y el párrafo sexto del mismo Artículo ordena que: “La Administración Tributaria en coordinación con el Registro Mercantil deberá establecer los procedimientos administrativos para la asignación del Número de Identificación Tributaria – NIT- y la extensión de la constancia respectiva se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente...”.

Además la Ley del Impuesto al Valor Agregado I.V.A. contenida en el Decreto 27-92 del Congreso de la República en forma coordinada con lo anterior establece: en el Artículo 27.- **“Información del Registro Mercantil.** El Registro Mercantil deberá proporcionar a la Dirección (**actualmente SAT.**) dentro de los primeros diez (10) días hábiles de cada mes una nómina de los comerciantes individuales y sociales que se hayan inscrito en el mes calendario anterior”.

Como quedó expuesto en este apartado que para iniciar la relación jurídico fiscal es importante, tener presente que los actos de registro tiene un procedimiento establecido en los distintos cuerpos legales y que exigen las instituciones respectivas, con la finalidad garantizar y dar certeza legal a cada acto registral.

Cuadro 2

Inscripción del comerciante y empresa en el Registro Mercantil General de la República



Fuente: Vivas Jiménez, Enrique. **Procedimientos de los actos registrales basados en ley.**

Págs. 57, 58 y 59.

Código de Comercio de Guatemala. Artículos 335 y 336.

2.7 Registro Tributario Unificado. SAT

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

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

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

Para toda inscripción los contribuyentes o responsables deberán presentar solicitud escrita ante la Administración Tributaria que deberá contener como mínimo lo siguiente:

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

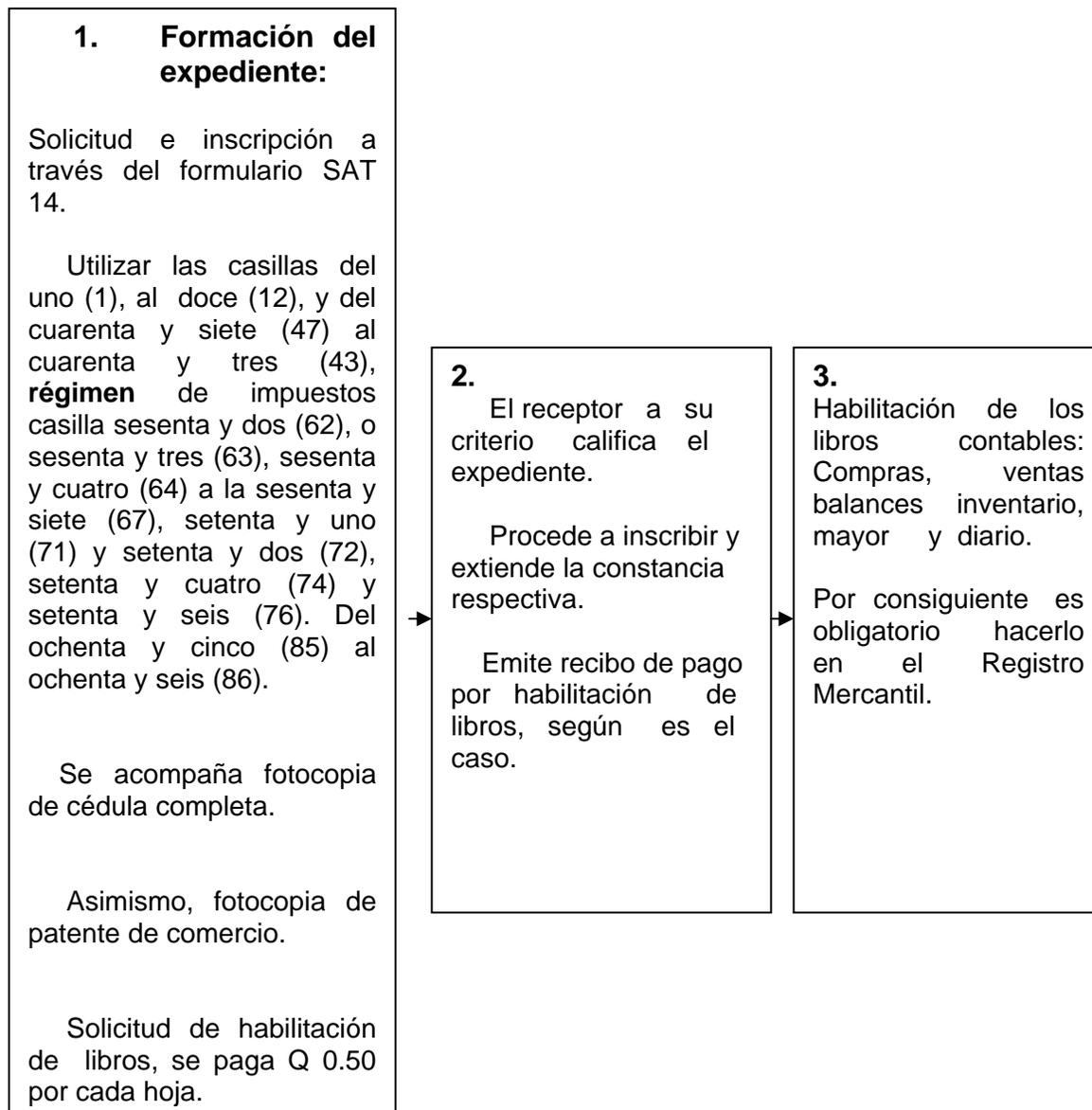
- b. Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el Artículo 22 y de las personas que de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas tengan calidad de administradores gerentes o representantes de dichas personas y copia legalizada del documento que acredita la representación.
- c. Domicilio fiscal.
- d. Actividad económica principal.
- e. Fecha de iniciación de actividades afectas.
- f. Si se trata de persona extranjera deberá precisar si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación.

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

Además, en el último párrafo del Artículo citado, regula: “Cuando los obligados no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio”.

Cuadro 3

Inscripción como contribuyente al Registro Tributario Unificado SAT



Fuente: RTU investigación de campo, formulario SAT 14.

2.8 Relación jurídica tributaria

Para el presente trabajo es de importancia, por la relevancia jurídica que tiene como vínculo jurídico entre el sujeto activo y pasivo y surge como efecto de los actos de inscripción al Registro Mercantil y Registro Tributario Unificado como quedó establecido.

2.8.1 Definiciones

“Situación jurídica en que se encuentran las personas organizadas unitariamente dentro del orden jurídico, por un especial principio jurídico”. 41

“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”. 42

“Es un vínculo jurídico tributario y está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte y a los contribuyentes y terceros”. 43

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

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

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

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

2.8.2 Caracteres

Como quedó expuesto, la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte y a los contribuyentes por otra.

Por consiguiente; a través de esta figura jurídico tributaria, se concretiza el poder o la potestad fiscal del Estado, quien como sujeto activo de la misma, ejercita su poder imperio y pasa a cobrar lo que se le adeuda, constituyéndose exclusivamente en una obligación de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos, es necesario entonces exponer las características de este vínculo legal siendo las siguientes:

2.8.3 Destinatario legal tributario

A través de la relación jurídica tributaria, se determina el destino legal del impuesto, la persona individual o jurídica que el Estado elige como destinatario de la tributación, el sujeto que la ley seleccionó para el pago del impuesto, conforme a su actividad económica, por lo general cada normativa fiscal grava al contribuyente como tal.

2.8.4 Se establece entre personas

Nunca se podrá establecer una relación tributaria entre cosas, jamás podrá decirse que la obligada al pago es una empresa, siempre va a ser una persona individual o jurídica, ya que existe confusión entre los contribuyentes individuales para su efecto es conveniente indicar que: La empresa es el conjunto de trabajo, elementos materiales y valores incorpóreos coordinados, o de manera sistemática bienes y servicios para ofrecer al público con ánimo de lucro, en síntesis es el lugar donde el comerciante ejerce su actividad profesional.

2.8.5 Es de carácter principal y central

Simplemente la relación jurídico tributaria es principal, no es accesoria, ni depende de la existencia de otras obligaciones.

2.8.6 Sujetos de la relación jurídica tributaria

Sujeto activo

Escuetamente se puede indicar que: El Estado, es el titular de la potestad tributaria y en consecuencia se transforma en sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

Al respecto nuestro Código Tributario Artículo 17 preceptúa: **“Sujeto activo:** “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Siempre el Estado o cualquier otro ente, que esté facultado por la ley para actuar como sujeto activo tendrá la potestad de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y será el acreedor de la obligación.

Sujeto pasivo

Doctrinariamente existe diversidad de opiniones sobre la sujeción pasiva de la relación jurídico tributaria, de las que se desprenden: La corriente que divide a los sujetos pasivos en dos grandes grupos o categorías, contribuyentes; sujetos pasivos por deuda propia, subdivididos a este último en diversas especies, entre las cuales están la sustitución tributaria y la otra considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a otros obligados.

Al respecto, el Artículo 18 del Código Tributario establece: “**Sujeto pasivo de la obligación tributaria.** Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Como queda establecido, en nuestro medio es la persona que indica la ley obligada a pagar los tributos, constituyéndose en el deudor de la obligación.

2.9 Obligación tributaria

2.9.1 Definiciones

Es el vínculo jurídico tributario, en virtud del cual; un sujeto denominado contribuyente debe dar una suma de dinero determinada por la ley al Estado, quien actúa ejerciendo el poder tributario

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

En conclusión, se confirma que la obligación tributaria es parte de la relación jurídico fiscal y que consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente, siempre es una obligación de dar sumas de dinero que la ley fija, tiene su única fuente que es la ley y nace al producirse el hecho generador que indica la norma jurídica para establecer el gravamen.

2.9.2 Objeto de la obligación

El objeto de la obligación tributaria, consiste en la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, (contribuyente) esto es, el pago de una suma de dinero comúnmente como regla general.

Es conveniente indicar que, el objeto de la obligación tributaria es; como en todo vínculo obligacional, la prestación que el deudor debe cumplir y que normalmente consiste en la entrega de una suma de dinero al acreedor.

2.9.3 Fuente de la obligación

Según nuestro ordenamiento jurídico fiscal es, el hecho generador que lo produce y que se establece en cada ley tributaria, siendo por consiguiente la ley la única fuente de la obligación tributaria.

2.9.4 Determinación de la obligación tributaria

La doctrina fija varias posiciones para lo cual se refieren que: La determinación es, un acto administrativo de forma común, 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 generador, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación, asimismo la determinación tiene carácter declativo ya que puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación de parte del fisco, en nuestro caso lo puede verificar y fiscalizar la administración tributaria o bien en forma conjunta por el contribuyente y el órgano administrativo, (actualmente existe en la superintendencia de administración tributaria el departamento de fiscalización) que puede ser sobre base cierta o presunta según nuestra legislación vigente.

