

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

The seal of the Universidad de San Carlos de Guatemala is a circular emblem. It features a central figure, likely a saint or historical figure, seated and holding a book. The figure is surrounded by various symbols, including a cross, a lion, and architectural elements like columns and a castle. The Latin inscription around the border reads "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CETERAS".

**CONSECUENCIA JURÍDICA EN LA COMPRA-VENTA DE LA EMPRESA
MERCANTIL Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

BYRON ARTURO PELÉN MORALES

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2019



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

**CONSECUENCIA JURÍDICA EN LA COMPRA-VENTA DE LA EMPRESA
MERCANTIL Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**



**MAESTRO EN DERECHO MERCANTIL Y COMPETITIVIDAD
(Magister Scientiae)**

Guatemala, noviembre de 2019



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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Oscar Estuardo Paiz Lemus
VOCAL: Dr. Carlos Waldemar Melini Salguero
SECRETARIA: M. Sc. Lorena Isabel Flores Estrada

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



Guatemala,

25 de Junio de 2019.

Señor

Director de la Escuela de Estudios de Postgrado

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Presente.

Respetable señor Director:

Atentamente y por este medio me dirijo a usted destacándole éxitos en sus actividades diarias. El motivo de la presente es para referirme al Trabajo de tesis de maestría realizado por el Licenciado Byron Arturo Pelen Morales, intitulado "Consecuencia jurídica en la Compra-Venta de la Empresa Mercantil y sus Obligaciones Tributarias", que fuera defendido el día 18 de Junio de 2019. La terna que tuvo a bien practicar el examen de defensa de tesis acordó realizar unas recomendaciones que se encuentra escritas en el expediente correspondiente con la consabida recomendación que el Asesor del trabajo, que es su servidor, debería emitir un dictamen correspondiente.

A ese respecto, se acogieron las recomendaciones que el tribunal examinador plasmó y comunicó y se procedió a guiar al maestrando a cumplir con todas y cada una de las recomendaciones realizadas que son aspectos puramente formales que han contribuido a profundizar en la investigación cuyas conclusiones constituyen un gran aporte para la academia especialmente en lo relativo a la ciencia del Derecho Mercantil.

En mi humilde opinión, considero que se ha completado de parte del maestrando con las recomendaciones elaboradas por lo que deberá seguirse el trámite correspondiente ordenando el *imprimatur* a efecto de que se concluya con la graduación del maestrando.

Sin más por agregar quedo de usted a la disposición para poder ampliar este informe y aprovecho para mostrarle mis más altas muestras de consideración.

Deferentemente,

Dr. Ronel Emilio Estrada

www.abogadobasenguatemala.com.gt

12 calle 2-04 Zona 9 Edificio Plaza del Sol, Oficina 2 "S" Guatemala C.A.
Telefonos: 2360-4828, 2360-5355 Fax 23608457 email: info@abogadobasenguatemala.com.gt

Guatemala, 22 de octubre de 2019

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

Señor director:

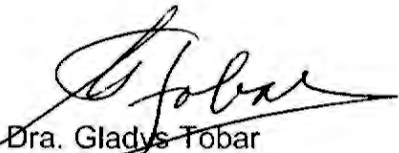
Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**CONSECUENCIA JURÍDICA EN LA COMPRA-VENTA DE LA EMPRESA
MERCANTIL Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**

Esta tesis fue presentada por el **Lic. Byron Arturo Pelén Morales**, estudiante de la Maestría en Derecho Mercantil y Competitividad de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar

Revisora

Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Dra. Gladys Tobar Aguilar
Doctorado en Educación y Licenciatura
en Letras.
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada. 1450



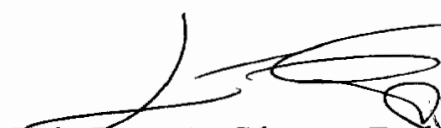
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 24 de octubre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que el Lic. Byron Arturo Pelén Morales aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Mercantil y Competitividad** lo cual consta en el acta número 95-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“CONSECUENCIA JURÍDICA EN LA COMPRA-VENTA DE LA EMPRESA MERCANTIL Y SUS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

Pág.

1	La empresa mercantil	1
1.1	Concepto de empresa	1
1.2	Naturaleza jurídica de la empresa	3
1.2.1	La empresa como persona jurídica	4
1.2.2	La empresa como patrimonio de afectación	6
1.2.3	La empresa como universalidad jurídica	7
1.2.4	La empresa como una universalidad de hecho	8
1.2.5	La empresa como unidad	8
1.2.6	La empresa como organización	9
1.2.7	La empresa de jure y de facto	9
1.2.7.1	El empresario	10
1.2.7.2	Sociedad mercantil	10
1.2.7.3	Sede social y establecimiento principal	10
1.2.7.4	Sociedad mercantil regular	10
1.2.7.5	Sociedad irregular	11
1.2.7.6	Sucursal, filial y agencia	11
1.2.8	La empresa como bien mueble	11
1.3	Elementos de la empresa	11
1.3.1	Elementos materiales	12
1.3.2	Elementos personales	12
1.3.2.1	Factor	12
1.3.2.2	Dependientes	13
1.3.2.3	Empleados y obreros	13
1.3.2.4	Profesionales y asesores	13
1.3.3	Elementos inmateriales	14
1.4	La unidad económica	14



1.5	El fondo de comercio	16
1.5.1	Definición	16
1.5.2	Naturaleza jurídica	17
1.5.3	Elementos del fondo de comercio	19
1.5.3.1	Corpóreos o tangibles	19
1.5.3.1.1	El establecimiento mercantil	19
1.5.3.1.2	El mobiliario de la empresa	20
1.5.3.1.3	Las mercaderías	20
1.5.4	incorpóreos o intangibles	20
1.5.4.1	La clientela	20
1.5.4.2	Nombre comercial	21
1.5.4.3	Licencias de explotación	21
1.5.4.3.1	Marcas	22
1.5.4.3.2	Patente	30
1.5.5	Derecho de llave	31
1.5.6	Venta del fondo	32
1.5.6.1	Título oneroso	32
1.5.6.2	Título gratuito (donación)	34
1.5.6.2.1	Características de la donación	34
1.5.6.2.2	Donación de la nuda propiedad o del usufructo	34
1.5.6.2.3	Donación reservándose la facultad de disponer	35
1.5.6.2.4	Donación bajo condición resolutoria	35
1.5.6.2.5	Supuestos de revocación (recuperación) de la donación	35



CAPÍTULO II

2	La publicidad y contabilidad de toda empresa mercantil	37
2.1	La importancia de la publicidad	37
2.2	La importancia de la contabilidad	41
2.2.1	La contabilidad	42
2.2.2	Del inventario	44
2.2.3	Del balance	45
2.2.3.1	Balance general	45
2.2.4	Estado de pérdidas y ganancias	47
2.2.5	Flujo de efectivo	48
2.2.6	Otros estados financieros	48
2.3	La fiscalización	48
2.3.1	La fiscalización estatal	49
2.3.2	Objeto y función de la fiscalización estatal	50
2.3.3	Facultades de la SAT para fiscalizar, según la legislación actual	52
2.3.3.1	Objeto y funciones de la SAT	52
2.4	Otros órganos de fiscalización	56
2.5	Obligaciones de documentar las cuentas en general	56
2.6	Para que valorar una empresa	57

CAPÍTULO III

3	El contrato de compra-venta	61
3.1	Concepto de contrato	63
3.1.1	Concepto propio	64
3.2	Naturaleza jurídica	64
3.3	Características	65
3.4	Elementos	66
3.4.1	Elementos personales	66



3.4.2	Elementos reales	66
3.4.2.1	Cosa	67
3.4.2.1.1	Cosa mueble o inmueble	68
3.4.3	Elementos formales	69
3.4.3.1	El precio	70
3.4.3.1.1	Precio cierto	71
3.5	Perfección y consumación	72
3.6	La compra-venta	72
3.6.1	Lo sinalagmático o bilateral	73
3.6.2	La capacidad del comprador y del vendedor	74
3.6.3	Lo consensual	74
3.6.4	El precio	74
3.6.5	Lo oneroso	75
3.6.6	Lo principal	75
3.6.7	Lo solemne	75
3.7	Compra-venta de una empresa mercantil en la vía judicial	76
3.8	Compra-venta judicial de una empresa mercantil (Código Procesal Civil y Mercantil)	77

CAPÍTULO IV

4	Consecuencia jurídica en la compra-venta de la empresa mercantil y sus obligaciones tributarias	81
4.1	Derechos del comprador	81
4.1.1	Derechos de propiedad corpóreos	81
4.1.2	Derechos de propiedad incorpóreos	82
4.2	Obligaciones del vendedor	83
4.2.1	Garantía de la calidad de la empresa	83
4.2.2	El saneamiento por vicios ocultos	84
4.2.3	La entrega de la empresa	86



4.2.4	La prohibición de concurrencia	86
4.3	Derechos del vendedor	87
4.3.1	Derecho al precio	87
4.3.2	Derecho de llave	88
4.3.3	Derecho de las marcas registradas	89
4.3.4	El pago de pasivo comercial	89
4.3.5	Obligaciones registrales	90
4.3.6	Obligaciones patronales	92
4.3.7	Obligaciones tributarias	93
4.3.7.1	Clasificación del Derecho Tributario	93
4.3.7.1.1	Derecho Tributario sustantivo	93
4.3.7.1.2	Derecho Tributario formal	94
4.3.8	Fuentes del Derecho Tributario	94
4.3.8.1	Clasificación de las fuentes del Derecho Tributario	95
4.3.8.1.1	La legislación	95
4.4	Relación jurídica tributaria	98
4.4.1	Elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria	99
4.4.2	Contenido de la relación tributaria	101
4.4.3	Sujetos de la relación jurídica tributaria	102
4.4.4	Sujetos de la obligación tributaria	103
4.4.4.1	El sujeto activo	104
4.4.4.2	El sujeto pasivo	104
4.4.5	Hecho generador	106
4.4.6	Base imponible	107
4.4.6.1	Estructura del hecho generador o hecho imponible	108
4.4.6.1.1	Aspecto material	108
4.4.6.1.2	Aspecto personal	108
4.4.6.1.3	Aspecto espacial	109
4.4.6.1.4	Aspecto temporal	109
4.4.7	Objeto del tributo	110
4.4.8	Período impositivo o periodo fiscal	110



4.4.9	Extinción de la obligación tributaria	110
4.4.9.1	El pago	111
4.4.10	Confusión	111
4.4.11	Prescripción	111
4.4.12	Interrupción	112
4.4.13	Suspensión	112
4.5	Obligaciones tributarias en la compra-venta de una empresa y/o establecimiento	113
4.5.1	Definición de establecimiento permanente	114
4.5.1.1	Elementos del establecimiento permanente	115
4.5.1.2	Inclusión de la figura de establecimiento permanente en la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012)	118
	Condiciones para que exista un establecimiento	
4.5.1.2.1	permanente	119
	Algunas obligaciones tributarias de un establecimiento permanente, según Decreto 10-2012, Ley de	
4.6	Actualización Tributaria	120
4.6.1	En el capítulo IV (Regímenes) establece	121
	En el capítulo V (Rentas obtenidas con	
4.6.2	establecimiento permanente) establece	122
4.6.3	El capítulo I (hecho generador) establece	123
4.6.4	El capítulo III (sujetos pasivos) establece	123
	El capítulo V (Regímenes de actividades lucrativas)	
4.6.5	establece	124
	La sección III que se refiere al Régimen sobre	
4.6.6	utilidades de actividades lucrativas establece	124
	La sección IV que se refiere al Régimen opcional	
	simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas	
4.6.7	establece	128



4.7	Obligaciones cuando el establecimiento permanente decide tributar bajo el Régimen de utilidades de actividades lucrativas	131
4.8	Obligaciones cuando el establecimiento permanente decide tributar bajo el Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas	133
4.8.1	Otras obligaciones fiscales de un establecimiento permanente	133
4.9	El Decreto 25-71, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes establece lo siguiente	134
4.10	El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- establece	135
4.11	El Decreto 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO- establece	143
	CONCLUSIONES	147
	REFERENCIAS	151

INTRODUCCIÓN



La empresa mercantil sigue siendo el elemento más importante del comercio. En efecto, el comercio no es nada, no se mueve, no se desarrolla, no llega a ser global sin la existencia de la empresa mercantil; dado que es esta la que en realidad realiza el comercio. Si bien es cierto hoy en día, en un mundo globalizado, hay innumerables entidades transnacionales, existen verdaderos volúmenes de utilidades anuales supera el Producto Interno Bruto (PIB) de muchas naciones alrededor del mundo; debemos apuntar a que ese éxito mercantil no se lleva a cabo sin una buena estrategia de ventas realizadas a través de las empresas mercantiles que distribuyen sus productos; Así, podemos notar que en nuestro país, Guatemala hay innumerables sucursales de muchas de las marcas prestigiosas en todos los diversos productos, cuya función a través de estas empresas mercantiles, establecimientos mercantiles, llamados también; es la de acercar el producto al consumidor final, función esta que no es posible realizar sin la existencia de la empresa mercantil.

El presente trabajo intitulado “Consecuencia Jurídica en la Compra-venta de la empresa mercantil y sus obligaciones tributarias” se realizó una investigación amplia sobre la empresa mercantil, como una unidad de desarrollo mercantil, aunado a los aspectos más importantes que deberán de considerarse y que surgen como una consecuencia de la compraventa de la empresa mercantil, esta consecuencia, además de ser una consecuencia jurídica, también produce modificación en cuanto a las obligaciones tributarias de ésta, las cuales son analizadas a profundidad.