El acto de determinación es ante todo de carácter documental, para la fijación administrativa del impuesto, pudiéndole atribuir el efecto de un perfeccionamiento del impuesto.

Por consiguiente; Nuestro Código Tributario Decreto 6-91, establece en el Artículo 103. “**Determinación.** 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, calcula la base imponible y su cuantía o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

2.10 Contribuyente

2.10.1 Definiciones

“Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de ley obliga a pagar el tributo por sí mismo, en virtud de ser él que está cumpliendo por la condición puesta en la ley tributaria” 44 (sic.)

Contribuyente de jure o de derecho, es toda persona que de conformidad con la ley, está obligada a pagar los tributos y es la que soporta el peso de la carga tributaria.

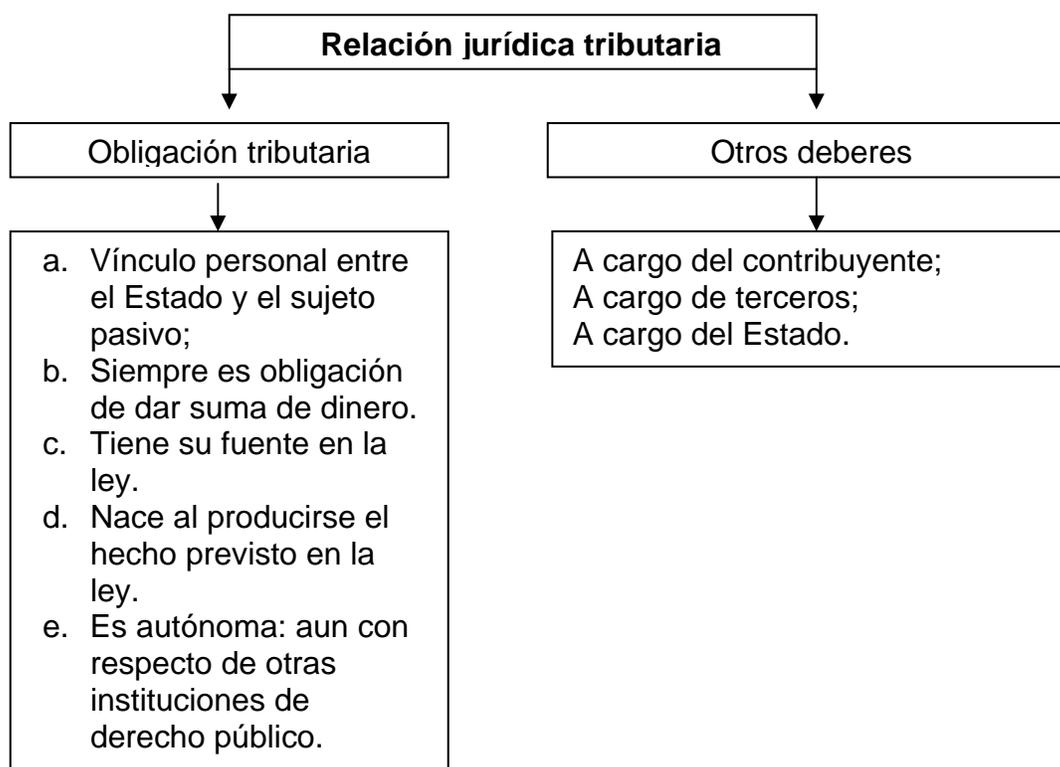
La Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA. Capítulo II, establece: en el Artículo 2.- “**Definiciones.** Para los efectos de esta ley se entenderá:... Numeral 6. **Por contribuyente:** Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no

44. Nájera, Lizett y Díaz, Carmen. **Derecho financiero II.** Pág. 90.

tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica actos grabados de conformidad con esta ley”.

Por su parte el Código Tributario preceptúa en el Artículo 21. Sección segunda; **“Contribuyente. Obligado por deuda propia.** Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Cuadro 4



Fuente: Giuliani Fonroge, Carlos. **Derecho financiero.** tomo I. Pág.382.

CAPÍTULO III

3. Análisis al estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil

3.1 Estatuto

3.1.1 Definiciones

Régimen de derecho, al cual están sometidas las personas o las cosas en relación con la nacionalidad o el territorio. 45

“Es el conjunto de preceptos jurídicos que dicta el órgano autárquico en ejercicio de su facultad auto normativa, cuyo fundamento y límite radica en la ley que lo ha creado (defecto legislativo); pero como estos preceptos constituyen derecho objetivo y tiene como finalidad la regulación de las relaciones entre la administración y los particulares, su inclusión como fuente de Derecho Administrativo, cada día se acentúa y generaliza”. 46 (sic.)

De las anteriores posiciones se concluye que: el estatuto es un sistema de normas jurídicas que se encuentran en distintos cuerpos legales y tiene la finalidad de imponer deberes y obligaciones tributarias de carácter formal y pecuniario al sujeto pasivo denominado contribuyente, que al no cumplirlas se aplicará la sanción administrativa o bien de carácter penal según corresponda conforme a la ley jurídico tributario.

45. Ossorio. **Ob. Cit**; Pág. 404.

46. Nájera, Lizett y Díaz, Carmen. **Derecho financiero II**. Pág. 45.

3.2 Leyes que constituyen el estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil

3.2.1 Constitución Política de la República de Guatemala

En el Artículo 135 establece; “**Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, Las siguientes: ... literal d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”.

3.2.2 Código Tributario y sus reformas

El Artículo 21 del Código Tributario preceptúa; “**Obligado por deuda propia.** Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Asimismo, en el Artículo 23 del citado cuerpo legal estipula: “**Obligaciones de los sujetos pasivos:** Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso...”.

3.2.3 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas

En el Artículo 3 regula: “**Contribuyente.** Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala que obtengan rentas en el país, independiente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo...”.

El Artículo 4 establece: “**Principios generales.** Se considera renta de fuentes guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domiciliado o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”.

3.2.4 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas

Esta ley es de carácter ordinaria en nuestro ordenamiento jurídico fiscal la que establece en el Artículo 2 “**Definiciones.** Para efectos de esta ley se entenderá: ... numeral 6. **Por contribuyente:** Toda persona individual o jurídica; incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley”.

Asimismo, en el Artículo 1 regula; “**De la materia del impuesto.** Se establece un Impuesto al Valor Agregado. Sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”, (Actualmente SAT).

También es importante indicar que esta ley fiscal estipula el Artículo 3, (Reformado por el Artículo 2 del Decreto 60-94 del Congreso de la República) “**Del hecho generador.** El impuesto es Generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos. 2) La prestación de servicios en territorio nacional. 3) Las importaciones. 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles...”. (sic.)

3.2.5 Ley del impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los acuerdos de paz. IETAAP. Decreto 19-04 del Congreso de la República

En los últimos períodos constitucionales de gobierno se ha implementado al sistema tributario, impuestos extraordinarios, el actual impulso la ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a Acuerdos de Paz, la cual contiene el tributo que grava el patrimonio o bien los ingresos de periodo fiscal anterior inmediate de los contribuyentes individuales con empresa mercantil.

Así lo preceptúa: El Artículo 1 **“Materia del impuesto.** Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales y jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de fianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

El mismo cuerpo legal regula; en el Artículo 3. **“Hecho generador.** El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta ley”. Quedando así encuadrado en esta normativa fiscal que el comerciante individual con empresa mercantil esta afecto a pagar este impuesto gravando de ésta manera los ingresos que generan su actividad o bien el patrimonio.

3.2.6 Código de Comercio de Guatemala. Decreto Número 2-70

Es la legislación que contiene la organización y en general el que hacer del comerciante, establece: en el Artículo 1. **“Aplicabilidad).-** Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y las cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de esta Código y su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el Derecho Mercantil”. (sic.)

También establece: en el Artículo 2. **“(Comerciantes).-** Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente: 1º. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios, 2º.- La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servios. 3º.- La banca, seguros y finaza. 4o.- Las auxiliares de las anteriores”. (sic.)

3.3 Carga tributaria impositiva aplicada al contribuyente individual con empresa mercantil

3.3.1 Régimen del Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)

Generalmente existe para el contribuyente individual con empresa mercantil el régimen general, que consistente en que por todas sus operaciones mercantiles tendrá específicamente por sus compras derecho a lo que técnicamente se le conoce como crédito fiscal I.V.A. pagado y por sus ventas débito fiscal I.V.A. cobrado por el contribuyente; al concluir el período mensual se hará la liquidación conciliatoria entre debito y crédito, si el saldo corresponde al crédito fiscal, se trasladará para el siguiente período inmediato, o bien si resulta saldo en el lado del débito fiscal, éste se trasladará a las cajas fiscales en el período que la ley

indica. Para ambos casos es importante indicar que, existe la obligación de parte del contribuyente reportar esta información fiscal por medio de declaración.

3.3.1.1 Base del impuesto

En las ventas y servicios prestados. La base imponible será el precio de la operación menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas de carácter comercial.

3.3.1.2 Débito fiscal

“El débito fiscal es; la suma del impuesto cargado por el contribuyente en las operaciones afectas realizadas en el período impositivo respectivo”. Así lo establece el Artículo 15 de la ley del I.V.A.

3.3.1.3 Crédito fiscal

El crédito fiscal es; la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período. Como quedó indicado el período de este impuesto es mensual para el contribuyente normal y para el pequeño es trimestral.

3.3.1.4 Tarifa del impuesto

Según lo regulado en el Artículo: 10 Reformado últimamente por el Decreto Número 66-2002 del Congreso de la República. “**Tarifa única.** Los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios...”

3.3.1.5 Determinación de la obligación tributaria

Reporte de crédito fiscal. El crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual. **Remanente del crédito fiscal.** Si de la aplicación de las normas establecidas en los Artículos precedentes resulta un remanente de crédito a favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente hasta agotarlos mediante compensación de débitos fiscales del impuesto.

Respecto a la declaración del período mensual contenido en el Artículo 40. **“Declaración y pago del impuesto.** Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que señale en el reglamento, utilizando los formularios que proporcionará la Dirección al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante...”.

3.3.1.6 Del impuesto a pagar

La suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia entre el total de débitos y el total de créditos fiscales.

3.3.1.7 Forma de pago

La declaración y pago del impuesto cuando corresponda deberá efectuarse en el sistema bancario, cajas fiscales o en las instituciones autorizadas a ese fin. En efectivo o mediante cheque librado a la orden de la Tesorería Nacional y cuando no resulte impuesto a pagar podrá enviarse ésta por medios electrónicos.

3.3.1.8 Régimen de pequeño contribuyente afecto al 12%

El Artículo 47 de la presente ley crea el régimen de pequeño contribuyente. Los contribuyentes que sean personas; individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, que no exceda de sesenta mil Quetzales (60,000.00) podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.

La ley grava en el Artículo 49. **“Obligación de los pequeños contribuyentes.** “Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el Reglamento. Adicionalmente está obligado a emitir facturas para todas sus ventas mayores de veinticinco Quetzales. (Q 25.00)...”.

3.3.1.9 Pago del impuesto

El Artículo 45. Establece: **“Pago del impuesto por los pequeños contribuyentes.** ... deberán efectuar el pago del impuesto resultante en cada periodo mensual por trimestres calendario vencidos”. (sic.)

3.3.1.10 Forma de pago

Estipula en el Artículo 46. **“Pago en efectivo del impuesto.** Los pequeños contribuyentes a que se refiere el artículo anterior, deberán pagar el impuesto en efectivo, en los bancos del sistema o las instituciones autorizadas para el efecto. El pago deberá efectuarlo dentro de los primeros 10 días hábiles siguientes a la finalización de cada trimestre calendario vencido, utilizando el recibo de ingresos varios o el formulario que la Superintendencia de Administración Tributaria proporcione para el efecto, al costo de su impresión, en el cual deberá especificarse que el pago

lo realiza como pequeño contribuyente”. Asimismo, tiene la obligación durante el mes de febrero de cada año, de presentar una declaración anual, en formulario que proporcionará la SAT, al coste de su impresión en el cual se detallarán los débitos y créditos fiscales del año calendario inmediato anterior.

3.3.1.11 Régimen especial de pago del 5% cuota fija

Artículo 50. (Ley del I.V.A.) Párrafo sexto. “**Base y cuota del impuesto...**Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios...”.

Período, pago y plazo: El período es trimestral, “el pago se efectuará en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, utilizando el formulario de pago DRI-01 o el formulario que la Dirección proporcione para el efecto, actualmente SAT No. 2042 y bancasat. Dentro de los diez (10) días hábiles de los meses de enero, abril, julio, y octubre de cada año”. (Artículo 50. Párrafo cuarto.)

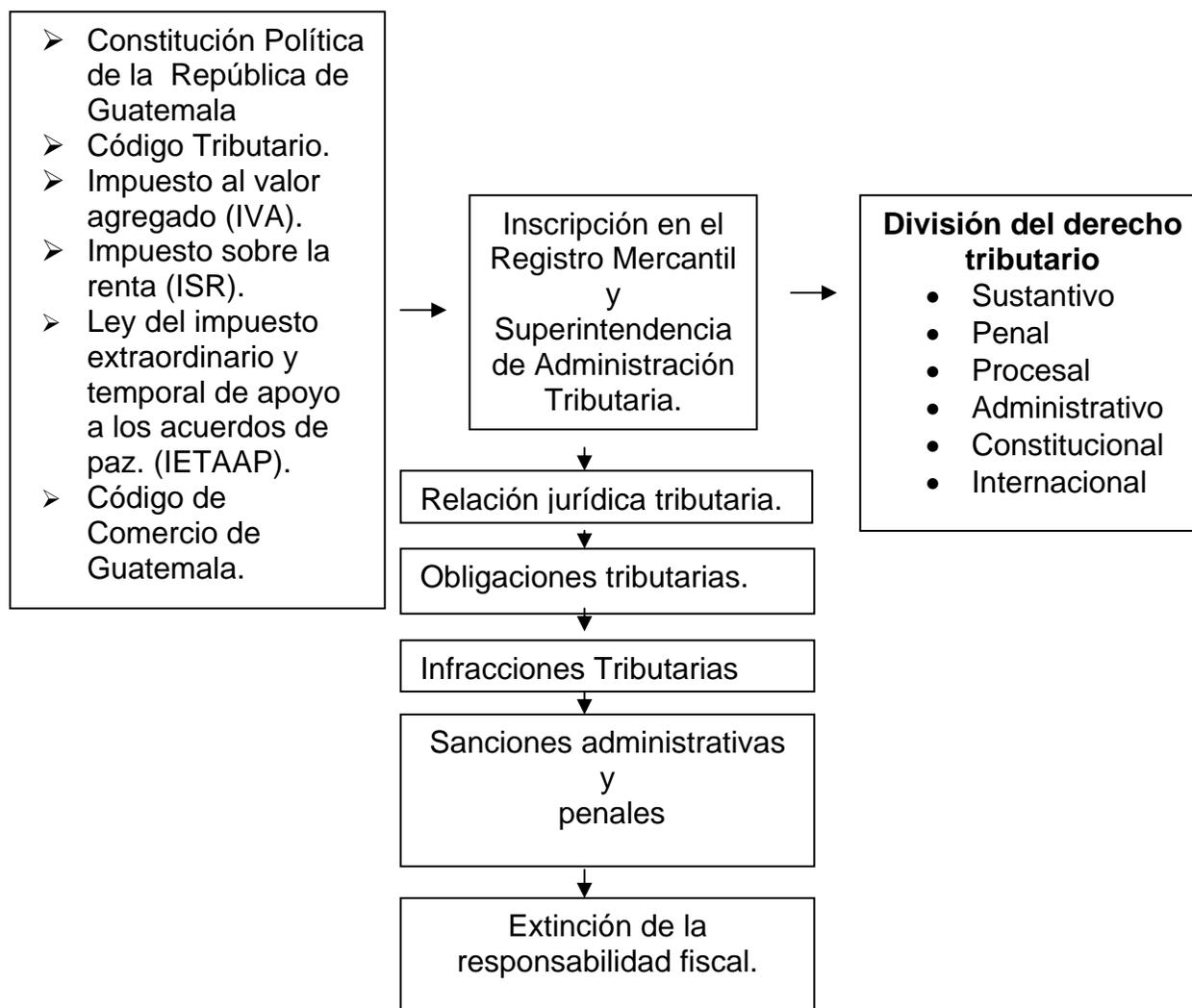
Obligaciones formales: La ley indica que: Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o prestación de servicios, quedan relevados de presentar la declaración anual a que se refiere el Artículo 49 de esta ley y de las declaraciones juradas de pago trimestral y liquidación definitiva del Impuesto Sobre la Renta. En forma coordinada la ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 56. Establece; “Contribuyentes no obligados a presentar declaración jurada. Literal d) Los pequeños contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado, que tengan autorización de la Dirección para el pago de una cuota fija trimestral de dicho impuesto”.

Además de la obligación de llevar el libro de compras y ventas que estipula El Artículo 49 de esta ley sistematizadamente la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 46, segundo párrafo regula: "... Los contribuyentes que no estén obligados por la ley llevar contabilidad completa, excepto las personas que obtengan ingresos en relación de dependencia, deberán llevar como mínimo un libro de registro diario de ingresos y egresos de caja, y un libro de inventarios, en el cual deben anotar sus bienes y deudas existentes al comienzo y cierre de cada periodo de imposición. Se exceptúan de esta disposición, quienes ejercen profesiones liberales". (sic.)

Con base a lo expuesto, se puede agregar que para este impuesto existe la posibilidad que cuando el comerciante individual inicie su actividad mercantil, se inscriba como contribuyente afecto al pago del 5% trimestral sobre ingresos brutos y posteriormente en razón de sus ingresos solicite cambio al régimen general.

Cuadro 5

Estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil



Fuente: Godoy J., Norberto. **Teoría general del derecho tributario.** Págs. 41 al 77.

Normativa jurídica citada.

3.3.2 Régimen del Impuesto Sobre la Renta (ISR)

3.3.2.1 Objeto

El Artículo 1. “**Objeto.** Se establece un impuesto sobre la renta que obtenga toda **persona individual** o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.

3.3.2.2 Campo de aplicación

Campo de aplicación. Artículo 2. “Quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas en el territorio nacional”.

3.3.2.3 Principios generales

Artículo 8. “**Principios generales.** Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el periodo de imposición”.

3.3.2.4 Renta imponible y renta neta

Respecto a la renta neta y renta imponible preceptúan los Artículos. 37 segundo párrafo. “**La renta imponible** de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las deducciones” y el 37B. “**Renta imponible.** Constituye renta imponible la diferencia entre al renta bruta y las rentas exentas, salvo los regímenes específicos que la presente ley establece”.

Estas normas contienen la forma técnica más común para determinar el tributo.

3.3.2.5 Tipo impositivo y tarifa

El Artículo 44 establece; **“Tipo impositivo y régimen para personas individuales y jurídicas que desarrollan actividades mercantiles y otros entes o patrimonios afectos.** Las personas individuales o jurídicas constituidas al amparo del Código de Comercio, domiciliadas en Guatemala, así como los entes o patrimonios afectos a que se refiere el segundo párrafo del Artículo tres de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias. Deberán pagar el impuesto aplicando a su renta imponible, a que se refiere al Artículo 37B. Una tarifa del cinco por ciento (5%) dicho impuesto se pagará mediante el régimen de retención definitiva o directamente a las cajas fiscales, de conformidad con las normas que se detallan en los siguientes párrafos”. (sic.)

“Estas personas, entes o patrimonios deberán indicar en las facturas que emitan que pagan directamente a las cajas fiscales el cinco por ciento (5%) o que están sujetos a retención definitiva del cinco por ciento. (5%)

Las personas que están obligadas a llevar contabilidad completa conforme al Código de Comercio u otras leyes y que paguen o acrediten rentas a personas individuales o jurídicas, domiciliadas en Guatemala, así como los otros entes patrimonios, que desarrollen actividades mercantiles, con inclusión las agropecuarias retendrán sobre el valor de los pagos, cuando el contribuyente indiquen en las facturas que emite que está sujeto a la retención del cinco por ciento en concepto del Impuesto Sobre la Renta. Emitiendo la constancia de retención respectiva...”.

De lo preceptuado en el Artículo 44 de esta ley se desprenden las situaciones jurídico tributaria estableciendo: los regímenes de pago directo a cajas fiscales y el otro que consiste en retención por agente retenedor, siendo el porcentaje del 5% sobre ingresos brutos para ambos, el período de liquidación es mensual.

Gravado el régimen de tributación, deberá hacerse constar en las respectivas facturas que se emiten. Asimismo, en la primera tiene la obligación el contribuyente de pagar el impuesto dentro de los primeros **diez días hábiles del mes calendario inmediato**, mientras en la segunda el agente retenedor del impuesto tendrá la obligación de hacerlo efectivo dentro del mismo plazo indicado.