Así, el presente trabajo de tesis, está dividido en cuatro capítulos con los cuales se pretendió realizar la investigación que en el desarrollo de estos se encontró muchos elementos importantes que luego se convirtieron en los insumos necesarios para las conclusiones y recomendaciones de este trabajo de posgrado. De allí que en el capítulo I, como un marco teórico necesario se procedió a realizar un estudio de la empresa mercantil, desde su origen, determinando sus elementos, la naturaleza esencial de esta,



así como la forma de transmisión de esta a manera de donación, aspecto este muy esencial que pocas veces se le ha puesto la debida atención, pero que es relevante. En este capítulo, también se hizo un análisis de los elementos de la empresa, muchos de los cuales son corpóreos; es decir, a la vista de todos; sin embargo, la empresa mercantil tiene elementos incorpóreos, los cuales no solo le otorgan un valor trascendental, sino que, además son estos elementos los que le proporcionan la individualidad de esta y la hacen diferente a otras empresas mercantiles.

En el capítulo II, se buscó abordar apropiadamente dos aspectos relevantes: por un lado, la publicidad necesaria en toda empresa mercantil y por otro lado los aspectos contables que debe mantener en buen orden y juicio la empresa mercantil, porque es esta la que produce, además del desarrollo comercial, el cumplimiento de obligaciones tributarias, porque las sociedades mercantiles, como tales son en realidad, comerciantes a la luz de lo dispuesto no solo en el Código de Comercio de Guatemala, sino que, además en las disposiciones de carácter general y como tal la explotación de la empresa mercantil, es la que produce la facturación y con ello el pago de cargas impositivas importantes.

El capítulo III, se dedicó a establecer un análisis sobre el contrato de compraventa de empresa mercantil, con ello se hace un estudio sobre dicho contrato, considerando sus elementos y, además de ello la naturaleza del contrato. No dejando en este capítulo por un lado lo relacionado con la adjudicación judicial de la empresa mercantil o bien de la venta en pública subasta, dado que, según nuestra legislación mercantil, la empresa mercantil es considerado como un bien mueble, sujeto a constituirse prenda mercantil sobre ello, así como embargo con carácter de intervención o bien la subasta pública en caso de que el impago de obligaciones, conlleve a la ejecución judicial.

En el capítulo IV, último capítulo del presente trabajo, se buscó hacer un análisis sobre la consecuencia jurídica propiamente dicha que provoca la compraventa de la empresa mercantil, la cual genera obligaciones para el comprador como para el



vendedor, así como lo relativo al traslado de los elementos dispuestos en el poder del comprador. Esta consecuencia jurídica muchas veces no analizada, también refiere al cumplimiento de obligaciones tributarias, tanto para el comprador, como para el vendedor, las cuales deberán considerarse siempre al realizar una compraventa de empresa mercantil, puesto que de ello derivan que una empresa mercantil pueda continuar operando con apego a la ley y al cumplimiento de esas obligaciones tributarias.

Finalmente, se hace una conclusión del trabajo con sus respectivas recomendaciones. Con el presente trabajo no se pretendió agotar todo lo relacionado a la empresa mercantil ni el contrato de compraventa ni la consecuencia jurídica y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, porque para ello se requeriría no solo de un trabajo, sino muchos otros trabajos que permitirían abordar profundamente cada uno de estos temas; sin embargo, si se hace hincapié en que este es un tema que deberá profundizarse no solo, porque la enajenación de la empresa mercantil, produce como tal consecuencias jurídicas, sino que, además está muy ligada al cumplimiento de obligaciones tributarias que no podrán dejarse de lado; por lo que si este trabajo ha despertado el interés en analizar la empresa mercantil no solamente como un elemento más en el comercio, sino como el elemento más importante del desarrollo mercantil y que, al ser objeto de una compraventa o enajenación, causará consecuencias en el mundo jurídico, de tal manera que debe atenderse a otros aspectos, se habrá cumplido el propósito para el cual se escribió el presente trabajo de tesis de maestría.



CAPÍTULO I



1. La empresa mercantil

En nuestra sociedad el fenómeno empresarial no se ha desarrollado con la importancia y extensión debida; se ha relegado y discriminado por áreas del derecho, paradójicamente más comerciales e inmediatas como el derecho civil, penal, constitucional y laboral. No obstante, desarrollar el derecho empresarial con mayor prioridad y detalle pudiera provocar el despertar de un nuevo sistema de conducirse en la vida, un eje para tratar los temas que desarrollarían la capacidad autogestionaria del ser humano para comprender diferencias entre empresa y establecimiento mercantiles.

El derecho empresarial debe ser por ello prioritario, hegemónico, al menos en un país sub desarrollado o en vías de desarrollo, porque esta última condición, parece provenir específicamente de la falta de capacidad empresarial. Es decir, de la capacidad para autogenerarse una vida propia, productiva, libre.

1.1 Concepto de empresa

La empresa es un conjunto organizado de elementos relacionados como el capital y trabajo, destinado a la producción para el mercado, que en forma general penetra en el campo de la economía y del derecho.

La concepción de empresa mercantil nace con la revolución industrial en Europa por tres motivos:

- a. Ante la necesidad de aumentar la producción debido a la centralización de la manufactura de una sola nación productora (en esa época, Inglaterra).



- b. Por la introducción de la máquina como único medio para aumentar la producción y, en consecuencia, lograr la eliminación de la industria casera y la iniciación del proceso de especialización y división del trabajo.
- c. La tendencia a aumentar las utilidades, usando como arma las fronteras económicas y la expansión de la política mercantilista en el continente europeo, así como la extensión del comercio en las colonias americanas, es por ello que se hace necesario esquematizar el concepto económico de la empresa, así como los bienes que la componen.

La empresa en sentido económico:

Es una creación de control y división, puede considerarse como una combinación de servicios y venta de bienes; es la coordinación de actividades por medio de la obtención de precios y en ella las decisiones y transacciones están coordinadas por un individuo o grupo de individuos” (Sheldon, 1968, p.392 -392).

Desde un punto de vista económico: “Se conceptúa a la empresa como una unidad de producción o cambio constituida sobre la base de un capital. Es el prototipo de la economía lucrativa orientada a la obtención de beneficios, que son base de un sistema capitalista”. (Serra, 1973, p. 209).

“La empresa es un fenómeno social, (público o privado) con tendencia a la producción de bienes o servicios destinados al mercado y para la venta al público” (Romeuf, 1980, p. 493).

Jurídicamente, se considera a la empresa mercantil como una organización que no es concebida sin la concurrencia y coordinación de esfuerzos personales y de bienes materiales o patrimoniales dirigida a una finalidad de producción e intercambio, o prestación de servicios, base del un negocio jurídico en sentido estricto.



Para otros autores: “La empresa mercantil constituye un organismo económico determinado, principalmente por una función técnica que puede ser comercial o industrial, terrestre o marítima y que toma nombres distintos, según el objeto de su ejercicio” (Vivante, 1966, p. 347).

Con estos antecedentes se puede formular la definición jurídica de la empresa así: es una universalidad económica constituida por un conjunto de trabajo, elementos materiales y valores incorpóreos, coordinados para ofrecer al público con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.

1.2 Naturaleza jurídica de la empresa

El derecho empresarial es el poder que ejerce el Estado para controlar el poder de empresario en su actividad productiva, empresarial, con el fin de garantizar que las partes intervinientes no sean afectadas en sus derechos.

Parafraseando a Ricardo Beaumont Callirgos, en torno al derecho de la empresa, él establece que el derecho de la empresa alude al conjunto de principios, instituciones y normas que pretenden regular coherente y sistemáticamente el fenómeno empresarial, dentro de los lineamientos del régimen económico constitucional (1998 p. 39).

Esto significa que su contenido versa sobre el concepto jurídico-económico de empresa, su naturaleza jurídica, “el tráfico jurídico de la Empresa, la regulación de los grupos de interés que influyen en ella tales como el capital, trabajo, consumidores, acreedores, el Estado, o bien el titular de la Empresa, los signos distintivos, el mercado” (Callirgos, 1998, p. 39).

El derecho empresarial es un sistema de principios que conllevan a identificar la libertad de empresa, la iniciativa privada, la persona jurídica, sociedades comerciales y

normas que la regulan como la Constitución Política de la República, el Código de Comercio que entrelazados organizan y determinan el fluir del fenómeno empresarial.



Asimismo, es el cuerpo legal que regula la relación entre la persona, el capital, el trabajo, los cuales unidos tienen como objeto la unión económica.

La empresa debe pasar por diversas etapas para su constitución, las cuales van inseparablemente unidas, siendo las más importantes: la naturaleza jurídica de la empresa y a qué clase de derecho pertenece el titular de esta.

Para comprender la naturaleza jurídica de la empresa, y a qué clase pertenece el derecho titular de la empresa, se exponen las siguientes teorías:

- 1.2.1 La empresa como persona jurídica.
- 1.2.2 La empresa como patrimonio de afectación.
- 1.2.3 La empresa como universalidad jurídica.
- 1.2.4 La empresa como universalidad de hecho.
- 1.2.5 La empresa como unidad.
- 1.2.6 La empresa como organización.
- 1.2.7 La empresa de jure facto.
- 1.2.8 La empresa como bien mueble.

1.2.1 La empresa como persona jurídica

La empresa es una persona jurídica, porque la personalidad jurídica es el recurso unificado por excelencia, según esta doctrina la empresa no es un simple conjunto de medios de producción inertes a la fusión de los elementos aislados, porque corresponde a una completa independencia jurídica, o sea al nacimiento de un sujeto con una vida propia. (Garrigues, 1947, p. 218).



El negocio hace al comerciante, y no al contrario, es por eso que, al titular de un negocio en su carácter de principal, se le considera algo completamente distinto de la misma persona, como persona privada, distinta de la empresa.

Mientras subsista el negocio, el negocio como tal, tiene una denominación propia (una firma), por lo que no solo participa de los créditos, sino de las deudas, las cuales se transfieren con el negocio a un nuevo titular.

Como comentario a esta teoría, se señala el hecho de que la adquisición de una empresa implica también la transmisión de los derechos a ella conexos, porque el sujeto de estos derechos no es el titular de la empresa, sino la empresa misma. Sin embargo, esta no es razón suficiente para que la empresa se convierta en un sujeto de derecho y, por ende, con personalidad jurídica. Esta doctrina conduce a un callejón sin salida, cuando se piensa que la empresa es el objeto del tráfico: ¿Cómo puede la empresa ser al mismo tiempo sujeto y objeto de derecho?

Ahora bien, es importante comprender que la legislación guatemalteca establece una diferencia clara entre la empresa mercantil y la sociedad mercantil. La sociedad mercantil, en primera instancia, se concibe como una persona jurídica distinta de los socios que la constituyen (artículo 14 Código de Comercio); sin embargo, la empresa mercantil no constituye, de acuerdo con las leyes guatemaltecas, una persona jurídica, sino que tiene la condición de un bien mueble y como tal no precisa de personalidad jurídica, siempre deberá existir un titular, propietario de esta para que pueda participar en el mundo jurídico.

Bajo la figura de la empresa mercantil, no difiere en nada de su funcionamiento, en sus elementos y, en general, en todos los aspectos fundamentales; sin embargo, en cuanto a la titularidad de esta, si existe una diferencia marcada, la cual se plantea a continuación. En efecto, existe una diferencia en cuanto a la titularidad de la empresa mercantil por parte de la sociedad mercantil, en virtud de que la sociedad mercantil se constituye a sí misma en un comerciante; sin embargo, la responsabilidad de la



empresa mercantil no recae sobre una persona física, sino sobre la persona jurídica de que goza la sociedad mercantil. Al contrario, al ser titular una persona individual, las responsabilidades de la empresa mercantil recaen sobre la persona física o individual que tiene la propiedad sobre la empresa mercantil, razón por la cual se deberá considerar que los efectos y consecuencias que se derivan de la compraventa de esta, siendo que en realidad esta diferencia de la titularidad de la empresa mercantil deviene no tanto de quien sea el propietario de esta, que pueda ser una sociedad mercantil o personal individual, sino que aparece en el sentido de que si la empresa mercantil ha sido reputada un bien mueble, entonces, se considera que esta siempre va a ser susceptible de que un individuo pueda ser titular.

En legislaciones como la española, la empresa mercantil y la sociedad mercantil, en realidad son una sola. Y bajo ese aspecto, se considera incluso la creación de sociedades unipersonales en su constitución para que pueda funcionar como empresa mercantil y que pueda incluir más socios luego de ser constituidas. Esto elimina los aspectos del riesgo personal que representa ser titular de una empresa mercantil a nombre propio, y no a nombre de una sociedad mercantil que es una persona jurídica distinta.

1.2.2 La empresa como patrimonio de afectación

Cuando se traslada la unidad jurídica al patrimonio, se intenta construir la empresa como un patrimonio separado o como patrimonio de afectación: en ese momento se convierte en un patrimonio autónomo, distinto del patrimonio civil del comerciante, definido este, su finalidad es tener administración propia; se suele tener un nombre especial, una especial representación y tener capacidad propia para relaciones jurídicas de crédito frente a terceros.

En este caso el propietario de la empresa mercantil aparece con una doble personalidad: como comerciante y como no comerciante, en consecuencia, viene



a constituir dos patrimonios distintos, en donde uno de los cuales es el patrimonio mercantil, el que funciona de modo semejante al peculio romano.

Se critica lo sustentado por esta teoría, por las siguientes razones:

- Por falta de patrimonio mercantil, que es la nota esencial del patrimonio autónomo por la separación de responsabilidad, porque los acreedores mercantiles no pueden exigir una satisfacción privilegiada y preferente en ese patrimonio; la quiebra de un comerciante –la que puede ser provocada por deudas civiles- afecta a todo el patrimonio del deudor común. Hay que mencionar la existencia de créditos preferentes, como ejemplo: el caso del derecho real de prenda, debidamente escrito en el registro pertinente y lo relativo a la pignoración de la empresa mercantil, porque dicho crédito puede tener su origen mercantilmente. Según la crítica que se le hace, a esta teoría tratada, es que el patrimonio mercantil no tiene deudas propias, sino que responde de toda clase de deudas: civiles y mercantiles.
- Aún en el caso de tener un comerciante varios negocios mercantiles (sucursales), los acreedores pueden dirigirse indistintamente contra todos ellos, aunque los créditos hayan nacido en la explotación de un negocio determinado.
- En la sucesión del comerciante se confunde y consideran una sola herencia el patrimonio civil y el mercantil.

1.2.3 La empresa como universalidad jurídica

De acuerdo con esta teoría la empresa es un ente con autonomía y vida propia, con relaciones jurídicas y económicas automáticamente desenvueltas para el fin común, tienen un activo y un pasivo, goza de una administración y tiene sus representantes.



1.2.4 La empresa como una universalidad de hecho

De acuerdo con la teoría que expone el doctor Cammarota:

Señalando que son dos los caracteres esenciales que definen a la universalidad de hecho de la empresa, siendo estos: el primero que se refiere a que su constitución es voluntaria y el segundo a que como consecuencia de la voluntad humana depende su existencia. (Camarotta, 1947, p. 118).

La empresa forma un todo o conjunto, pero se distingue de la universalidad jurídica en dos puntos:

- El carácter de universalidad depende no de la ley, sino de la voluntad del dueño, de aquí que no tenga consecuencias jurídicas.
- La universalidad jurídica del patrimonio es permanente e indestructible, las universalidades de hecho, por lo mismo que son creadas por la voluntad de las personas, pueden ser destruidas en cualquier momento por esa misma voluntad.

Aquí se aplica lo que en nuestra ley vigente se conoce como el simple cierre del establecimiento.

1.2.5 La empresa como unidad

Se indico que no hay un concepto jurídico de empresa, en virtud de que la ley no la define. Todos los autores coinciden en que “empresa” es un concepto económico, no jurídico y se le suele definir como organización de los factores de la producción de bienes o de servicios destinados a su comercialización. Y los aportes de los socios deben estar destinados “a la producción e intercambio de bienes y servicios”, concepto este que se refiere a la empresa.



1.2.6 La empresa como organización

Se puede decir que la empresa es un concepto dinámico, de movimiento, de organización de los elementos materiales, inmateriales y personales que la componen. Es la actividad y organización de estos lo que caracteriza el concepto de empresa.

Entonces se dice que la actividad empresarial puede estar destinada a producir, a comercializar y a prestar servicios. Y que el fin de lucro debe existir en el desarrollo de la actividad empresarial, es decir, que esta produzca beneficios.

1.2.7 La empresa de *jure* y de *facto*

Existen normas que integran a aquellas empresas *de facto*; es decir, aquellas que no necesariamente están constituidas formalmente, sino que existen como una actividad de hecho, más que de *jure*. Lo anterior corresponde a las empresas no están legalmente constituidas, por lo que no ostentan personería jurídica que se obtiene por estar inscritas en los registros públicos. Sin embargo, no solamente las empresas de *jure* son las llamadas a tener connotación jurídica dentro de las relaciones jurídicas, sino que también están comprendidas las empresas *de facto*, vale decir, que, pese a no exhibir la prerrogativa de tener personería jurídica, están, igualmente, consagradas para tener, a pesar de todo, la consideración de ser tratadas también como empresa para los asuntos legales en general y laborales en particular.

Lo anteriormente señalado nos da una idea general y panorámica del universo empresarial, que deben ser tomadas en consideración para estructurar un eficiente sistema empresarial, por lo que se hace necesario desarrollar los conceptos que usualmente se utilizan para referirse a las actividades empresariales, para luego proceder a identificar la distinción con otras figuras con las que usualmente se les confunde:



1.2.7.1 El empresario

No existe un concepto jurídico de empresario, por lo que usualmente se denomina así, a quien lleva adelante la actividad empresarial. Al tratar los sujetos que ejercen el comercio, este empresario puede ser tanto: una persona física (comerciante) como una persona jurídica subjetiva (sociedad mercantil).

1.2.7.2 Sociedad mercantil

Es usual que en el lenguaje vulgar se mezclen los conceptos de empresa y de sociedad mercantil, se observará en frases que se utilizan como “¿para qué empresa trabaja?” o “esa empresa tiene muchos empleados”, que confunden la empresa con el sujeto jurídico titular de los derechos y las obligaciones, como en el caso de una sociedad mercantil.

1.2.7.3 Sede social y establecimiento principal

Para explicar dichos conceptos corresponde distinguir si el empresario es una:

1.2.7.4 Sociedad mercantil regular

En este caso, la sede social es el lugar en que está inscrito en el contrato social, en este caso el de su domicilio.



1.2.7.5 Sociedad irregular

Es aquella que no está inscrita en el Registro Mercantil, por lo que no tiene existencia legal, en caso de que se haya exteriorizado como empresa ante terceros los socios deberán de responder solidaria e ilimitadamente de las obligaciones sociales.

1.2.7.6 Sucursal, filial y agencia

Más adelante se tratará profundamente lo relativo a: la sucursal, la filial y agencia, que son otras formas en que puede descentralizar la actividad empresarial con relación a la actividad del principal; y que forman parte de la misma actividad, pero en forma descentralizada.

1.2.8 La empresa como bien mueble

La empresa puede tener sus propios locales; es decir, que sea dueña de bienes inmuebles, en cuyo caso, decimos que tiene elementos inmuebles; no obstante, la empresa continúa siendo, de por sí, un bien mueble, porque a pesar de tener elementos inmuebles no está permanentemente unida a ellos; puede desocupar sus locales y alquilar otros; o bien vender un local para adquirir otro.

1.3 Elementos de la empresa

Los elementos de la empresa son los que conforman la empresa misma y pueden ser: el conjunto de bienes, derechos y sujetos que están integrados al desarrollo de la actividad empresarial. Para efectos del presente estudio se distinguen en elementos materiales, personales e inmateriales.



1.3.1 Elementos materiales

Como su nombre lo indica, son las cosas muebles que se utilizan en la actividad empresarial. Estos elementos materiales serán distintos en cada empresa, según las características y rubros a los que esta se dedique, según su objeto principal; entre los elementos materiales usualmente encontramos:

- Las instalaciones del local, sus muebles y útiles
- Las maquinarias y herramientas que se utilizan
- Las materias primas que se utilizan en la producción
- Las mercaderías que se produzcan y que se tengan para comercializar
- Las provisiones que están destinadas a consumirse en la producción.

1.3.2 Elementos personales

Está constituido por los servicios y trabajos de las personas físicas que, en relación de dependencia o no desarrollan y que requiere el empresario para su organización y para el funcionamiento de la empresa, entre estos se encuentran:

1.3.2.1 Factor

Es la forma en que se define a la persona física a quien el comerciante le encomienda la administración de sus negocios, o la de un establecimiento en particular. Esta figura del factor, la encontramos regulada entre los agentes auxiliares de los comerciantes, en los artículos del 263 al 279, del Código de Comercio (Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala). El factor es dependiente del comerciante y la legislación citada determina que solo tiene el carácter general de factor el gerente de un establecimiento comercial o fabril, que actúa para su principal el comerciante y

está autorizado para administrar, dirigir y contratar sobre las cosas concernientes a dicho establecimiento, con más o menos facultades, según criterio del propietario.



1.3.2.2 Dependientes

Además del factor, existen aquellos auxiliares de los comerciantes llamados dependientes a los demás empleados con salario fijo, que los comerciantes acostumbran emplear como auxiliares de su tráfico mercantil, no tienen la facultad de contratar y obligarse por sus principales, a no ser que tal autorización les sea expresamente concedida, para las operaciones que con especialidad les encarguen y tengan los autorizados la capacidad legal necesaria para contratar válidamente, lo anterior, según el artículo 164, Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

1.3.2.3 Empleados y obreros

Los empleados son los auxiliares que utiliza el comerciante para las tareas no manuales de su establecimiento; se califican así, porque el cargo que desempeñan no les otorga poder de representación. Los obreros son los dedicados a las tareas manuales tanto en oficinas (peones, personal de limpieza o de ordenanza) como en establecimientos fabriles dedicados a la producción de bienes o servicios.

1.3.2.4 Profesionales y asesores

Son a aquellos profesionales normalmente sin relación de dependencia laboral y, cuya participación en el desarrollo de una actividad empresarial es obligatoria y en casos especiales como el del contador público y auditor, cuya certificación o dictamen es requerido expresamente de conformidad con la ley, o bien encargados de



importaciones y exportaciones, otros como el puesto de los Abogados para la asesoría legal, productores, asesores de seguros para la contratación de estos, médicos para controles sanitarios de salud al personal.

1.3.3 Elementos inmateriales

Usualmente se incluyen entre ellos los siguientes: la clientela, el aviamiento, los derechos de llave o valor de llave, el nombre comercial, el emblema y lo que normalmente se denomina derechos de propiedad industrial, como las marcas, patentes y dibujos y diseños industriales.

1.4 La unidad económica

En determinadas clases de comercio el emplazamiento del negocio tiene la máxima importancia. La calidad y la entidad de la clientela se determinan muchas veces por el sitio (calle de mucho tráfico, o caracterizado por aquel género de comercio, o visitada por el público adecuado) de aquí se parte la inspiración de los comerciantes hacia la estabilidad de los derechos de arrendamiento, restringiendo las posibilidades del desahucio con la amenaza de fuertes indeterminaciones a cargo del arrendador.

La jurisprudencia y legislaciones foráneas, han acogido esta inspiración protegiendo la llamada propiedad comercial, en el sentido de imponer la renovación del arrendamiento de los locales de la industria y del comercio o, en su defecto una indemnización.

En el derecho positivo guatemalteco no se encuentra ninguna reglamentación de la llamada propiedad comercial. La protección al derecho de arrendamiento se incluye en las normas, del Código Civil (Decreto Ley 106) en sus artículos 1,886 y 1,888 en donde se cita que: el arrendamiento tendrá derecho de tanteo para la renovación del



contrato, siempre que haya cumplido voluntariamente todas las obligaciones que contrajo en favor de arrendador. En los arrendamientos, cuya duración se cuenta por años forzosos y voluntarios, estos últimos se convierten en obligatorios si el optante no avisa al otro, con tres meses de anticipación, que terminará el contrato cuanto se acaben los años forzosos.

Además, se regula el arrendamiento en el contenido de los artículos del 1,880 al 1,941, del Código Civil (Decreto Ley 106) relativos propiamente al contrato de arrendamiento. Es decir que, en cierto sentido, si se regula el arrendamiento de locales comerciales, pero no en la forma estipulada en otras legislaciones bajo el título de propiedad comercial.

La empresa mercantil como se analizará más adelante comprende elementos corporales, ahora bien, hay que distinguir claramente lo que se denomina “La unidad económica”, término muy usado en ciencias económicas.

Se entiende que hay unidad económica en el conjunto de bienes organizados y puestos a disposición bajo una determinada dirección, de tal manera que ese conjunto por sí mismo más el ingrediente llamado trabajo están en capacidad de producir un resultado que bien puede ser un insumo, un bien o un artículo terminado, susceptible de ser utilizado o consumido después de un proceso final.

Una empresa mercantil organizada de acuerdo con el derecho y al sistema de una economía capitalista moderna puede ser integrada por varias unidades económicas, pues la naturaleza de la unidad no resulta de la magnitud, sino del engranaje de una de las partes. (Wolfgang, 1970, p. 343).

Así se podrá ver que una empresa mercantil puede tener sucursales y cada una de las cuales puede poseer sus propios medios económicos y sus elementos propios, los cuales la distinguen del establecimiento principal, pero que todos constituyen la unidad económica.



Al darse esta circunstancia de unidad económica debe concretarse la idea de que ese conjunto es idóneo por sí mismo para producir ese resultado, aun cuando perteneciendo a una empresa de gran capacidad económica o tecnológica, pueda tratarse de una de tantas unidades con que dicha empresa puede contar, porque observando el comportamiento de las grandes empresas capitalistas se puede llegar a la conclusión de que en el tránsito de los fenómenos de la acumulación en que la empresa amasa o reúne grandes posibilidades técnicas y financieras, que puede aglutinar las más variadas y numerosas unidades económicas desde las que pueden producir un sencillo alfiler hasta aquellas que se dedican a transporte marítimo, terrestre o aéreo y a la fabricación de los más variados aparatos de técnica sofisticada.

1.5 El fondo de comercio

Se entiende por fondo de comercio la propiedad corpórea, incorpórea y de gestión y consiste en el derecho a la clientela que está vinculada al negocio por los elementos que le sirven para la explotación.

En la legislación guatemalteca se regulo que el fondo es: “el conjunto de trabajo, elementos materiales y valores incorpóreos de la empresa”, que le sirven para su explotación. Tal definición se encuentra normada en el artículo 655, del Código de Comercio vigente, Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala.

1.5.1 Definición

La expresión fondo de comercio ha sido creada para señalar la idea de que la instalación y el conjunto de medios empleados por el comerciante son más importantes que el trabajo personal del hombre, tanto comerciante posee un fondo, el cual, constituye una propiedad visible y el reconocimiento de esta



propiedad tiene una importancia capital en la economía comercial. (Ripert, 1954, p.321).

Se sostiene el criterio que el fondo de comercio constituye una clase de patrimonio especial separado, porque se trata de un núcleo independiente con régimen jurídico propio y distinto del general, extraño e inaccesible a las fluctuaciones de este por disposición de la ley. (Puig, 1954, p. 342).