3.3.2.6 Régimen especial de pago del impuesto

Este cuerpo legal en su Artículo 72. **“Régimen optativo del pago del impuesto**. Las personas jurídicas y las individuales, domiciliadas, en Guatemala, así como los patrimonios afectos y entes a que se refiere el segundo párrafo del Artículo tres de esta ley, que desarrollan actividades mercantiles, con inclusión de las agropecuarias, y las personas individuales o jurídicas enumeradas en el Artículo 44A. Podrán optar por pagar el impuesto aplicando a la renta imponible determinada conforme los Artículos 38 y 39 de esta ley y a las ganancias de capital, el tipo impositivo del 31 por ciento en este régimen, el impuesto determinará y pagará por trimestres vencidos, sin perjuicios de la liquidación definitiva”.

3.3.2.7 Período de liquidación definitiva

El período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año y deberá coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

3.3.2.8 Obligaciones formales

Los contribuyentes que opten por este régimen, deberán cumplir con lo siguiente: Llevar contabilidad completa en los libros habilitados por la administración tributaria y autorizados por el Registro Mercantil, de conformidad con lo dispuesto en el Artículo

46 de esta ley. Realizar los pagos trimestrales a que se refiere el Artículo 61 de la ley. Presentar la declaración anual a que se refiere el Artículo 54 de esta ley, calculando y pagando el impuesto. Adjunto a la misma deberá presentarse estados financieros auditados por un profesional o empresa de auditoria independientes. Presentar la liquidación definitiva anual, información de detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período fiscal, por medio magnético o electrónico de uso común y en las formas que para el efecto defina la administración tributaria y Consignar en las facturas que emitan por sus actividades comerciales la frase Sujeto a pagos trimestrales.

3.3.2.9 Forma y plazo de pago

Lo establece el Artículo 61. **“Pagos trimestrales.** Los contribuyentes sujetos al régimen optativo establecido en el Artículo 72 de esta ley, deberán realizar pagos trimestrales en concepto del Impuesto Sobre la Renta. Para el efecto podrán determinar el pago trimestral sobre las siguientes formas:

- a. Efectuar cierres contables parciales o liquidación preliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible. El impuesto de determinará conforme lo establece el Artículo 72 de esta ley. los contribuyentes que elijan esta opción, deberán acumular la ganancia o la pérdida obtenida en cada cierre trimestral, en el trimestre inmediato siguiente.
- b. **Sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%)** del total de las rentas brutas obtenidas en el trimestre respectivo, con exclusión de las rentas exentas y las ganancias de capital. El impuesto correspondiente a dicha renta imponible se determinará conforme lo establece el Artículo 72 de esta ley.

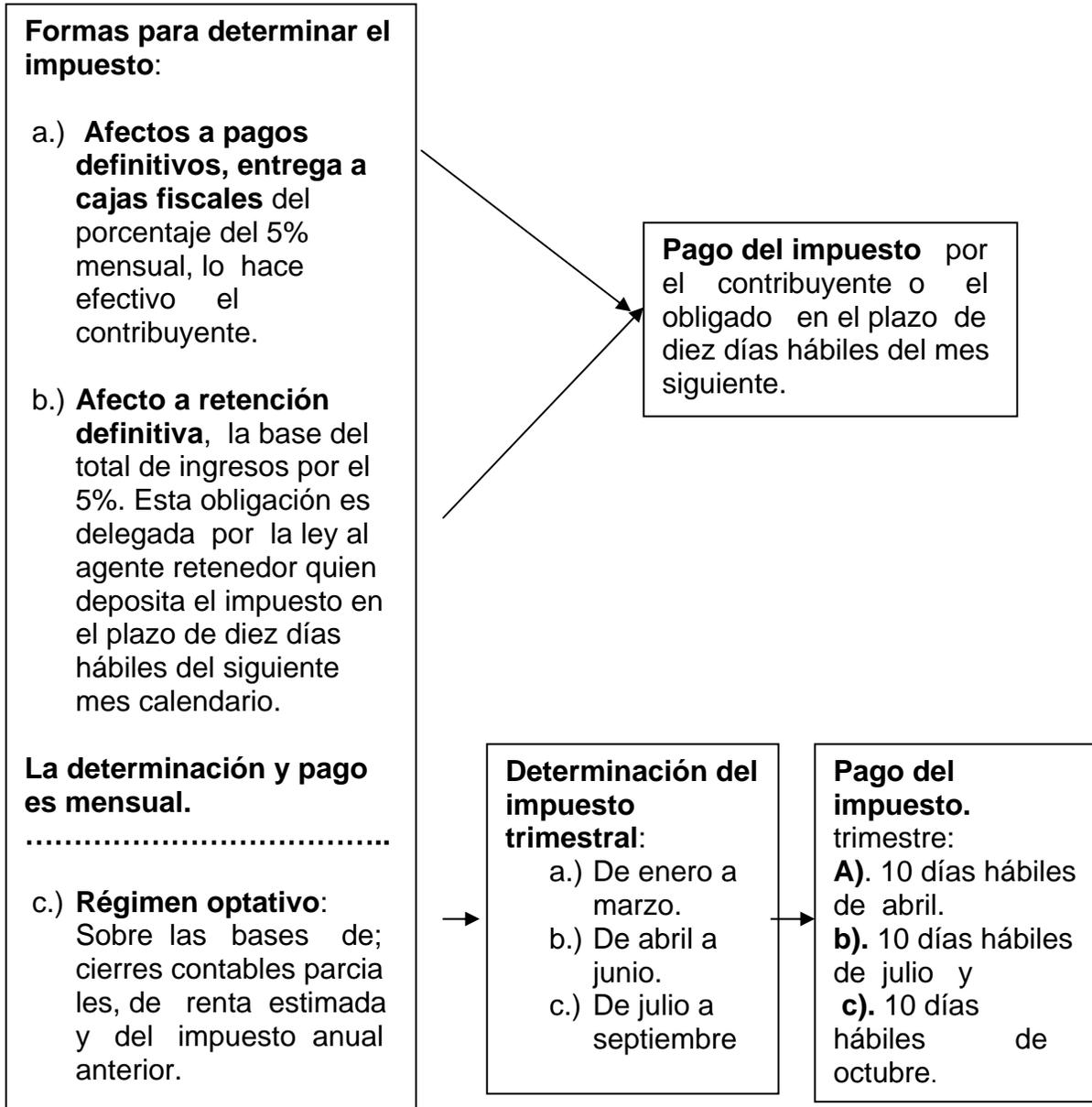
- c. Pagar trimestralmente la cuarta parte del impuesto determinado en el periodo de liquidación definitiva anual anterior. En caso de que el período anterior fuere menor de un año la renta imponible se proyectara aun año y se le aplicará la tarifa correspondiente.

El pago del impuesto se efectuará por trimestres vencidos y se liquidará en forma definitiva anualmente. El pago del impuesto trimestral se efectuará por medio de declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, los que serán acreditados a la liquidación anual definitiva del impuesto, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente dentro de los tres primeros meses del año...”.

Con base en lo expuesto es conveniente indicar que este impuesto tiene varias bases para determinar su liquidación; sin embargo, sugerimos al contribuyente con empresa mercantil el régimen optativo por ser el sistema más adecuado a su actividad, ya que se podrán deducir costos y gastos que se generaron en el período impositivo anual y se pagará el impuesto trimestral con las opciones que regula el Artículo 72 ya referido.

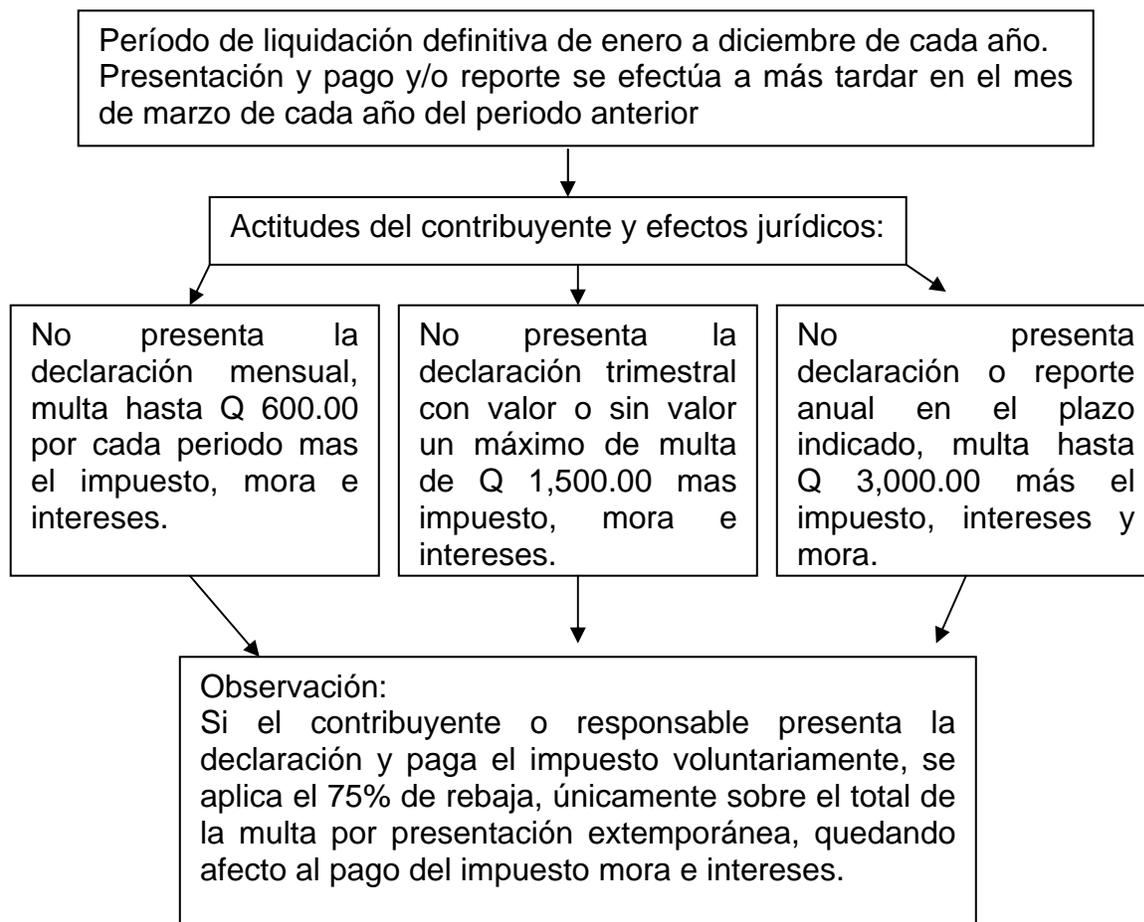
Cuadro 5

Régimen del Impuesto Sobre la Renta (I)



Cuadro 6

Régimen del Impuesto Sobre la Renta (II)



Fuente: Código Tributario, Artículos 94 y 146 5to. párrafo.