Tal afirmación tiene su base en que el fondo de comercio es parte integrante de la empresa y, como tal, responde por los pasivos y activos única y exclusivamente de la empresa, en cierta forma podría decirse que es el patrimonio de la empresa.

1.5.2 Naturaleza jurídica

Teoría de la universalidad es la consideración de los elementos de la empresa (fondo de comercio) como una universalidad jurídica. En el patrimonio del comerciante hay una manera (universalidad), de bienes: mobiliarios (equipo-mercancías), derechos personales (arrendamiento del local), propiedades incorpóreas (marcas y patentes) y bien de carácter indeciso (nombre comercial, licencia de explotación), estos bienes se encuentran unidos por su afectación común conservar una clientela.

Al considerársele al fondo común como una universalidad se comprende que en ella coexiste dos elementos: el activo de la empresa y el pasivo que no puedan separarse y en virtud del cual los acreedores comerciales poseen en una relación con los acreedores civiles una acción de preferencia sobre la universalidad. Al relacionar lo establecido en el artículo 1,465, del Código Civil guatemalteco vigente (Decreto Ley 106) el que norma: la persona que adquiere un patrimonio o una empresa con activo y pasivo, es responsable de las deudas y obligaciones de esta hasta el importe de los bienes adquiridos, siempre que el precio de la adquisición esté de acuerdo con su valor efectivo aceptando por los acreedores.



Pero, la asunción del pasivo debe ser consentida o quería así; eso se expresa solo mediante una forma de adquirir voluntariamente una empresa muy ventajosa que explique que el comprador asuma también el pasivo.

Otros autores afirman que el fondo de comercio constituye una universalidad de hecho: “Pretendiendo de ese modo evitar la objeción de que el fondo de comercio no computa pasivo” (Camarotta, 1947, p. 208). En la legislación vigente y al tenor de la disposición expresada anteriormente, se acepta la tesis de que el fondo comercial constituye una universalidad jurídica distinta de los elementos que la componen. “Con la teoría de la universalidad no se le da una solución al problema para ello es necesario examinar el fenómeno desde una nueva perspectiva buscando la explicación de este por la vía del moderno concepto de Institución” (Garrigues, 1947, p. 229).

Según esta idea de institución, el fondo es una organización de elementos materiales y personales en función de un fin de un orden superior a todos ellos independizándose cada día del propio poder de deposición del empresario que quedar sometidos en buena parte al control de los poderes públicos a medida que avanzan las ideas socializadoras. Se sostiene el criterio de la universalidad pues se considera que el modo o medio de explicar el fondo de comercio es el apropiado, porque regula la forma para salvaguardarlo.

Propiedad y explotación del fondo: la noción de fondo de comercio ha aparecido en la práctica cuando el comerciante ha querido ceder los elementos que le han servido para reunir una clientela. La ley, la práctica y la costumbre han reconocido un derecho de propiedad, del fondo de comercio al comerciante.

El fondo de comercio es creado desde el momento en que el comerciante instala un comercio o una industria, reuniendo a sus elementos para su explotación creando empresas nuevas. En la legislación guatemalteca, la ley favorece a algunas empresas principalmente industrias o actividades industriales de prestación de servicios,

otorgándoles exenciones de impuestos por tiempo determinado para favorecer el tráfico comercial y la economía nacional.



1.5.2 Elementos del fondo de comercio

Los elementos del fondo de comercio son de dos clases:

1.5.3.1 Corpóreos o tangibles

Es todo aquello susceptible de trasladarse o de tocarse como lo puede ser el establecimiento, el mobiliario y la maquinaria, las mercaderías y los créditos y valores similares, los contratos de trabajo.

1.5.3.1.1 El establecimiento mercantil

Se le denomina también casa de comercio, tienda, negocio, industria o establecimiento denominación, esta última que se escoge por considerarse más adecuado. En la legislación guatemalteca se le denomina “local” del establecimiento, que es el lugar en donde se desarrolla la actividad comercial de que se trate y hay que diferenciar a la empresa mercantil de su establecimiento o local de este. La empresa es concedida como modo de ejercicio de actividad humana que trasciende al plano del derecho, por el contrario el establecimiento es el instrumento al servicio de esa actividad.



1.5.3.1.2 El mobiliario de la empresa

Son los objetos o cosas corporales (muebles) que sirven para desarrollar la actividad comercial, dentro de este rubro se comprenden: las mesas, mostradores, archivos, sillas, escritorios, vehículos automotores y la papelería que se utiliza con la identificación de la empresa.

La maquinaria de la empresa comprendemos que debe ser incluida dentro del mobiliario por tratarse de cosas muebles, bien corporales, que sirven para desarrollar la actividad comercial.

1.5.3.1.3 Las mercaderías

Son todos aquellos objetos corporales destinados a la venta, son bienes fungibles, cosas que pueden ser perfectamente substituidas o representados unas por otras de la misma especie y calidad.

1.5.3 Incorpóreos o intangibles

Los bienes incorpóreos tales como: la clientela y la fama mercantil, el nombre comercial, licencias de explotación, las marcas y patentes y lo que en nuestro medio se denomina derecho de llave.

1.5.4.1 La clientela

La clientela es la persona o personas que adquieren mercaderías del establecimiento mercantil más o menos en forma permanente. Como consecuencia de la clientela se crea la fama mercantil que surge a la vida jurídica

por la presencia de la clientela y con respecto a sus productos o servicios.
(Garrigues, 1947, p.229).



1.5.4.2 Nombre comercial

Es el utilizado por el empresario en las operaciones de su giro o tráfico. Así se les consideran a los nombres de las personas, razones o terminaciones sociales aunque estén constituidos por iniciales.

Es el utilizado también para identificar a la empresa mercantil de las demás que se encuentran dentro del tráfico mercantil. El registro del nombre comercial determina el uso de este frente a terceros y a proceder, quien utilice a otro igual o semejante. Hay que establecer qué es el rótulo del establecimiento, este puede consistir en un nombre patronímico completo o no, como es una razón o denominación social.

En la legislación guatemalteca vigente se encuentra regulado en el artículo cuatro de la Ley de Propiedad Industrial, Decreto 57-2000 del Congreso de la República, él define que un signo denominativo o mixto, con el que se identifica y distingue a una empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.

1.5.4.3 Licencias de explotación

Son los contratos que el Estado en su carácter de ente de derecho privado conviene con los particulares para la explotación de uno o más servicios públicos.



1.5.4.3.1 Marcas

a. Concepto de marca

Para el jurista argentino Otamendi se entiende por marca: “El signo que distingue un producto de otro o un servicio de otro” (Otamendi, 1999, p. 7).

Por su parte, el autor francés Yves Saint-Gal, citado por el tratadista mexicano Nava, comenta que: “Signo distintivo que permite a su titular fabricante o comerciante) distinguir sus productos o servicios de los de la competencia” (Nava, 1999, p. 125).

Capizano, citado por el tratadista mexicano Nava, nos dice que marcas son: “Aquellas contraseñas de productos y mercancías que, análogamente a otros signos distintivos (firma y enseña), son llamados a desempeñar una función distintiva de determinados productos y mercancías sobre los cuales se fijan” (Nava, 1988, p.125).

Con base en las anteriores definiciones, el mismo Nava concluye que una marca es:

Es todo signo o medio material que permite a cualquier persona física o jurídica distinguir los productos que elabora o expende, así como aquellas actividades consistentes en servicios de otros iguales o similares, cuya finalidad inmediata es la de atraer la clientela y después conservarla y aumentarla. (Nava, 1988, p. 126).

Por último, el artículo cuatro del Decreto 57-2000, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Propiedad Industrial, establece en su parte conducente que marca es: “Cualquier signo denominativo, figurativo, tridimensional o mixto, perceptible visualmente, que sea apto para distinguir los productos o servicios de una persona individual o jurídica de los de otra”.



Como puede apreciarse, todas las anteriores definiciones coinciden en indicar la flexibilidad de una marca, en el sentido de que esta puede estar constituida, ya sea por una denominación, un signo, o una combinación de ambos, así como la importancia que esta tiene como medio efectivo para que su titular logre posicionar sus productos o servicios dentro del mercado, de una manera efectiva.

b. Caracteres esenciales de la marca

- **Distintividad**

Por distintividad se entiende aquella aptitud que el signo que se pretende utilizar como marca, debe tener para diferenciarse de su fuente de procedencia, por lo que la distintividad suele dividirse la en dos categorías:

Intrínseca: quiere decir que el signo debe distinguirse de aquellos productos o servicios a los que va a amparar; es decir, debe evitarse que esté constituida por términos genéricos, descriptivos, o aquellos que indiquen cualidades o su destino final.

Extrínseca: se refiere a que la marca debe ser lo suficientemente novedosa u original, como para poder diferenciarse de otras que amporen los mismos productos o servicios dentro del mercado.

- **Especialidad**

La protección jurídica otorgada a una marca se encuentra limitada a los productos o servicios determinados, particulares, singulares, los cuales identifican o distinguen unos de otros. En el ámbito internacional, el instrumento que regula la clasificación internacional de productos y servicios es el Arreglo de Niza de 1957.



- **Licitud**

La marca no debe ser contraria a la moral, a las buenas costumbres y al orden público ni debe ridiculizar ideas o personas. Cabe aclarar en este punto que la licitud debe ser de la marca por sí misma, independientemente de la naturaleza del producto o servicio que va a identificar, porque esto último no constituye ningún obstáculo para la obtención de un registro.

- **Veracidad**

El signo elegido como marca no debe contener indicaciones contrarias a la verdad, que puedan en un momento determinado inducir al público en error sobre el origen y calidad de los productos o servicios por ella amparados.

c. Funciones de la marca

- **De origen o procedencia**

Esta fue su función primordial hasta la edad media, porque hasta ese entonces, las marcas eran más útiles para identificar a la persona que las utilizaba que al producto en sí mismo; sin embargo, en nuestros días dicha función se ha visto relegada a un segundo plano, como consecuencia de haberse constatado que a los consumidores les interesa más la calidad de un producto, que enterarse de quien o quienes lo fabrican.

- **De garantía de calidad**

Este es uno de los objetivos que persigue la marca, se tiene presente que el titular debe tratar de mejorar o por lo menos mantener la calidad de los productos o servicios que esta ampara. Gracias a esta función, el consumidor cuenta con los medios suficientes para reconocer una marca en particular como garantía de una calidad constante de productos determinados.



- **Colectora de clientela**

Esta función va íntimamente ligada con la anterior, porque consiste en la actividad penetradora entre el público consumidor, mediante la cual se va a conseguir la formación de la clientela.

- **De protección**

Esta función puede enfocarse desde dos puntos de vista:

Desde el punto de vista del consumidor, la marca protege al consumidor de ser engañado por mercancías o servicios que no son correctamente identificados, los cuales eventualmente pueden llegar a confundirlo; y desde el punto de vista del Industrial, se protege contra sus competidores y posibles usurpaciones.

- **Publicitaria o económica**

La marca muy frecuentemente tiende, por obra de la publicidad, a convertirse en un elemento de incomparable fuerza de atracción sobre los consumidores, constituyéndose a menudo en el factor más importantes de formación de clientela para una empresa.

d. Clasificación de las marcas

La regulación de las marcas se encuentra en la legislación guatemalteca en el Decreto 57-2000 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Propiedad Industrial. La implementación de las disposiciones de la marca y atendiendo a la Ley de Propiedad Industrial, según su naturaleza, debe considerar:



- **Normas de contenido sustantivo**

Esta categoría de normas engloba todas aquellas que se refieren a la adquisición, mantenimiento y, renovación de los derechos sobre las marcas.

El trato nacional de la marca lo regula el artículo 3 de los acuerdos sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio y que puede representarse con la siguiente sigla (ADPIC), al referirse a este punto lo hace en los siguientes términos: cada miembro concederá a los nacionales de los demás miembros un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios nacionales con respecto a la protección de la Propiedad Intelectual.

En consecuencia, aquellos tendrán la misma protección que estos y el mismo recurso legal contra cualquier ataque a sus derechos, siempre y cuando cumplan las condiciones y formalidades impuestas a los nacionales. Al mismo tiempo que se establece que será la legislación de cada país miembro la que determine las cuestiones relativas a los procedimientos civiles o administrativos que se empleen para la defensa de los derechos de propiedad industrial de los titulares, así como lo concerniente al nombramiento de un mandatario, en caso se necesite. (Artículo 2, párrafos 1-3 del Convenio de París).

La Ley de Propiedad Industrial recoge las anteriores disposiciones en su artículo 3, en el cual se establece que las personas individual o jurídica, nacional de otro Estado vinculado a Guatemala por un tratado que establezca trato nacional para los guatemaltecos, o las que tengan su domicilio o un establecimiento industrial o comercial real y efectivo en aquel Estado, gozarán de un trato no menos favorable que el que se otorgue a los guatemaltecos, con respecto a la adquisición, mantenimiento, protección y ejercicio de los derechos establecidos por esta ley o respecto a los que se establezcan en el futuro.



De esa cuenta, cualquiera de las personas anteriormente mencionadas, podrán presentarse ante la autoridad administrativa competente para hacer efectivos sus derechos en materia de propiedad industrial, ya sea a título personal, o cuando tenga su domicilio o sede fuera del país, a través de su representante legal, por medio de mandatario, o por medio de un Abogado que actúe como gestor oficioso del interesado (artículo 7, Ley de Propiedad Industrial, Decreto 57-2000, del Congreso de la República de Guatemala).

e. Signos que pueden constituir una marca

El acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (ADPIC), en el párrafo uno del artículo 15 se estipula que podrán constituir una marca de fábrica o de comercio, cualquier signo o combinación de estos que sean susceptibles de identificar los bienes o servicios producidos o prestados por una empresa de los de otras empresas, dentro del mercado.

Seguidamente se incluye una lista de los signos que son susceptibles de ser registrados como marcas, entre los que se encuentran, las palabras, los nombres de las personas, las letras, los números, los elementos figurativos y la combinación de colores.

f. Uso facultativo de la marca previo a solicitar su registro

La doctrina reconoce dos sistemas principales para el registro de los signos distintivos, siendo estos el atributivo y el declarativo.

El primero se caracteriza por que el registro de una marca se obtiene previo el agotamiento de un trámite ante la autoridad administrativa correspondiente. Por el contrario el sistema declarativo se basa para otorgar el derecho exclusivo sobre un signo en el uso previo que se le haya dado a este dentro del tráfico mercantil el acuerdo sobre los aspectos de los derechos de propiedad intelectual relacionados con el comercio (ADPIC) en su artículo 15, párrafo tercero, establece que: los miembros



podrán supeditar al uso la posibilidad del registro, no obstante, el uso efectivo de una marca de fábrica o de comercio no será condición para la presentación de una solicitud de registro. Este principio está recogido en la Ley de Propiedad Industrial, en el párrafo cuarto del artículo 16, en donde se estipula que es una facultad del titular de esta, utilizar una marca para la comercialización de un producto o servicio, y que no será necesario probar su uso previo al momento de solicitar el registro correspondiente.

Al mismo tiempo, el artículo 17 de la Ley de Propiedad Industrial se encarga de desarrollar el principio atributivo, al establecer que: la propiedad de las marcas se adquiere por su registro de conformidad con esta ley y se prueba con el certificado extendido por el registro.

g. Protección de la marca en el extranjero

El artículo 6 del Convenio de París desarrolla lo relativo a la protección de una marca de fábrica y de comercio en diferentes países. El párrafo primero del referido artículo establece que el depósito y registro de las marcas será determinado por la legislación de cada miembro; seguidamente, se reconoce que la validez del depósito o registro una marca depositada por un nacional de la unión, en cualquiera de los demás países miembros no está supeditada al registro de esta en el país de origen, porque esta se reputará como independiente; lo anterior se encuentra regulado en el último párrafo del artículo 17 de la Ley de Propiedad Industrial, en donde se establece que el titular del registro de una marca protegida en el extranjero, gozará a su vez de la protección que la ley otorga, siempre y cuando esta haya sido registrada en Guatemala.

Las anteriores normas son de suma importancia, porque desarrollan uno de los principios fundamentales del derecho marcario, como el de territorialidad, de acuerdo con este principio, las marcas se protegen dentro del territorio de un Estado, únicamente si se hayan registradas en este y con independencia de que el registro de estas en otros países, incluido el de origen; con el fin de facilitar su estudio, la doctrina ha creado distintas clasificaciones de marcas entre estas encontramos las siguientes:



h. Marcas denominativas

Se componen exclusivamente de palabras, que pueden ser caprichosas o tener un significado conceptual.

i. Marcas figurativas

Estas consisten exclusivamente en figuras o diseños, que pueden ser originales, o reproducir objetos que existen en la realidad.

j. Marcas mixtas

Son aquellas en las cuales se combinan elementos de distinta categoría. Por ejemplo, un dibujo con una denominación.

k. Marcas tridimensionales

Estas marcas se caracterizan, porque, además de poder ser percibidas por la vista lo son también por el tacto. Consisten principalmente en envoltorios, envases, relieves y las formas de los productos.

l. Marcas de certificación

Se aplican a los productos o servicios, cuyas características o calidad han sido controladas por el titular de dicha marca.

m. Marcas compuestas

Son las constituidas por elementos que considerados aisladamente no son aptos para ser utilizados como marcas, por ser del dominio público, porque generalmente están formadas por la combinación de palabras o figuras de uso común.

1.5.4.3.2 La patente



Es el título expendido por el Estado reconociendo en favor de determinada persona (individual o social) el derecho exclusivo de emplear y utilizar en la industria o en el comercio, por cierto tiempo, una determinada patente, invención o de introducción.

Los primeros (de invención) se confiere a los concesionarios el derecho exclusivo de fabricar, producir, vender o utilizar el objeto de la patente como explotación industrial colectiva.

Las de introducción confieren a los concesionarios el derecho exclusivo de vender los objetos de la patente como explotación industrial o comercial colectiva.

Las patentes están jurídicamente protegidas en nuestra carta magna en su artículo 42 (Constitución Política de la República de Guatemala) en la que se norma que se reconoce el derecho de autor y el derecho de inventor conforme a la ley a y a los tratados internacionales, siendo así que se regula en nuestro medio por la Ley de Propiedad Industrial (Decreto 57-2000, del Congreso de la República de Guatemala) en la que se establece que toda invención patentable da a su autor el derecho de propiedad sobre esta, por un término que de veinte años, de conformidad con el artículo 126 de la Ley de Propiedad Industrial citado anteriormente.

Y se establece que se tendrá por invenciones patentables

:

- a. Los nuevos productos de aplicación industrial o científica los nuevos medios y la nueva aplicación de medios conocidos para la obtención de un producto de la naturaleza indicada, ya sea por un procedimiento original o bien por el perfeccionamiento de los ya conocidos.



- b. Toda forma de un producto de aplicación industrial o científica que, por su originalidad, debe considerarse que constituye un producto nuevo.
- c. Todo nuevo dibujo hecho con fines de ornamentación industrial que dé a la materia en que se use, un aspecto peculiar o propio.

1.5.5 El derecho de llave

Se le considera como la esperanza de ganancias futuras fundadas sobre el activo y el pasivo y en especial sobre la continuidad de la clientela, el surtido de la mercadería, sobre el nombre. El concepto sostenido por quien expresa que el derecho de llave es el valor de la clientela y que por determinarlo hay que tomar en cuenta los siguientes factores:

- El balance de la empresa al momento de la venta.
- El precio de venta de la empresa.
- Antigüedad de la empresa en la plaza.
- Grado de posterioridad de la empresa presente y futura.
- Auge del negocio.

El nombre, la marca comercial y la clientela son los elementos que concurren a determinar el concepto y el monto del derecho de llave; el derecho de llave en términos generales sería: el precio cobrado por el prestigio que tiene la empresa, en la legislación guatemalteca no se regula el derecho de llave, que es aplicado por los contratantes, por su uso o costumbre.

En el Código de Comercio (Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala) no existe regulación al respecto y su naturaleza propia se reúne en una sola mano para la explotación del fondo y en unión ofrece al comerciante la posibilidad de conservar la clientela, si estos elementos desaparecen o se dispersan también



sucede lo mismo son la clientela y se destruye el fondo. La unión de tales elementos tiene un carácter esencial para el fondo.

1.5.6 Venta del fondo

La adquisición del fondo de comercio puede ser a título oneroso (compraventa) o a título gratuito (donación).

1.5.6.1 Título oneroso

Se distinguen varias clases a saber: la compraventa pura y siempre que realiza una persona y en la que de conformidad con la legislación vigente se debe llenar los requisitos establecidos en el Código de Comercio y son: artículo 656, del Código de Comercio (Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala), que se refieren a la transmisión o gravamen de sus elementos inmuebles para atender las normas de derecho común; la transmisión de una empresa se hará de acuerdo con las formalidades establecidas para la fusión de sociedades si el enajenante es una sociedad (en cuyo caso debe inscribirse los acuerdos de fusión en el registro mercantil y publicarse conjuntamente con el último balance general de la sociedad en el Diario Oficial y en otro diario de los de mayor circulación en el país por tres veces en el término de quince días, posteriormente y en el plazo de dos meses a partir de las publicaciones se inscribe en forma definitiva el cambio de propietario o la fusión en su caso.

La adquisición de una empresa que es del fondo de comercio que se realiza en virtud de remate judicial de esta en la que no se observan los requisitos antes establecidos y que dan lugar a realizar negocios fraudulentos como más adelante se hará saber; toda adquisición de empresas mercantiles por el procedimiento judicial o adjudicación en pago, tiene los mismos efectos que se producen en la compraventa de



empresas mercantiles; es decir, que en la transmisión de la empresa mercantil existen obligaciones, por parte del nuevo propietario, los cuales debe cumplir, entre estas se tienen:

- a. Pagar acreedoras de la empresa.
- b. Pagar el pasivo laboral de la empresa.
- c. Negociar los contratos, que el antiguo propietario mantenía vigente de la empresa de terceras personas.

Con respecto al pago de acreedoras de la empresa, el Código de Comercio, en su artículo 660, párrafo primero, establece tal obligación al prescribir que la transmisión de la empresa implica la de las deudas contraídas por el anterior titular en la explotación de esta.

En relación con el pago del pasivo laboral de la empresa, el artículo 23, del Código de Trabajo vigente establece que la sustentación del patrono no afecta los contratos de trabajo existentes, en perjuicio del trabajador. El patrono sustituido queda solidariamente obligado con el nuevo patrono por las obligaciones derivadas de los contratos o de las disposiciones legales, unidas antes de la fecha de la substitución y hasta por el término de seis meses, concluido este plazo, la responsabilidad subsiste únicamente para el nuevo patrono que deviene dentro de la empresa obligada.

Por las acciones de hechos u omisiones del nuevo patrono, no responde, en ningún caso, el patrono substituido; y respecto a la negociación de contratos que el antiguo propietario tenía con terceras personas o empresas, establece la ley tal obligación en el artículo 658, del Código del Comercio que norma que salvo pacto en contrario, quien adquiere una empresa se subroga en los contratos celebrados para el ejercicio de las actividades propias de aquella que no tenga carácter personal. Se considera que la transmisión de la empresa por medio de donación, regulada en el Código Civil, es un acto de generosidad voluntaria por el que una persona da un bien a otra sin recibir nada a cambio.



1.5.6.2 Título gratuito (donación)

La donación de empresas es una fórmula utilizada en los negocios familiares para realizar el relevo generacional (sucesión) en vida del empresario y asegurar la permanencia de la empresa en el núcleo familiar.

1.5.6.2.1 Características de la donación

- Transmisión voluntaria, gratuita y en vida (inter vivos) de la propiedad, eficacia dispositiva inmediata (por lo que no se pueden donar bienes futuros).
- El donante ve reducido su patrimonio y el donatario (el que recibe) ve incrementado el suyo y tiene capacidad para donar aquel que pueda contratar y disponer de sus medios.
- Se puede donar a personas físicas y jurídicas.
- Se puede donar cualquier cosa siempre y cuando el donante no quede sin medios para subsistir.
- Es requisito que el donatario acepte el bien o los bienes donados.
- La donación se ha de formalizar mediante contrato; si incluye bienes inmuebles también requiere escritura pública.

1.5.6.2.2 Donación de la nuda propiedad o del usufructo

El pleno dominio de la propiedad (la empresa) se puede dividir en dos partes: la nuda propiedad y el usufructo. Estas partes tienen derechos y obligaciones diferentes y se pueden donar a personas diferentes. El empresario puede, inclusive, donar una sola de las partes y reservarse la otra.

La nuda propiedad otorga la condición de propietario o socio (en el caso de que la empresa tenga participaciones sociales). El usufructo da derecho a cobrar beneficios



o a cobrar los dividendos generados por las participaciones sociales, si las hay. Cuando existe la figura del usufructuario se debe reflejar en los estatutos sociales. También se puede convenir, en los mismos estatutos, que el usufructuario sea quien ejercite el derecho a voto. Si no se quiere perder de forma total el control sobre la empresa, el empresario debe donar la nuda propiedad de esta y reservarse el usufructo de manera vitalicia.

1.5.6.2.3 Donación reservándose la facultad de disponer

La facultad de disponer, contemplada en el código civil, implica que el empresario cuando dona la empresa se reserva la posibilidad de disponer de algunos bienes de esta, o de alguna cantidad económica con cargo a esta (hasta el tope establecido dentro del valor de los bienes), mientras viva; esta disponibilidad es temporal, es decir, si el empresario no hace uso de dicha facultad en vida, esta se extingue a su muerte y los bienes o la cantidad de dinero que se hubiese reservado pasa a manos del donatario.

1.5.6.2.4 Donación bajo condición resolutoria

En el contrato de donación, el empresario puede prever unos supuestos que en caso de ocurrir, la empresa volvería a su propiedad.

1.5.6.2.5 Supuestos de revocación (recuperación) de la donación

Para que el empresario pueda revocar la donación, es decir, recuperar los bienes donados, debe darse alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el donatario incumpla un encargo que se estableció en el contrato de donación, para poder recibir la donación; que la donación no sea aceptada por el beneficiario y que el donatario demuestre ingratitud. Se produce cuando: el donatario atenta contra la vida del donante; lo injuria o le niega la alimentación básica.
- Que, con posterioridad a la donación, el empresario que donó, y no tenía hijos, los tenga o resulte vivo un hijo que se reputaba muerto con fecha de la donación.



CAPÍTULO II



2 La publicidad y contabilidad de toda empresa mercantil

2.1 La importancia de la publicidad

El estudio de la publicidad a través del derecho no limita su campo de análisis, porque puede considerarse bajo diversas temáticas sin perder de vista su finalidad mercantil. Si la publicidad perdiera este carácter, estaríamos asimilándola a la noción de comunicación, con la única finalidad de informar y persuadir.

Existen varias obligaciones profesionales de una empresa mercantil, principalmente en lo referente a la publicidad de sus actos, en cuanto al tratamiento de sus registros contables, así también en lo referente al tratamiento de su correspondencia, puntos que se desarrollan a continuación.

Se puede observar al principio de este punto que se ha consignado el subtítulo: “La publicidad”; se considera que es de suma importancia el desarrollo de este subtema, de allí la razón de su tratamiento.