3.3.3 Régimen del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. (IETAAP) Decreto Número 19-04 del Congreso de la República

3.3.3.1 Materia del impuesto

Esta ley en el Artículo 1 preceptúa: “**Materia del impuesto.** Se establece un impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz, a cargo de las personas individuales y jurídicas que a través de sus empresas mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de fianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos”.

3.3.3.2 Definiciones

El Artículo 2 regula: “**Definiciones.** Para los efectos de esta ley se entenderá por: a) **Activo Neto:** El monto que resulte de restar al activo total las depreciaciones y amortizaciones acumuladas y la reserva para cuentas incobrables que hayan sido constituidas dentro de los límites establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como el total de los créditos fiscales pendientes de reintegro, según el balance general de apertura del período de la liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determinará y pagará el impuesto. b) **Ingresos brutos:** El conjunto total de la renta de toda naturaleza, habituales o no, incluyendo los ingresos de la venta de

activos fijos, obtenidos por el sujeto pasivo durante el período de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta, inmediato anterior al que se encuentre en curso durante el trimestre por el que se determina y paga este impuesto. Se excluyen los ingresos por resarcimiento de pérdidas patrimoniales o personales proveniente de contratos de seguro, reaseguro y reafianzamiento; las primas cedidas de seguro y de reafianzamiento correspondientes al periodo indicado”. (sic.)

3.3.3.3 Hecho generador

Preceptúa el Artículo 3. “**Hecho generador.** El impuesto se genera por la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en territorio nacional por las personas; entes o patrimonios a que se refiere el Artículo uno de esta ley”. (sic.)

3.3.3.4 Sujeto pasivo

Establece el Artículo 5. “**Sujeto pasivo.** Están obligadas al pago del impuesto, las personas o entes a que se refiere el Artículo 1 de esta ley. ... Las personas individuales o jurídicas que a través de sus actividades mercantiles o agropecuarias, así como de los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales, de las personas extranjeras que operan en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio...”.

3.3.3.5 Período de imposición

El Artículo 6 se refiere al “**Período de imposición.** El período de imposición es trimestral y se computará por trimestre calendario”.

3.3.3.6 Base del impuesto

El Artículo 7 del mismo cuerpo legal regula: “La base imponible de este impuesto la constituye, la que sea mayor entre;

a) La cuarta parte del monto del activo neto, o,

b) La cuarta parte de los ingresos brutos. En el caso del contribuyente cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicará la base imponible establecida en el literal b) antes citada”.

3.3.3.7 Tipo impositivo

Durante los períodos impositivos de uno de julio al treinta y uno de diciembre del dos mil cuatro, el tipo impositivo será del dos punto cinco por ciento. (2.5%)

En los períodos impositivos que corresponden del uno de enero de dos mil cinco al treinta de junio de dos mil seis, el tipo impositivo será de uno punto veinticinco por ciento. (1.25%)

Y, en los períodos que correspondan del uno de julio de dos mil seis al treinta y uno de diciembre de dos mil siete, el tipo impositivo será del uno por ciento (1%)

3.3.3.8 Determinación del impuesto

El impuesto se determinará; multiplicando el tipo impositivo por la base imponible se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI) efectivamente pagado durante el mismo trimestre, cuando para determinar el impuesto que establece esta ley se aplique la base del activo neto.

3.3.3.9 Pago del impuesto

El impuesto deberá pagarse dentro del mes calendario inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los mecanismos que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

3.3.3.10 Análisis e interpretación sobre base y pago extemporáneo

“La premisa de toda ley para ser cumplida debe tener plenamente identificada a las personas. Con relación a las leyes tributarias, éstas deben ser muy claras estableciendo al sujeto pasivo del tributo o sea la persona obligada al pago del mismo.

Por lo tanto con relación a quién es el sujeto obligado del pago de los tributos, ya que su incumplimiento puede causar al mismo sanciones, que van desde el pago de una multa, que afecten su patrimonio, hasta la pena de prisión que afecta su libertad.

Con relación a la persona obligada en materia tributaria, es de suma importancia establecer quién es, para que se encuadre dentro de la descripción jurídica, cumpla con la obligación y quien no corresponda sepa que se encuentra fuera de ella. La ley del IETAAP. El sujeto pasivo del impuesto se encuentra identificado en dos Artículos el uno y cinco. Tratándose de dos normas, se hace necesaria la integración de las mismas. Por ésto se puede decir que quien debe pagar este impuesto, es la persona que a través de su empresa mercantil o agropecuaria, de los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de fianza, las sucursales, agencias, o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país; las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios individualizados y otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles

o agropecuarias que obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos.

De la interacción anterior se desprende que existen dos supuestos que deben cumplirse:

- a) Que realicen cualquiera de las actividades identificadas en la norma;
- b) Que tengan un margen de ganancia bruto superior al 4%

Estos dos supuestos son indispensables para que se manifiesten en la misma persona, ya que de existir solamente uno la obligación no existe.

Significa entonces que sí es una persona individual o jurídica todas o una de las actividades enumeradas, pero su margen de ganancia es inferior al 4% o viceversa no esta obligada al pago del impuesto.

Lo anterior, por que a pesar del tiempo de vigencia y aplicación de la Ley del IETAAP. Dentro de las dudas en relación a la misma preocupa sobremanera lo siguiente: ¿El hecho de poseer una patente de comercio, o encontrarse inscrito como comerciante en el Registro Mercantil es una condición inexcusable para ser obligado al pago del impuesto?. La respuesta es no, ya que existen actividades como la prestación de servicios que por su naturaleza no encuadra como hecho generador del impuesto, aunque quien la realice deba tener patente de comercio, en este caso tampoco puede establecer el margen de ganancia, por lo que ninguna de las dos condiciones se cumple aunque exista de por medio una patente de comercio". 47 (sic.)

“Respecto a la sanción por pago extemporáneo de este impuesto, contenida en

47. Monterroso, Gladys. **Patente de comercio y la ley del IETAAP**. Prensa libre (19 de mayo 2006) Pág. 23.

el Artículo 94 del Código Tributario numeral 9 regula; Presentar declaraciones después del plazo se aplicará multa de Q 30.00 por cada día de atraso, con una sanción máxima Q 600.00 cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual. De Q 1,500.00 cuando la declaración deba presentarse trimestral y de Q 3,000.00 cuando la declaración deba presentarse en forma anual.

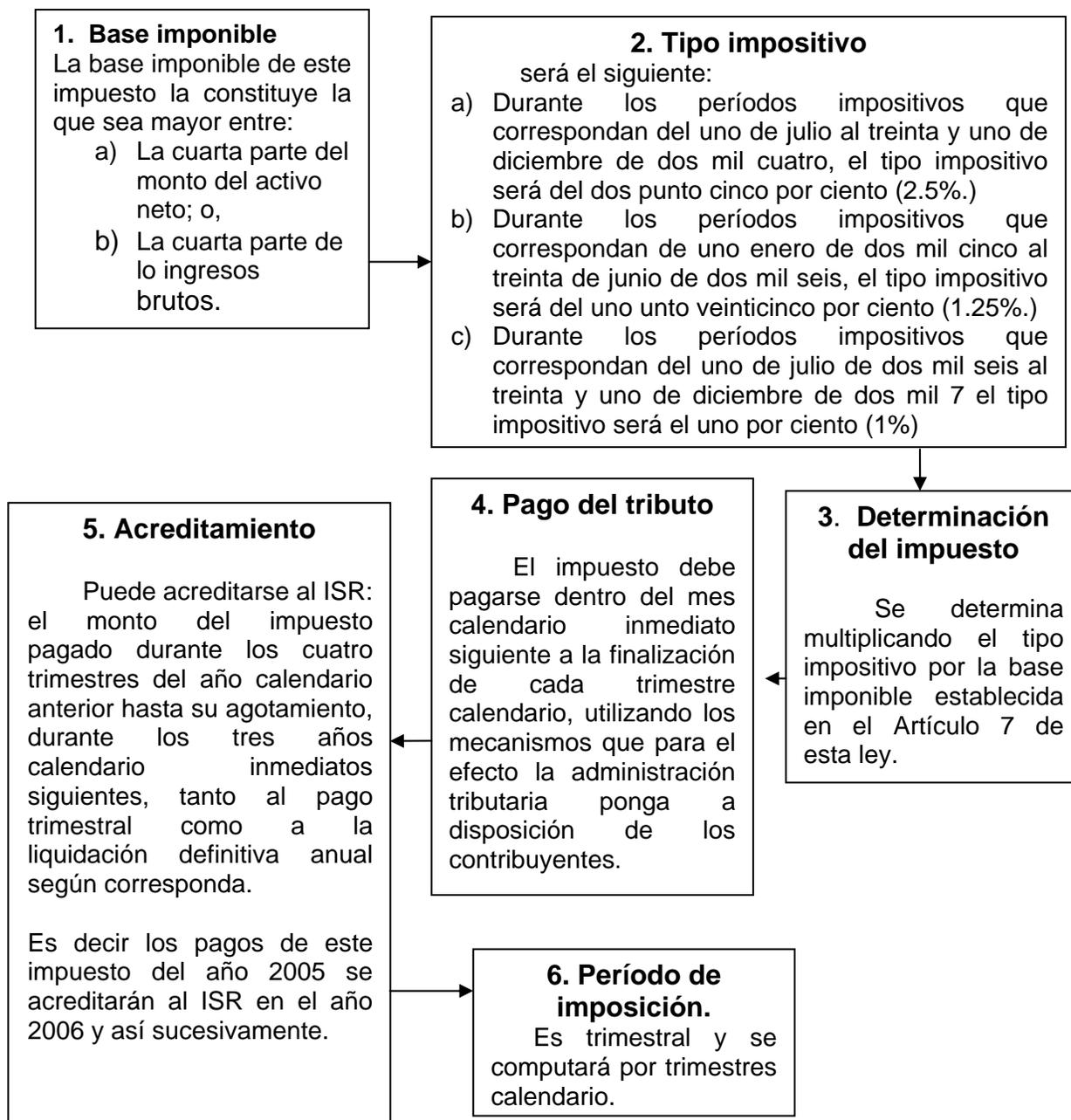
Lo importante de resaltar es que: en dicho Artículo del Código Tributario está tipificada la sanción sólo para las declaraciones que se presenten extemporáneamente, lo que quiere decir que no aplica la multa en los pagos de tributos que no es mediante declaración. Uno de ellos es el pago mensual del ISR del régimen del Artículo 44, el cual señala que se debe realizar utilizando los formularios que proporcione la administración tributaria al costo de su impresión. Nótese que en este caso no es declaración. Asimismo lo relacionado con el IETAAP, el Artículo 10 del mismo cuerpo legal; establece que dicho impuesto se paga utilizando los mecanismos que para el efecto la administración tributaria ponga a disposición de los contribuyentes. Para los casos referidos en el párrafo anterior, de llegar a pagarse fuera del plazo, en mi opinión no es aplicable la multa por presentación de las declaraciones a que se refiere el numeral nueve, del Artículo referido del Código Tributario porque no son declaraciones. Por lo consiguiente la norma constitucional establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén previamente tipificadas como delito en la ley". 48

Traemos a colación estos comentarios por compartir el mismo criterio en el presente trabajo, ya que existe contradicción en las normas referidas para determinar la base del impuesto en cuestión y respecto al pago extemporáneo no debe cobrarse ninguna sanción pecuniaria por el retardo ya que el pago no se efectúa en declaración.