Antes de desarrollar en forma concreta al tema es necesario mencionar la distinción entre la publicidad de una sociedad mercantil y la publicidad de una empresa en forma especial; la forma especial de sociedad mercantil es regulada en forma general y especial a la vez, tanto en nuestro derecho positivo como en el derecho comparado.

La publicidad de la sociedad y empresa mercantil suele entenderse en el lenguaje usual, como el anuncio de la sociedad, anuncio al público para la compraventa de sus productos y servicios.



En sentido técnico-jurídico, la publicidad se entiende como una medida de protección de la empresa, contra sus competidores, contra los usuarios de ella y por ella misma, y no es posible asumir que el principio de la publicidad de las empresas y sociedades de expresa y exige también por protección al público y evitar las sorpresas en los terceros de buena fe y que estos quedaran en la clandestinidad. La primera medida de protección en forma de publicidad es la inscripción de la empresa en registros públicos (en nuestro sistema legal se denomina Registro Mercantil), en donde se asienta la inscripción en libros especiales que pueden ser consultados por comerciantes, profesionales y público en general.

De acuerdo con el artículo 656, del Código de Comercio, la transmisión de una empresa se hará de acuerdo con las formalidades establecidas para la fusión de sociedades, si el enajenante es una sociedad (en estos casos y de acuerdo con el artículo 259, del Código de Comercio es necesario la publicación de los acuerdos de fusión y último balance general de las empresas mercantiles por parte de la sociedad que compra en el Diario Oficial y en otro de los de mayor circulación por tres veces en el término de 15 días) si es comerciante individual también debe publicarse la operación de compraventa por tres veces en un término de quince días en el diario oficial y en otro de los de mayor circulación, conjuntamente con el balance de la empresa; la publicidad se establece para proteger a la empresa contra terceros por eso que es indudable su existencia. Esta se debe aplicar a:

- a. La constitución de una empresa mercantil individual o colectiva.
- b. La modificación de una empresa mercantil individual o colectiva.
- c. La liquidación de una empresa mercantil individual o colectiva.
- d. La compraventa de una empresa mercantil individual o colectiva.

De conformidad con la doctrina, la publicidad de contrato de sociedad es necesaria para dar a conocer a terceros la existencia de un órgano unitario, cuyo destino es la afectación de un patrimonio propio que no se trata de una formalidad



destinada a la resolución de un conflicto de derechos, sino que es una regla de su constitución.

Se considera que la inscripción y publicación de empresas mercantiles es una formalidad de protección a ellas, tal como lo establece la doctrina y es una formalidad de su constitución. Esta protección es para las propias empresas, para sus elementos integrantes y para terceros compradores o vendedores de buena fe.

En distintas legislaciones foráneas se exige la inscripción y publicación de la Constitución, modificación, liquidación y compraventa de empresa individuales y colectivas, en contraposición a ello nuestra legislación vigente Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, en su artículo 334, en donde únicamente se regula la obligación a la inscripción en el Registro Mercantil de:

- a. Aquellas personas que tengan un capital de Q 2,000.00 o más;
 - b. De la obligación de inscripción de todas las sociedades mercantiles;
 - c. Empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de los extremos aludidos, hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes;
 - d. De los auxiliares de comercio. artículo 335, del Código del Comercio citado, esta disposición se complementa con el artículo 338 de ese mismo cuerpo de ley que establece que todo aporte de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, es obligatorio el registro de estos, así:
- El nombramiento de administradores de sociedades, de facturas y el otorgamiento de mandato por cualquier comerciante para operaciones de su empresa;
 - Revocación o limitación de las designaciones y mandatos que se refiere al inciso anterior;
 - La creación, adquisición, enajenación o gravamen de empresas o establecimientos mercantiles;



- Las capitulaciones matrimoniales de los comerciantes individuales y sus modificaciones, así como el inventario de los bienes que pertenezcan a las personas sometidas a su propia potestad o tutela.
- Las modificaciones de la escritura constitutiva de las sociedades mercantiles, la prórroga de su plazo y la disolución o liquidación.
- La constitución, modificación y extinción de derechos reales sobre la empresa o sus establecimientos;
- Cualquier cambio que ocurra en los datos de la inscripción inicial y cualquier hecho que les afecte;
- Las emisiones de las acciones y otros títulos que entrañen obligaciones para las sociedades mercantiles, expresando su serie, valor y monto de la emisión, sus intereses, primas y amortizaciones y todas las circunstancias que garanticen los derechos de los tomadores.

Los artículos: 341 y 656 del mismo cuerpo legal citado, establecen la obligatoriedad, tanto de inscripción como de la publicidad de todos los actos de comercio que comprende nuestro tema de estudio.

Luego el artículo 341, del Código de Comercio guatemalteco establece: que solicitada la inscripción provisional de una sociedad o de cualquier modificación a su escritura social, el registrador con vista al testimonio respectivo, si esta llena los requisitos legales, y no contiene disposiciones contrarias a la ley, hará una inscripción provisional y la pondrá en conocimiento del público por medio de tres avisos, por cuenta del interesado, publicado en el diario oficial y en otro de los de mayor circulación en el país, dentro del término de un mes.



2.2 La importancia de la contabilidad

La profesión contable ha admitido, a lo largo del tiempo, que las mediciones realizadas a través de la contabilidad son incompletas para evaluar el desempeño de las empresas y se utiliza como medio en la determinación del valor de la empresa mercantil, con lo cual se ha recurrido al aporte de indicadores financieros con base en la aplicación de fórmulas y modelos teóricos.

Una inquietud se centra en demostrar en qué medida la información que brinda la contabilidad y específicamente los estados contables de publicación, permiten analizar si una empresa crea o no riqueza y si a raíz de ello puede ser valorada en el mercado y si, además pueden contribuir a determinar su valor.

Los inversores y acreedores de riesgo son usuarios interesados en la habilidad de la empresa para generar ingresos netos de caja positivos. Las decisiones económicas son tomadas a partir de la evaluación de la capacidad de la empresa para generar flujos de efectivo en el futuro.

De esta manera la empresa debe ser capaz de producir el retorno adecuado de la inversión, es decir, obtener un retorno de la inversión por encima de sus costos. Su capacidad de generar fondos en el futuro deberá exceder sus egresos en el mismo plazo.

Por otra parte, el objetivo de la gestión empresarial es la creación de valor, los estados financieros, por ende, deberían proveer información al usuario que le permita estimar el valor de la empresa y sus posibilidades futuras. Del mismo modo, también estos estados deberían proveer las herramientas necesarias para determinar si una empresa crea o no riqueza y, por lo tanto, ser valorada en el mercado.



2.2.1 La contabilidad

Consiste en determinar el resultado económico del negocio, es un resultado patrimonial, ordenado en forma contable, que se resume en el balance general. El Código de Comercio Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala regula en el artículo 368 lo siguiente:

- a. Que comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad, generalmente aceptados, así como normas internacionales de contabilidad;
- b. La obligación de autorizar ante el Registro Mercantil los libros de contabilidad, entre los que señala están los siguientes: el de inventario, el de primera entrada o diario, el libro mayor o centralizador y el de estados financieros como mínimo.
- c. Que la contabilidad debe llevarse con veracidad y claridad, en orden cronológico, sin espacios en blanco, sin interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, los libros tampoco pueden presentar señales de haber sido alterados, sin sustituir o arrancar folios; y que cualquier error u omisión en se incurra al operarlos se puede salvar al momento de advertirse, operando y explicando con claridad en qué consiste el error o la omisión, lo anterior lo norma el mismo Código de Comercio en el artículo 373.

La contabilidad es el proceso mediante el cual se identifica, mide, registra y comunica la información económica de una organización o empresa, con el fin de que los gestores puedan evaluar la situación de la entidad.

La teneduría de libros se refiere a la elaboración de los registros contables, es la que permite obtener los datos, ajustados a principios contables, utilizados para evaluar la situación y obtener la información financiera relevante de una entidad. Cuando se estructura una contabilidad personal se suele utilizar un sistema simple mediante el cual se van registrando las cantidades de los gastos en columnas; este



sistema o procedimiento refleja la fecha de la transacción, la naturaleza y la cantidad desembolsada.

Sin embargo, cuando se lleva a cabo la contabilidad de una organización, se utiliza un sistema de doble entrada: cada transacción se registra reflejando el doble impacto que tiene sobre la posición financiera de la empresa y sobre los resultados que esta obtiene; toda información relativa a la posición financiera de la empresa se refleja en el llamado balance, mientras que los resultados obtenidos aparecen desglosados e integrados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Todo procedimiento o registro contable debe estar estructurado conforme a los principios de contabilidad, generalmente aceptados, y de conformidad a las normas internacionales de contabilidad, generalmente aceptados por Guatemala, siendo los principales en una compraventa de empresas mercantiles, los siguientes:

a. Utilidad

Que la información pueda tomarse efectivamente para ser usada en la toma de decisiones de los usuarios, dado que es importante y que ha sido presentada en forma oportuna. Para que la información financiera sea útil es necesario que su contenido sea relevante, significativo, veraz y a la vez, comparable. Asimismo, la oportunidad con que se genere dicha información resulta decisiva para otorgarle tal calificativo. La utilidad es la cualidad de adecuar la información contable al propósito del usuario, la utilidad de esa información está en función de su contenido informativo y de su oportunidad.

b. Confiabilidad

Para que sea confiable es necesario que el proceso de integración y cuantificación de información presentada en los estados financieros tenga objetividad, que las reglas bajo las cuales se genera la información se mantengan estables en el tiempo y adicionalmente, que exista la posibilidad de verificar los pasos seguidos en el proceso de elaboración de la información financiera.



c. Oportunidad

La información contable debe llegar a manos del usuario, cuando este pueda usarla para tomar decisiones a tiempo y lograr sus objetivos, aunque la información se obtenga cortando la vida de la entidad en periodos y se presenten cifras estimadas.

d. Objetividad

Implica que las reglas del sistema no han cambiado en forma distorsionada y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas.

e. Verificabilidad

Que toda la información procesada, pueda ser revisada posteriormente, permita aplicar pruebas para comprobar la información producida, porque sus reglas de operación son claras.

f. Provisionalidad

Se refiere a que la información contable es provisional; es decir, presenta información con todos los elementos y circunstancias que estuvieron vigentes hasta el momento de la elaboración de los estados financieros.

2.2.2 Del inventario

Todo comerciante debe elaborar un inventario al final de cada ejercicio comercial, ello se produce mediante la llamada acción de inventariar, esto es una constatación o toma física de existencia de los bienes que componen el patrimonio a una fecha determinada de la empresa; todo contribuyente que obtenga rentas o ingreso de un proceso de producción, extracción, manufactura o elaboración, transformación, adquisición o enajenación de frutos o productos, mercancías, materias primas,



semovientes o cualesquiera otros bienes, está obligado a practicar inventarios al 31 de diciembre de cada año y al 30 de junio de cada año, esto de acuerdo con el artículo 42, del libro I del Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala nueva Ley del Impuesto sobre la Renta; por lo general el inventario tomado a la fecha de cierre de un período, debe coincidir con el de la iniciación del siguiente periodo o ejercicio. Un inventario debe consignarse agrupando los bienes conforme a su naturaleza, con la especificación necesaria dentro de cada grupo o categoría contable y con la indicación clara de la cantidad total de unidades; todo inventario que sea tomado con base en medidas, denominación o identificación del bien (precios de cada unidad y valor total) deben mantener su forma y estructura históricamente.

2.2.3 Del balance

El balance es la comparación del patrimonio y el capital, de una empresa mercantil, estas últimas definiciones son confundidas por muchos juristas, porque el termino patrimonio se quiere designar a la suma de todos los activos, mientras que con el termino capital se designa la suma de todos los pasivos; los activos revelan la aplicación del capital, en cambio los pasivos revelan la proveniencia del capital de los partícipes o sea el capital propio y el de los acreedores sociales. En la legislación guatemalteca se regula y se reconoce, según el artículo 377, del Código de Comercio, Decreto 2-70, del Congreso de la República, los siguientes estados financieros: balance general, estado de pérdidas y ganancias, flujo de efectivo y cualquier otro estado contable que a juicio del comerciante sea necesario; como ejemplo tenemos: estado de utilidades retenidas y acumuladas, costo de producción, o costo de venta.

2.2.3.1 Balance general

Se entiende como balance la comparación de patrimonio y capital, siendo el patrimonio la suma de todos los activos aún y cuando no estén totalmente cancelados



(pasivos), mientras que el capital es la aportación inicial de una empresa. Todo comerciante sea este individual o comerciante social, como mínimo debe elaborar y de registrar un balance general de apertura y otro al concluir un ejercicio fiscal; este último es el que se utiliza y se elabora para el cierre contable de la empresa, al concluir el ejercicio fiscal de esta que es de un año calendario y es el que reporta con la declaración de impuestos, ante la autoridad administrativa del estado.

Existen varias formas para preparar un balance y la preparación puede ser utilizada con diferentes finalidades y épocas y estos pueden ser:

a. Balance de constitución

Es aquel que reporta la información contable al momento de la apertura de la empresa.

b. Balance ordinario

Es aquel que regularmente se estructura y presenta para fines comerciales.

c. Balance de situación

Es aquel que documenta la situación de la empresa a un momento determinado, ejemplo: mensual, trimestral o semestral.

d. Balance de liquidación

Es aquel que reporta información al momento de liquidar la empresa fecha determinada.



e. Balance impositivo

Es aquel que se presenta para intereses fiscales, aplicando todo beneficio que la legislación permita utilizar.