48. Chile Monroy, Oscar. **Multas tributarias**. Prensa libre, (12 mayo 2006.) Pág. 23.

Cuadro 6

Del Impuesto Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz- IETAAP



Fuente: **Ley del IETAAP**, Artículos; 1, 2, 6, 7, 8, 9, 10 y 11.

3.4 Clasificación de los plazos para el pago y presentación de declaraciones fiscales

3.4.1 Del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Respecto al cumplimiento de la obligación, se establece que el período es mensual y que la presentación de la declaración y su pago respectivo se hará el mes siguiente inmediato. **(Obligación de los contribuyentes al régimen general.)**

Para el **Régimen pequeño contribuyente**; la presentación y liquidación es trimestral, siempre y cuando corresponda hacerlo a razón de la conciliación de liquidación entre saldos de créditos y débitos generados dentro del trimestre a liquidar.

Además presentar una declaración anual en calidad de reporte de créditos y débitos generados en los períodos mensuales de año calendario y se presentará durante el mes de febrero del año siguiente inmediato.

Para el pequeño contribuyente afecto a la cuota fija del 5% sobre sus ingresos brutos del trimestre, forma de pago en efectivo dentro de los 10 días hábiles de los meses de; enero, abril, julio y octubre de cada año.

3.4.2 Del Impuesto Sobre la Renta

El plazo establecido para **el régimen del 5%** sobre los ingresos afectos a pago definitivo directo a cajas fiscales y a retención del 5% el período es mensual y el pago se efectuará dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente inmediato, consecuentemente declaración anual en la cual se reportará los pagos efectuados y la situación financiera que para el efecto se proporciona, como ordena la ley dentro de los primeros tres meses del año inmediato siguiente.

Régimen optativo. Sí es por cierre contable trimestral o por renta presunta del 5% sobre sus ingresos brutos y otro estimado en la ley, efectuarán **tres pagos trimestrales** dentro de los primeros diez días hábiles de abril, julio y septiembre de cada año.

En este régimen establece la ley que: se tiene por obligación presentar **declaración jurada anual** que inicia el uno de enero al 31 de diciembre de cada año, para el efecto se presentara y pagará el impuesto dentro de los tres primeros meses de cada año. (Es decir a más tardar en marzo de cada año.)

3. 4.3 Régimen del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

La forma de pago es trimestral, por trimestres vencidos del año calendario y en consecuencia el pago se efectuará dentro de los meses de enero, abril, julio, y octubre de cada año.

3.5 Medios de extinción de las obligaciones tributarias

Doctrinariamente existen varias clasificaciones sin embargo; consideramos oportuno mencionar la que tipifica nuestro Código Tributario en el Artículo 35. **“Medios de extinción.** La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

3.5.1 Pago

El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación. El medio más general y eficaz de la extinción de la obligación tributaria es a través del pago, siendo así como el sujeto pasivo o contribuyente satisface la pretensión del sujeto activo que es el Estado.

3.5.2 Confusión

La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor extingue la obligación fiscal.

3.5.3 Prescripción

El Código citado en el Artículo 47 regula; “**Plazos.** El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”.

3.5.4 Compensación

Se compensará de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos siempre que su recaudación esté 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.

Por consiguiente, la ley fiscal referida regula en el Artículo 44. “**Compensación especial.** El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tengan a su favor, aún cuando sean administrados por distintos órganos de la administración

tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas”. (sic.)

3.6 Infracciones tributarias

No existe unificación de criterios para obtener una definición y clasificación de las infracciones tributarias, por consiguiente; las expresiones infracción tributaria o infracción fiscal en sentido genérico incluyen en ellas toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales. Asimismo, en otras legislaciones les denominan, infracciones sancionadas administrativamente y delitos tributarios en el orden penal.

3.6.1 Definición

De manera general podemos indicar que; es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la administración tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados a la legislación penal.

Al respecto nuestro Código Tributario en el Artículo 71 preceptúa; **“Infracciones tributarias.** Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas”. (sic.)

3.6.2 Infracciones específicas

En la reforma tributaria del año 2001 según el Decreto Número 29-2001 tipifica en el Artículo 85 del Código Tributario. **“Infracción sancionadas con cierre temporal.** Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de créditos, recibos o documentos equivalente, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración tributaria.
4. Utilizar las máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalente; o utilizar maquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos del registrado para su utilización”. (sic.)

Las estadísticas reflejan que, en los casos preceptuados en los numerales

anteriores se aplica tal sanción más por la omisión de no emitir facturas en ventas realizadas en los establecimientos comerciales.

Para ello existe penalización consiste en: Cierre temporal de establecimiento, por plazo mínimo de 10 y un máximo de 20 días continuos. La sanción se duplicará en caso de reincidencia, consecuentemente; se convierte en un asunto procesal que conoce el juez de paz del ramo penal, quien concederá audiencia a las partes para determinar si procede o no el cierre temporal de establecimiento, en su caso la ejecución de sentencia. Esta sanción es de carácter procesal penal; sin embargo, puede ser impugnada por la violación del debido proceso porque no se agota la vía administrativa y por consiguiente inconstitucional por violar el derecho a defensa.

Lo más reciente de esta figura jurídica se encuentra en la reforma tributaria del año 2006 Decreto 20-2006. Del Congreso de la República, que se encuentra vigente desde julio del año dos mil seis, en el Artículo 26 regula; “Se reforma el noveno y décimo párrafo del Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, los cuales quedan así: El juez reemplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos obtenidos por el sancionado, durante el último periodo mensual declarado, anteriormente a la imposición de la sanción en los casos siguientes:

1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por La Constitución de la República de utilidad pública o que se desarrollen un servicio publico.
2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.

3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales". (sic.)

3.6.3 La omisión de pago de tributos

La omisión de pago de tributos se constituye por la determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo detectada por la administración tributaria.

Sanción. La omisión de pago de los tributos será sancionada con multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido en la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo detectada por la acción fiscalizadora.

Sin embargo, si el contribuyente una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la administración tributaria, la sanción se deducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Se aclara que esta rebaja es únicamente por la declaración que no se presentó oportunamente como lo establece la ley.

3.7 Infracciones y sanciones a los deberes formales

Constituyen estas infracciones el incumplimiento de los deberes formales conforme a lo previsto en el Código Tributario y las leyes fiscales específicas se encuentran aquellas situaciones que de manera involuntaria se cometen y que de acuerdo a lo normado es el contribuyente quien tiene la obligación de solventar ante el fisco, comúnmente se producen dentro de la actividad mercantil y se detectan por revisiones de carácter documental a manera de ejemplo enumeramos las siguientes: Omisión de dar aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los

datos de inscripción del domicilio fiscal y de nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de 30 días, contados a partir de la fecha que se produjo la modificación.

Sanción. Multas de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales.

Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

Sanción. Multa de treinta quetzales por cada día de atraso con sanción máxima de seiscientos quetzales (Q 600.00) cuando la declaración deba presentarse semanal o mensual.

Cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral un mil quinientos quetzales (Q 1, 500.00).

Y, de tres mil quetzales (Q 3, 000.00) cuando la declaración deba presentarse en forma anual.

Respecto de las sanciones indicadas, el contribuyente puede solicitar rebaja la cual se aplicará al presentar declaraciones antes de ser requeridas por el departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Asimismo, referente a rectificaciones el Código Tributario en el Artículo 106 establece; “Que el contribuyente o responsable goza de derecho de rectificar las declaraciones presentadas siempre que no lo haga con ocasión de verificaciones, ajustes o requerimiento de la Administración Tributaria”.

Es importante indicar que; en doctrina existen varias posiciones de connotados tratadistas en materia fiscal, cuando se refieren a las sanciones del derecho tributario las dividen en: sanciones administrativas y sanciones penales, las que son establecidas para imponer al sujeto pasivo situaciones jurídicas con consecuencias pecuniarias o penales por haber transgredido las normas impositivas. Asimismo, para alejar al contribuyente o al tercero la tentación de violar la normativa fiscal.

Por consiguiente; las sanciones adquieren gran importancia en el campo tributario, donde en muchos casos el cumplimiento de la prestación fiscal se deja a la iniciativa del contribuyente, ya que la norma tributaria establece que está a su cargo ciertos actos jurídicos de diverso contenido, que van desde la obligación de presentar declaración hasta conservar los documentos contables en general por un período determinado.

3.8 Extinción de la responsabilidad fiscal

Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes:

- b. Muerte del infractor.
- c. Exoneración o condonación.
- d. Prescripción.
- e. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario.
(Declaración de incobrabilidad.)