2.2.4 Estado de pérdidas y ganancias

Es por medio de un estado de pérdidas y ganancias que se refleja la situación económica de una empresa a un momento determinado; el estado de pérdidas y ganancias, también es llamado estado de resultados, siendo este el principal medio para medir la rentabilidad de la empresa a través de un período de tiempo, ya sea cada mes, cada tres meses, cada seis meses o cada un año. El estado de pérdidas y ganancias muestran las etapas siguientes: iniciando con la integración de los ingresos, de los gastos de operación, de los gastos del período, los cuales se restan de los ingresos, con lo que se obtiene una utilidad neta que es la base para el cálculo del impuesto sobre la renta.

La fuente principal del estado de resultados está integrada por los ingresos, los cuales surgen de las operaciones ordinarias del negocio y/o por la prestación de servicios. El gasto de operación está integrado por el costo de los bienes o servicios directos que presta la empresa y los gastos del periodo por todos aquellos en los cuales se incurre para el mantenimiento de la empresa durante el año, los que se pueden clasificar en gastos de administración y gastos de venta.

Al reducir los gastos de operación, los gastos del período se obtiene la utilidad bruta, para posteriormente restarle los de gastos financieros los que se conforman por gastos de intereses, fluctuaciones cambiarias y la posición monetaria del tipo de cambio, partidas que repercuten en el ciclo de operaciones de la empresa en el ejercicio correspondiente. Un estado de pérdidas y ganancias también es conocido como estado de situación y respalda al balance general de que se trate.



2.2.5 Flujo de efectivo

El estado de flujo de efectivo a diferencia del estado de resultados es uniforme que incluye las entradas y salidas de efectivo para determinar el saldo final o el flujo neto de las entradas y salidas de efectivo, factor decisivo en la evaluación de la liquidez de un negocio. Para evaluar la operación de un negocio es necesario analizar conjuntamente los aspectos de rentabilidad (utilidad o pérdida) y la liquidez (excedente o faltante de efectivo) es necesario elaborar tanto el estado de resultados como el estado de flujo de efectivo. El estado de flujo de efectivo es un estado financiero básico que, junto con el balance general y el estado de resultados proporciona información acerca de la situación financiera de un negocio a cierta fecha determinada y refleja el origen y la aplicación de los recursos, por lo general este tipo de estado debe contener el mismo saldo de la cuenta de caja o del banco.

2.2.6 Otros estados financieros

Cualquier otro estado que a juicio del comerciante sea necesario, para mostrar su situación financiera, para nuestro caso es el estado de flujo de efectivo y cualquier otro estado contable que a juicio del comerciante sea necesario, como ejemplo: estado de utilidades retenidas y acumuladas, costo de producción, o costo de venta.

2.3 La fiscalización

La fiscalización puede realizarse por los propietarios de la empresa cuando sea esta, una empresa mercantil en donde el propietario es una persona individual; o por los accionistas cuando se trate de una empresa mercantil en donde su dueño es un comerciante social, en el caso de este tipo de empresas se puede contratar uno o varios contadores o auditores por parte del representante legal o a petición de los accionistas, porque su función principal es evaluar y vigilar permanentemente la función

social que la sociedad realiza por medio de sus empresas y para ello se necesita actuar con independencia de la administración y en interés exclusivo de los propietarios.



2.3.1 La fiscalización estatal

Este punto tiene que ver con la forma en que se fiscalizan las empresas mercantiles por parte del Estado; por lo que se presenta un análisis de la forma de como se constituye el órgano que actualmente realiza la fiscalización, explicando la fundación y obligaciones asignadas a la administración tributaria, las que se encuentran reguladas así:

- a. El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1,997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) de conformidad con su ley orgánica Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los acuerdos de paz y el programa de modernización del sector público.
- b. El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera y que sea capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.



- c. La creación de la Superintendencia de administración Tributaria (SAT) fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto 1-98, el cual entro en vigor a partir del 21 de febrero de 1998.
- d. La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, que goza de autonomía, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación.
- e. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.
- f. Según artículo 2, del Decreto 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. También podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezcan en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación podrá abreviarse como SAT.

2.3.2 Objeto y función de la fiscalización estatal

El Estado tiene como objeto principal para el cumplimiento de sus fines, la recaudación de recursos económicos, por medio de los tributos, es así como delega en la Superintendencia de Administración Tributaria, el ejercicio con exclusividad de las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación guatemalteca y para ejercer las funciones específicas siguientes:

- a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los

tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.



- b. Administrar el sistema aduanero de la república de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Los mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de tributos a su cargo;
- e. Mantener y controlar los registros promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.

- h. Realizar, con plenas facilidades, los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del estado.



2.3.3 Facultades de la SAT para fiscalizar, según la legislación actual

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Según el artículo 2 del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala; también podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezcan en cualquier lugar del territorio nacional, su denominación puede representarse con la sigla SAT.

2.3.3.1 Objeto y funciones de la SAT

El objeto y las funciones las encontramos reguladas dentro de la misma ley orgánica de la SAT (Decreto No. 1-98, del Congreso de la República de Guatemala), en su artículo 2, se determina que:

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



- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.



- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facilidades, los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias cuando la ley así lo disponga. Asimismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.



- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquellas que vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

En la legislación actual, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario, se norman las fuentes del ordenamiento jurídico tributario que aplican para la fiscalización de las operaciones sociales de la empresa, así:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo ejecutivo.

Es necesario tener en cuenta que el principal fundamento de la legislación fiscal es la ley y que, conforme a la jerarquía de leyes, la Constitución Política de la República de Guatemala es la fuente primaria, fundamentalmente en los artículos 239, principio de la Legalidad y 243 que contiene el principio de la capacidad de pago.

La aplicación de las leyes ordinarias que debe observar toda empresa es la siguiente:

- Código Tributario, Decreto 6-91.
- Código de Comercio, Decreto 2-70.



- Código de Trabajo, Decreto 1,441.
- Impuesto Sobre la Renta, libro I, Decreto 10-2012.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-2008.
- Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008.
- Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto 15-98.
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94.
- Ley Orgánica y Acuerdos de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS).
- Ley de Extinción de Dominio, Decreto 55-2010.
- Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres, libro II del Decreto 10-2012.
- Principios Generales de Contabilidad.

2.4 Otros órganos de fiscalización

La otra forma de fiscalización de las operaciones sociales puede ser por uno o varios contadores o auditores, o por uno o varios comisarios de acuerdo con las disposiciones que se establece en la escritura de sociedad dueña de la empresa, cuando se trata de un comerciante social y cuando es un comerciante individual, puede desarrollarse por contadores o auditores contratados por el propietario.

2.5 Obligación de documentar las cuentas en general

La finalidad de la documentación y de las cuentas que se utilizan para establecer las circunstancias del negocio, tiene como obligación principal documentarlas y conservarlas durante un periodo de tiempo de cinco años, esta información se



constituye en la base para elaboración de los estados financieros conforme a principios y normas de contabilidad, general e internacionalmente aceptados.

La documentación de las cuentas en conjunto de un comerciante, deben encontrarse y registrarse conforme a principios y normas de contabilidad, generalmente aceptados; los principios y normas abarcan desde la adopción de normas jurídicas propiamente dichas tales de cómo se desarrolla el negocio jurídico, pasando por lo que se califica como normas técnicas extrajurídicas hasta su tratamiento como meras características fácticas que es la presentación externa de los acontecimientos del negocio, debiendo conservar en forma ordenada y organizada durante no menos de cinco años, los documentos de su empresa, esto conforme al artículo 382, del Código de Comercio guatemalteco, Decreto 2-70 del Congreso de la República.

Todo comerciante adquiere un status al que la ley le asigna especiales derechos y obligaciones, distintos a los ciudadanos comunes, dentro de sus derechos se puede citar como ejemplo el poder utilizar una forma de registrar los actos de comercio, utilizar un nombre comercial, o bien utilizar signos distintivos para su actividad profesional y, todo ello, separados de su patrimonio personal; mientras que dentro de sus obligaciones se tiene que debe llevar libros de contabilidad y de conservar su correspondencia, porque al entrar en contacto con los intereses de la comunidad, en cualquier momento, puede utilizarlos aportando información debidamente operada y ordenada a un proceso judicial.

2.6 Para que valorar una empresa

Los inversionistas están interesados en que la empresa sea capaz de producir un retorno adecuado de su inversión, lo que hace señalar que la empresa debe tener como objetivo la creación de valor, que ya demostramos el cómo puede verificarse.



Hay una serie de elementos, que proporciona la información contable, que nos conducirían a este objetivo, como: “el valor de una empresa para el accionista es el valor de la empresa menos la deuda neta al momento de la valuación” (Rappaport, 2005, p.58).

Agrega que el valor de la empresa está formado por dos elementos:

- a. El valor presente de los flujos de caja operativos durante el período proyectado.
- b. El valor residual de la empresa luego del período proyectado.

Los flujos de caja futuros están establecidos por los *value drivers* y que, de acuerdo con el trabajo presentado por Walter Rossi, Gonzalo Lucas y Álvaro Plato, en las XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad (2001) son siete:

- Crecimiento de ventas.
- Inversión en capital de trabajo.
- Inversión en activos fijos y otros activos.
- El margen operativo en términos de caja.
- La tasa efectiva de impuesto a la renta.
- El costo del capital.
- Duración del período de crecimiento.

Estos elementos pueden agruparse en tres categorías: crecimiento, retorno y riesgo. En cada uno de estos examina a diversos componentes; así, también se debe señalar que tres son los elementos que contribuyen al cálculo del crecimiento: crecimiento de las ventas, inversión en capital de trabajo e inversión en activos fijos y otros activos. (Rappaport, 2005, p.60).

La evolución positiva de las ventas de un ente, es un indicador claro de su ritmo de crecimiento. El objeto del ente determina claramente su actividad operativa, por ello, resulta importante exponer por separado las actividades operativas, distinguiéndolas de

las de inversión y financiación. La inversión en capital de trabajo es un elemento que indica en qué etapa se encuentra la empresa, importantes inversiones de fondos por este concepto acreditará que esta se encuentra en una etapa de crecimiento, con lo que se acredita la calidad de empresa en marcha y esta estará así confirmada.





CAPÍTULO III



3 El contrato de compraventa

Previo a considerar el contrato de compraventa de la empresa mercantil, es necesario internarse en lo relativo a la transmisión de la empresa. En efecto, regularmente se puede considerar que la única forma de que se transfiere el dominio de la empresa mercantil tiene una relación directa con el contrato de compraventa, del cual se ocupará en el presente trabajo. Sin embargo, habrá que hacer una diferencia sustancial en la transmisión propiamente que constituye, por así decirlo, el género y la compraventa que es como la especie. Básicamente, la transmisión de la empresa mercantil puede hacerse de varias formas, habrá que recordar que, de acuerdo con lo que establece el Código de Comercio, la empresa mercantil constituye una forma de bien mueble susceptible de ser transmitido por diversos medios, los cuales pueden equipararse a los medios de cualquier otro mueble, es decir, que es susceptible tanto de la donación, como del efecto de transmisiones forzosas, mediante ejecuciones u otras formas. Para el presente trabajo baste indicar que la transmisión que se analizará será la compraventa de la empresa y, para ello, naturalmente, se establecen una serie de elementos relacionados con ello.

Debe considerarse que la transmisión de la empresa mediante la compraventa tal y como se ha concebido en el presente trabajo, debe hacerse considerando los aspectos que generan, por un lado la transmisión del dominio de la empresa que en realidad es el género, porque abarca todos los tipos y formas de transmisión y por otro lado se establece la especie que puede ser donación, cesión o bien la compraventa. El presente trabajo se enfoca en la compraventa, puesto que se trata de discurrir acerca de la consecuencia jurídica que surge de la compraventa de la empresa mercantil y lo que se relaciona en forma directa con las obligaciones tributarias que se exponen como una de las consecuencias directas y que más impacto tienen en la transmisión de la empresa mercantil.



El contrato de compraventa de empresas basados en modelos anglosajones de adquisiciones, generalmente se estructuran a partir del precio y estructura del acuerdo, de las declaraciones y garantías, de las obligaciones de hacer, y no hacer, o de las condiciones de ser aplicables.

En este sentido de esta estructura, las partes establecen el precio y el objeto del contrato de la empresa objetivo; posteriormente, se hace una serie de declaraciones y garantías, en especial, sobre la empresa que se pretende enajenar. Se pactan también las obligaciones de hacer, y no hacer de las partes, en especial aquellas circunscritas al período entre la firma del contrato y el cierre, entendiendo por cierre la ejecución de las obligaciones previamente adquiridas en la celebración del contrato (firma); así, los vendedores se suelen obligar a mantener el curso normal de la empresa y a no realizar cambios sustanciales que puedan afectar el valor de esta.

Previo a desarrollar el concepto de contrato de compraventa, la cual es considerada, generalmente, como uno de los más frecuentes e importantes contratos, se hace necesario revisar la serie de etapas o pasos previos para la consolidación de este, por lo que se plantean definiciones de contratos preliminares, contratos preparatorios o previos:

- **Contratos preliminares**

Se trata de una estipulación preliminar (al contrato definitivo) con que las mismas partes involucradas, habiendo logrado un acuerdo acerca del contenido del contrato definitivo, pero sin pensar aún en concluirlo, o porque no pueden o porque no quieren, resuelven; sin embargo, obligarse desde ya a estipularlo cuando llegue el momento. (Romeuf, 1980, p. 529).

Se distingue del contrato definitivo por tener un propósito distinto, porque el contrato preliminar obliga contractualmente a estipular un futuro contrato.