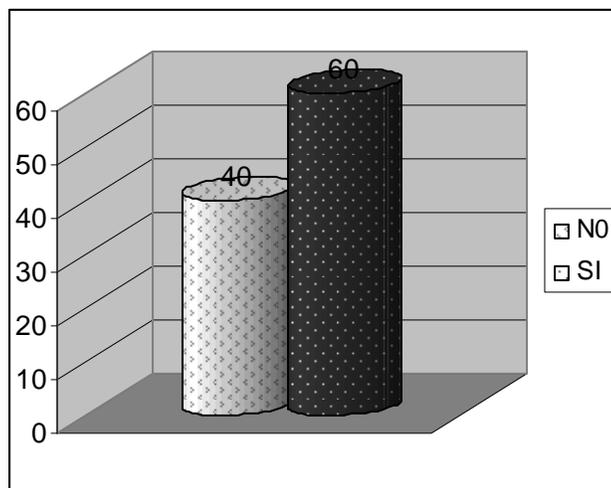
CAPÍTULO IV

4. Presentación, análisis y resultado del trabajo de campo

Las entrevistas dirigidas a los comerciantes de las zonas 1, 7 y 11 de la ciudad de Guatemala que se encuentran inscritos al Registro Mercantil y al Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, obteniendo los resultados que a continuación se presentan:

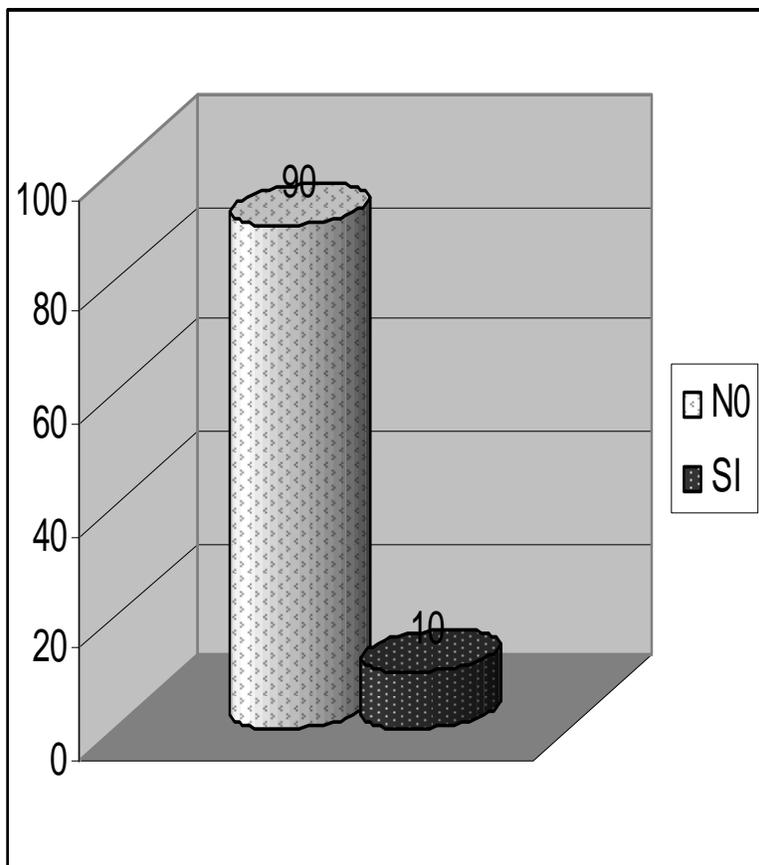
Preguntas:

1. ¿Como comerciante conoce usted su Estatuto Tributario?



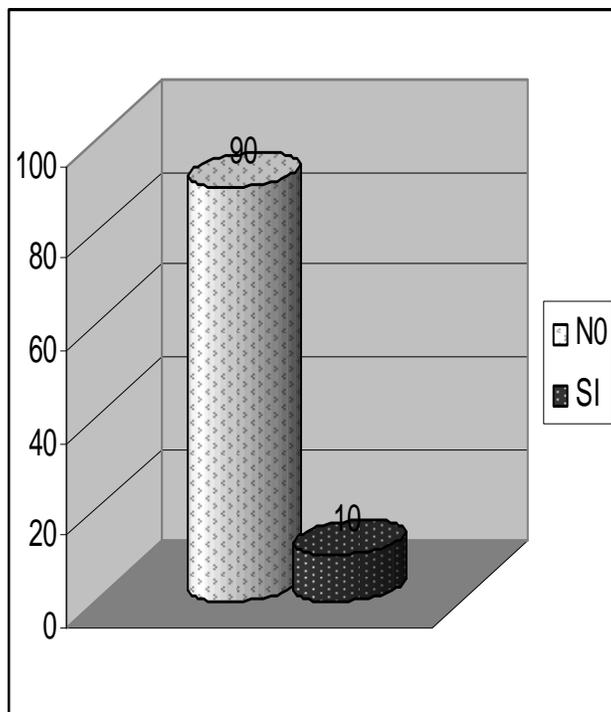
De los encuestados se desprende la realidad que el sesenta por ciento (**60%**) no conocen su estatuto tributario y el cuarenta por ciento (**40%**) si. Por consistir en un sistema de normas que se encuentran en distintos cuerpos legales, iniciando por nuestra Constitución Política y las leyes fiscales vigentes.

2. ¿Sabe usted cómo organizarse para tributar adecuadamente?



El resultado de esta pregunta refleja que de la muestra tomada para su análisis el noventa por ciento no sabe (**90%**) y diez por ciento si (**10%**) en consecuencia no existe organización adecuada a fin tributar eficientemente, ya que por lo comentado por los entrevistados esta actividad es delegada a los peritos contadores y que por lo consiguiente en algunos casos tienen problemas con el fisco, en consecuencia incurre en sanciones pecuniarias.

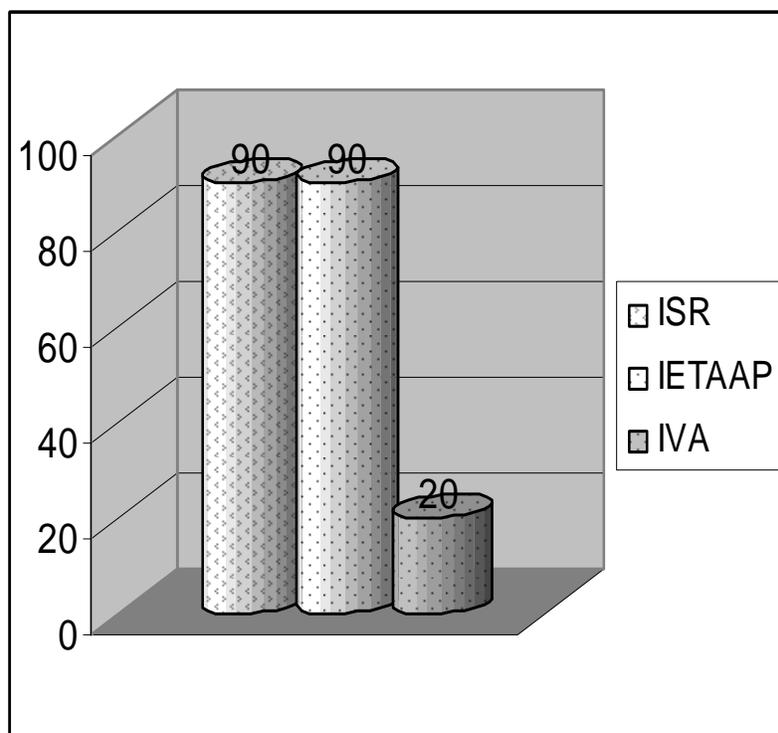
3. ¿ Sabe usted el procedimiento para inscribirse como comerciante y contribuyente al sistema tributario?



La mayoría de respuestas son negativas y con ello queda evidenciado que por desconocimiento del procedimiento se tiene esa gran dificultad, ya que la inscripción como comerciante y contribuyente están ligados de tal manera que ambos actos registrales son de relevancia jurídica para iniciar la relación tributaria.

Por consiguiente, solo existe una limitada idea de parte del comerciante al indicar escuetamente que: Ésto se refiere a la patente de comercio de empresa como documento de gestión empresarial y respecto a la denominación contribuyente es la calidad que las leyes tributarias les otorga para pagar impuestos.

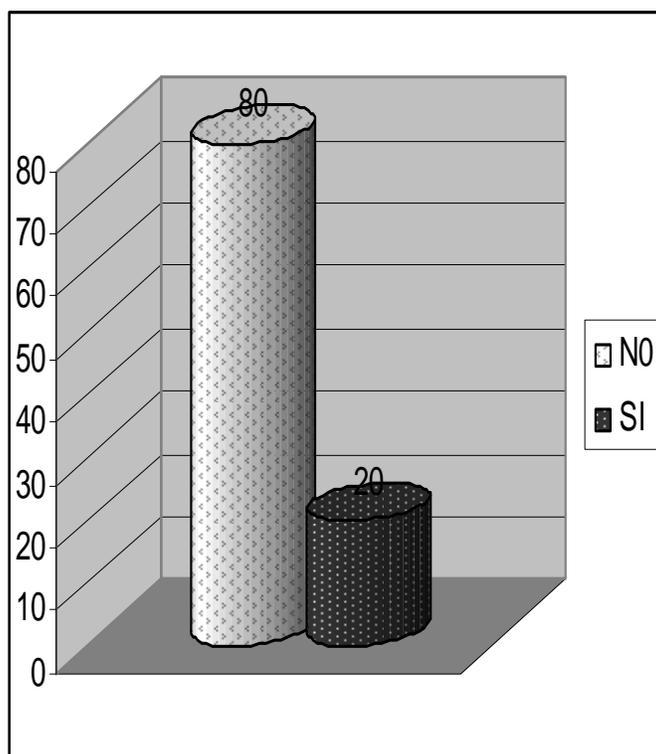
4. ¿Qué impuestos paga usted?



El sector empresarial en Guatemala, tiene por disposición jurídico tributaria soportar la carga fiscal que; se desprende del momento de inscripción como contribuyente en el Registro Tributario Unificado, de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que es a partir de ese acto donde nace la denominación de contribuyente.

Por ello se determinó con precisión que; los impuestos que integran la carga tributaria de los contribuyentes objeto del presente trabajo son: el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo los Acuerdos de Paz.

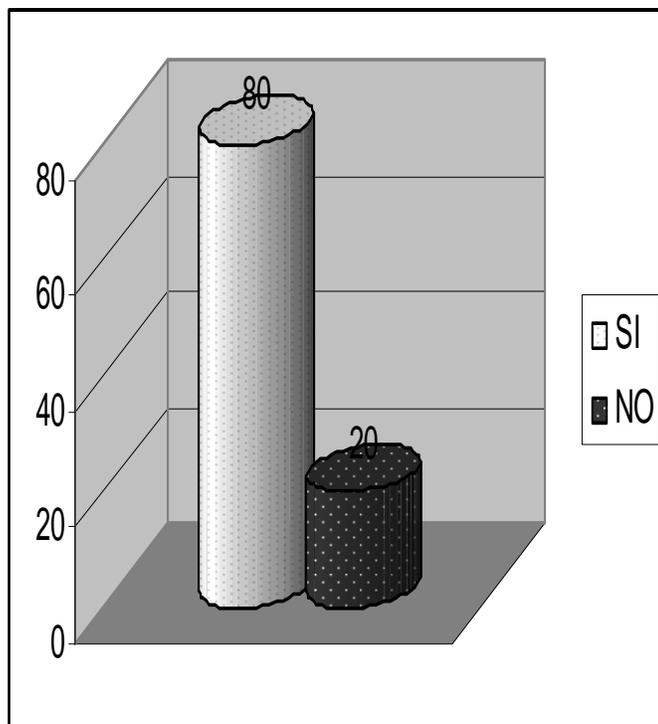
5. ¿Conoce usted los plazos para pagar los impuestos que gravan su actividad?



Para toda relación jurídica tributaria, es de importancia el cumplimiento de la obligación, la que se extingue con hacer efectivo el pago de los respectivos impuestos, tomando en cuenta los plazos que cada ley fiscal ordena.

Al respecto, los contribuyentes referidos; únicamente el veinte por ciento (**20%**) conoce adecuadamente los plazos y el resto no, (**80%**) lo que representa problema serio para cumplir con los pagos fiscales que están afectos y en consecuencia, son objeto de efectos jurídicos tributarios como: sanciones administrativas tipificadas en el Código Tributario y otras leyes aplicables.

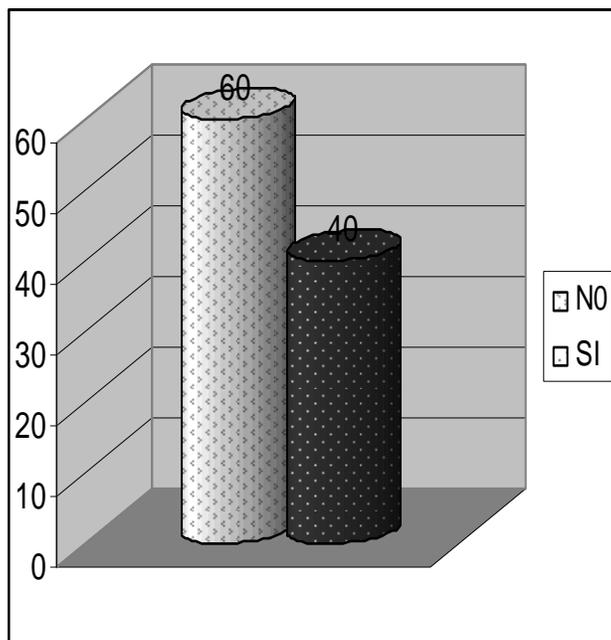
6 ¿Alguna vez ha sido objeto de sanciones por parte de la Administración Tributaria?



El ochenta por ciento (**80%**) efectivamente fue sancionado pecuniariamente y el resto no; es decir el 20 por ciento. (**20%**)

Cada contribuyente entrevistado aparte de contestar la pregunta, comentó que efectivamente ya fueron sancionados por irregularidades fiscales y que como efecto jurídico pagaron ciertas cantidades dinerarias, siendo las más comunes aquéllas que surgen por incumplimiento de deberes formales, por ejemplo: errores por operaciones contables, la omisión de presentar declaraciones y omisión o alteración de datos en facturas que emiten los contribuyentes y por supuesto detectadas en diligencias de operativos fiscales.

7. ¿Cumple usted sus obligaciones tributarias conforme a su estatuto?



Como lo evidencia la barra, el resultado es negativo; un cuarenta por ciento (**40%**) cumple y el sesenta por ciento (**60%**) tiene el problema por no informarse adecuadamente. En la última reforma tributaria vigente; se redujo el plazo para el pago del Impuesto Sobre la Renta, consistiendo en diez días hábiles tanto para períodos mensuales como trimestrales, teniendo efecto negativo para el contribuyente, ya que vencido el plazo indicado de trece o catorce días calendarios, ya es objeto de sanción pecuniaria conforme lo establece en el Código Tributario.

Es conveniente entonces, que para el pago del Impuesto Sobre las Renta se debe contar con un período prudente como los que disponen para declarar y hacer el pago del impuesto del IVA y el IETAAP que es el mes calendario para cumplir con tal obligación fiscal.

CONCLUSIONES

1. La organización jurídica y técnica del contribuyente individual con empresa mercantil es importante, porque de ésta depende en primer término obtener resultados favorables en sus relaciones comerciales y financieras; segundo, su relación jurídico tributaria estará fortalecida para cumplir adecuadamente sus obligaciones fiscales que las leyes específicas le imponen.
2. El estatuto tributario del contribuyente individual con empresa mercantil constituye; un directorio fiscal que armoniza y simplifica la organización jurídica de los empresarios, especifica el procedimiento administrativo para constituirse en contribuyentes, es útil para la elección del régimen tributario y establece las obligaciones fiscales más importantes, así como sus efectos legales en la relación jurídica.
3. La integración de las disposiciones jurídico fiscales contenidas en: La Constitución Política de la República, Código Tributario, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y Código de Comercio de Guatemala, se desprende la normativa que grava y ordena al contribuyente individual con empresa mercantil deberes y obligaciones tributarias.
4. Los tributos son bienes del Estado, consisten en: Prestaciones dinerarias pagadas por el contribuyente, que constituyen la fuente financiera del Estado; por consiguiente son de carácter público y exigibles conforme a las leyes fiscales.

5. La relación jurídica tributaria se inicia: Desde los actos de inscripción en el Registro Mercantil, elección del sistema tributario e inscripción en el Registro Tributario Unificado (RTU) de la Superintendencia de Administración Tributaria. Asimismo, contiene efectos jurídicos, ya que en caso de incumplimiento, el contribuyente es objeto de sanciones pecuniarias o incluso con privación de la libertad, cuando incurre en delitos tipificados en el Código Penal.

6. El contribuyente individual con empresa mercantil, puede elegir su régimen tributario de acuerdo a la capacidad económica que genera su actividad, contando con la opción de iniciar su actividad como pequeño contribuyente afecto a una cuota única de cinco por ciento trimestral (5%) que tiene un límite de ingresos brutos al año de sesenta mil quetzales (60,000.00) y posteriormente efectuar su cambio de régimen de contribuyente normal mediante aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Es importante que la Superintendencia de Administración Tributaria informe coordinadamente con el Registro Mercantil el procedimiento de inscripción, primeramente como comerciante y posteriormente como contribuyente, indicando cual es el régimen tributario adecuado para cada actividad mercantil en relación con sus ingresos; asimismo, entregarle una guía tributaria donde conste sus obligaciones formales y períodos para efectuar los pagos de sus impuestos a que quedó afecto.
2. Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria cuente con un departamento de informática fiscal personalizada, donde se asesore al contribuyente individual sobre cada reforma tributaria.
3. Es preciso que el Congreso de la República al momento de legislar sobre tributos temporales, establezca con claridad quiénes son los sujetos que pagarán el impuesto, sin contradicciones como acontece en la ley del IETAAP. Con observancia de los aspectos humanos, técnicos y científicos para alcanzar la armonía y certeza jurídica, que el contribuyente necesita en los actos que realiza para el cumplimiento de sus obligaciones.
4. Es útil implementar una cultura tributaria con un cambio de actitud de parte de los funcionarios o empleados públicos, quienes deberán hacer un uso efectivo de los recursos financieros del Estado. Asimismo, la autoridad fiscal tiene que exigir a quienes no están cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

5. Es conveniente que el Congreso de la República legisle para ampliar el plazo de pago mensual y trimestral del Impuesto Sobre la Renta, tomando en cuenta que es un impuesto que absorbe el contribuyente, ya sea pago definitivo o pago por anticipado; lo mejor es que se disponga con un mes calendario para que el contribuyente responsable del mismo, cuente con más tiempo para hacerlo.

BIBLIOGRAFÍA

- ALVARADO SANDOVAL, Ricardo y Gracias González, José Antonio. **Procedimientos notariales dentro de la jurisdicción voluntaria guatemalteca.** ed. 2ª, Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix. 2006.
- ARTEAGA NAVA, Elisur y Trigueros, Laura. **Diccionarios jurídicos temáticos derecho constitucional.** vol. 2; Mexico: Ed., Oxford university press. (s.f.)
- ARRAZOLA PONCIANO, Juan Francisco. **Algunos Conceptos e instituciones fundamentales del derecho registral guatemalteco.** Guatemala: USAC, 2001.
- BORGES, Jorge Luis. **Diccionario.** Bogotá, Colombia: Ed. Grijalbo, S.A. de C.V. 2003.
- CHILE MONROY, Óscar. **Multas tributarias.** pág. 23. Prensa Libre (Guatemala). año LV, no. 1871 (miércoles 12 de mayo de 2006).
- CARRAL Y DE TERESA, Luis. **Derecho notarial y derecho registral.** ed. 10ª., México: Ed. Porrúa S. A., 1988.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** ed. 14ª., Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1979.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo.** ed. 2a., Guatemala: Ed. Edifolsa, 2001.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2006.
- DE LEÓN CARPIO, Ramiro. **Catecismo constitucional.** ed. 2a. Guatemala: Ed. Llerena. Instituto de investigación y capacitación Atanasio Tzul. (s.f.)
- ESCOBAR, Nora Elizabeth. **Violación del derecho de defensa constitucional en el procedimiento penal que establece el Código tributario para sancionar con cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.** Usac, Guatemala: USAC, 2004.

- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** . ed. 2ª, 2 t; Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1970.
- GODOY, Norberto J. **Teoría general del derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, (s.f.).
- Los contratos del desarrollo humano.** Sistema de las Naciones Unidas en Guatemala: (s.e.), 1998.
- LÓPEZ MAYORGA, Leonel. **Introducción al estudio del derecho.** ed, 1ª., Guatemala: Ed. Lovi, 1998.
- LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al estudio del derecho I.** ed, 9a., Departamento de publicaciones Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1987.
- MONTERROSO, Gladys. **Patentes de comercio y la ley del IETAAP.** Pág. 23. Prensa Libre (Guatemala) año LV, no 1878 (viernes 19 de mayo de 2006).
- MICHELI GIAN, Antonio. **Curso de derecho tributario.** ed. 2ª., Caracas, Venezuela: Ed. Gráfica Nova .S. A., 1998.
- NÁJERA FLORES, Lizett, y Díaz Dubón, Carmen. **Derecho financiero I.** Universidad de San Carlos de Guatemala: 2001.
- NÁJERA FLORES, Lizett y Díaz Dubón, Carmen. **Derecho financiero II.** Guatemala: Ed. Praxis. 2002.
- PEREIRA OROZCO, Alberto y Richter, Marcelo. **Derecho constitucional.** ed. 2ª., Guatemala: Ed. Pereira. 2005.
- RODRÍGUEZ LABATO, Raúl. **Derecho fiscal.** ed. 2ª., Universidad Nacional Autónoma de México: Ed. Oxford, 2004.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario.** ed. 5ª., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.
- VIVAS JIMÉNEZ, Enrique. **Procedimientos de los actos registrales basados en Ley.** (sli.), (s.e.), 2004.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 24ª. ed. Argentina: Ed. Heliasta. 1997.

Legislación

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

Código Tributario y sus reformas. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70 y sus reformas. Del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. IVA. y sus reformas. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Decreto Número 19-04 del Congreso de la República de Guatemala, 2004.

Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas. Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, "SAT" y sus reformas. Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Reglamento de la Ley del Impuesto Al valor Agregado IVA. Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, 2006.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. (ISR), Acuerdo Gubernativo Número 206- 04, 2004.