- **Contrato preparatorio o precontrato**

Este tipo de contrato es definido por el doctor Puig Peña como contrato preparatorio o precontrato, el cual crea un estado de derecho, preliminar para la celebración de otros contratos posteriores. De esta especie es la promesa; promesa, en general, es aquella declaración seria y definitiva de voluntad, en virtud de la cual se asume el compromiso de dar, hacer o no hacer alguna cosa en provecho de otro:

Se puede definir el contrato de promesa en general o contrato preliminar, diciendo que es aquel por cuya virtud dos o más personas se comprometen a celebrar en un plazo cierto determinado contrato, que por el momento no quieren o no pueden estipular. (Peña, 1954, p. 434).

3.1 Concepto de contrato

La compraventa, en su aspecto económico, es el factor más importante para la circulación de la riqueza, por ella compra el productor de elementos necesarios para la producción y a virtud de ella llega al consumidor los productos de modo que, por sucesivas transmisiones, vive a cumplirse por ella todas las funciones de la vida económica. De conformidad con el criterio sustentado por el tratadista Rafael de Pira, en su tratado de derecho civil de define al contrato de compraventa como: “aquel en virtud del cual uno de los (comprador) a su vez, se obliga a pagar un precio cierto y en dinero” (Pira, 1975, p. 135).

En tal sentido, se orienta nuestra ley positiva y vigente al expresar el artículo 1,790, del Código Civil “por el contrato de compraventa el vendedor transfiere la propiedad de una cosa y el comprador se obliga a pagar el precio en dinero”.



3.1.1 Concepto propio

Es un contrato preliminar o preparatorio a un contrato definitivo, por el cual uno o las dos partes se comprometen que, dentro de cierto tiempo establecido, a celebrar un contrato definitivo, que de momento no se quiere o no se puede celebrar. En este contrato las partes establecen, los derechos y obligaciones del futuro contrato, así como, todas las reglas y estipulaciones específicas que van a regir el contrato que va a celebrarse en el futuro. En el caso de precontratos unilaterales solo una de las partes está obligada cumplir con lo prometido dentro del contrato preliminar. En cambio, en una promesa bilateral, las dos partes están obligadas cada una cumplir la parte establecida para celebrar el contrato definitivo.

3.2 Naturaleza jurídica

“El contrato preliminar las partes quedan vinculadas para la celebración del contrato definitivo y su incumplimiento provocará determinadas consecuencias jurídicas”. (Garrigues, 1947, p. 437).

La naturaleza mercantil del objeto de venta (empresa) fundamenta la naturaleza mercantil del contrato de compraventa de la empresa. El punto de conexión con los actos de comercio comprendidos en el Código no está en el esquema de la compraventa, sino en la naturaleza especial del objeto de venta: su expresión jurídica y la actividad comerciante que desarrolla (en contra de otros que defienden su naturaleza civil en aquellos casos en los que el comprador no adquiere con ánimo de revender).

La forma del contrato de compraventa de empresa se determina partiendo de que por su naturaleza mercantil y a falta de previsión legal sobre su forma, no está sujeto a formalidad esencial o constitutiva, pero en aras de seguridad jurídica se recomienda la formalización de este contrato en escritura pública, incluyendo el inventario de los términos que la forman, al margen de la transmisión o entrega de



algunos elementos patrimoniales de la empresa (como inmuebles). Por su parte, la enajenación y adquisición o compras de empresas dentro del procedimiento concursal requiere, además contar, con carácter previo, con el auto judicial aprobatorio del convenio donde se proponga la enajenación de la empresa o del plan de liquidación que necesariamente la contemple.

A este tipo de contrato se le clasifica como: principal, bilateral, oneroso, generalmente conmutativo, y excepcionalmente aleatorio (como en el caso de la venta de esperanza), consensual y traslativo de dominio pudiendo ser instantáneo o de tacto sucesivo.

3.3 Características

De acuerdo con el estudio hecho de los precontratos, se puede establecer las siguientes características de este tipo de contrato:

a) Se trata de un contrato, pese al giro de la palabra precontrato (que parece indicar que no estamos ante un propio contrato, sino ante una situación precontractual), pues hay la necesaria coincidencia de voluntades sobre un objeto y con una causa determinada. b) Es un contrato tipo consensual, pues que se perfecciona con el simple consentimiento de las partes. Sobre la forma será determinada la que exija el contrato definitivo. c) Por él, las partes proyectan su voluntad sobre la conclusión en el futuro de un determinado contrato. Esta es la esencia propia del contrato preliminar, que la diferencia del definitivo que luego estipularán las partes. (Pira, 1975, p. 245).



3.4 Elementos

Los elementos específicos del contrato de compraventa son:

3.4.1 Elementos personales.

3.4.2 Elementos reales.

3.4.3 Elementos formales.

3.4.1 Elementos personales

Son elementos personales de este contrato las personas (partes contratantes) interesados en la operación; en relación con ellas se plantea el problema de su capacidad e incapacidad. La celebración del contrato de compraventa supone en relación con las partes la capacidad general para obligarse, por los incapaces para contratar, en general y por las causas estipuladas en la ley, lo son también para comprar o vender. De esta forma se plantea la solución respecto de la capacidad e incapacidad de las partes en el contrato de compraventa.

3.4.2 Elementos reales

El objeto del contrato preliminar es la conclusión del contrato definitivo; por ende, se proyectarán sobre aquel las condiciones que exige el derecho para la validez del contrato definitivo, el que debe observar los siguientes elementos reales son la cosa y el precio:



3.4.2.1 Cosa

Es el objeto o materia de la compraventa, todo lo cual es susceptible de apropiación que se encuentre dentro del comercio de los hombres. Las condiciones que deben reunir las cosas para ser elemento real de la compraventa, existir o poder existir, ser de lícito comercio y estar determinados a ser susceptibles de determinación. En tales términos, se regulan las cosas en nuestro código civil.

Pueden tratarse de una cosa singular o de una universalidad de ellas (una empresa mercantil, un establecimiento, una biblioteca, un derecho hereditario) o de varias cosas independientes entre sí.

Los derechos vendibles son los patrimoniales de cualquier tipo: reales (usufructo), inmateriales, de crédito, salvo que sean intransmisibles. Para que una cosa o derecho pueda ser objeto del contrato de compraventa se requiere que sea posible; es decir, que exista o se espere que exista, que sea determinado o determinable. El objeto más frecuente y típico de la compraventa es la mercadería, entendiéndose por tal los bienes muebles en cuanto forma el objeto del tráfico mercantil. Es preciso tener en cuenta que el Código de Comercio de Guatemala al referirse a las cosas mercantiles enumera a título de ejemplo y como expresamente regidos por él. Los títulos de crédito, la empresa mercantil y sus elementos, las patentes de invención y de modelo, las marcas, los nombres, los avisos y los anuncios comerciales. Asimismo, puede decirse que es objeto del contrato de compraventa lo siguiente:



3.4.2.1.1 Cosa mueble o inmueble

Cosas corpóreas o incorpóreas

Son aquella que tienen existencia material y que pueden ser aprehendidas o poseídas físicamente, no presentan problema alguno. En cuanto a las incorpóreas, que fundamentalmente; las universalidades de derecho y los derechos sobre ellas, por ejemplo, la venta de una empresa mercantil, la transmisión de un patrimonio o un empresa incluye tanto los derechos y bienes de ella, como sus obligaciones y, además que los derechos hereditarios pueden ser objeto de compraventa, incluyendo derechos sobre la masa, como esta existía en la fecha del fallecimiento del causante; los títulos de crédito, aunque tengan existencia física como papeles que incorporan derechos, son igualmente transmisibles como cosas muebles.

Cosas fungibles

El asunto será determinable si se indica su especie o género, su calidad y cantidad, de modo que la cosa pueda ser identificada en el momento de su entrega, verificando su especie, calidad y cantidad.

Cosas no fungibles

La determinación del objeto de la venta se hace al identificarla por sus señas particulares o datos que permitan diferenciarlas de otras. En otras palabras, todas las cosas que se compran o se venden en el ejercicio de una empresa mercantil, son cosas mercantiles objeto del contrato de compraventa mercantil. También las cosas futuras pueden ser objeto del contrato.



Los requisitos que deben reunir el objeto o cosa del contrato son los siguientes:

- Debe existir en la naturaleza la cosa debe existir, debe ser corpórea o incorpórea, como derechos de créditos o energía (electricidad). Entre las cosas corporales o incorporales deben comprenderse las marcas, avisos, nombres comerciales y demás similares. También las cosas futuras pueden ser vendidas.

En cuanto al requisito de existencia, pueden indicarse tres peculiaridades que no son exclusivas de la compraventa mercantil:

- La primera la compraventa es lícita, si el comprador toma el riesgo de que las cosas no lleguen a existir y se rige por las reglas de la compraventa de esperanza.
- La segunda es la compraventa de cosa esperada. En compra de frutos por existir o de los productos inciertos de un hecho, el precio debe pagarse, aunque la cosa no llegue a existir.
- Y la tercera y última se refiere a la compra de cosa ajena. La operación es nula, aunque puede revalidarse si el vendedor adquiere la cosa antes de que tenga lugar la evicción.

3.4.3 Elementos formales

Elemento formal es el requisito que exige la ley para que el contrato de compraventa sea perfecto: es la escritura pública o el documento privado con firmas legalizadas que suscriben las partes contratantes.

Algunos tratadistas señalan:

Que se ha de aplicar la forma que se requiera para la elaboración de un contrato posterior. Por lo que es necesario que en el precontrato se sitúen jurídicamente la naturaleza, la especie y los elementos sustanciales del contrato ulterior, si bien



no es necesario que estos se determinen de una forma específica, sino que basta que exista la posibilidad de una ulterior determinación, siempre que, como dice Coviello, no quede ello subordinado al libre arbitrio de una de las partes. (Puig, 1954, p. 438).

En cuanto a la compraventa mercantil, la forma puede ser variada, porque, en determinados casos, es necesario observar o atender lo siguiente:

- a. Puede ser consensual: cuando recae sobre muebles, solo se hace verbalmente.
- b. Formalidad legal: sobre todo cuando recae sobre inmuebles, se requiere una formalidad legal como:
 - Escritura pública.
 - Documento privado con firma legalizada.
 - Factura.

En cuanto a los requisitos de forma de los contratos de compraventa, salvo cuando para un determinado contrato se especifique otra cosa, la regla general es que los contratos mercantiles son válidos y producen obligación y acción en juicio, con independencia de la forma y el idioma en que se celebren, siempre que conste su existencia por alguno de los medios establecidos en el derecho civil. Esta regla general, es, en principio, aplicable a la compraventa, de tal forma que ha de considerarse válido el contrato celebrado verbalmente, no obstante, lo habitual es que el contrato se celebre por escrito, en documento público o privado.

3.4.3.1 El precio

Consiste en la suma de dinero que el comprador se obliga a entregar a cambio del objeto de la venta, debe ser cierto y real en moneda de curso legal; el precio se fija



en principio por los contratantes en uso de la libertad de precios, salvo que esa libertad esté limitada (precios fijos, topes o tasados).

El precio ha de ser cierto, sea que lo fijen las partes, o un tercero o que lo refieran a otra cosa cierta (el precio correcto en determinada fecha o bien el precio en el que se vendió por otra persona).

3.4.3.1.1 Precio cierto

En cualquier caso, la fijación del precio o del modo de fijarlo debe quedar establecida en el contrato, sin que sea necesario un nuevo convenio entre los contratantes. No es, por tanto, necesario que esté precisado cuantitativamente en el momento de la celebración del contrato, sino que basta con que pueda determinarse sin necesidad de un nuevo convenio de los interesados.

En las compraventas de valores, granos, líquidos y demás cosas fungibles, se considera que el precio está suficientemente determinado cuando, se señala como precio el que la cosa tenga en determinado día, bolsa o mercado; o bien cuando se fije concretamente un tanto mayor o menor que dicho precio de referencia.

En principio la fijación de los precios es libre, aunque, con respecto a ciertos bienes pueden establecerse (legal o reglamentariamente) precios máximos de aplicación, los cuales son vinculantes para las partes de tal forma que, aun cuando se hay fijado un precio superior, el comprador solo está obligado a entregar el precio máximo legalmente establecido.

Puede convenirse que el precio lo fije un tercero: si esto no quiere o no puede hacerlo, el contrato quedará sin efecto, pero si la cosa ha sido entregada, se presumirá que las partes han aceptado el precio corriente que la cosa tenga en el día y lugar que



hubiere celebrado el contrato, o el precio medio en caso de diversidad de precios. (Artículo 1,796, del Código Civil).

Se considera fijado el precio si los contratantes aceptan el que la cosa tenga el lugar y tiempo determinado si fueren varios los precios se entienden convenido el precio medio. (Artículo 1,797, del Código Civil).

Se entiende fijado el precio si los contratantes aceptan el que la cosa tenga en lugar y tiempo determinado si fueren varios los precios se entienden convenido el precio medio. (Artículo 1,798, del Código Civil).

En general, los contratantes pueden convenir en la manera de determinar el precio, caso en el cual se seguirán las disposiciones contractuales. (Artículo 1,796, del Código Civil).

3.5 Perfección y consumación

Por regla general la compra-venta de una empresa es perfecta y obligatoria para las partes cuando se ha convenido en la cosa y en el precio aunque la primera no se haya entregado ni el precio satisfecho, mientras que por consumación del contrato se entiende la satisfacción de las prestaciones a que están obligadas cada una de las partes.

3.6 La compra-venta

Una empresa mercantil puede ser objeto de un contrato de compra-venta, por lo que la empresa mercantil es susceptible de venderse por partes o en su conjunto y que esa venta, más bien llamada compraventa, puede ser consensual o forzado (como el caso del remate de la empresa mercantil) es por ello que más adelante se tratan las



formas y aquellas consecuencias específicas de una compra-venta; la configuración del tipo de negocio está determinada por la especificidad del objeto transmitido, la empresa. Solo cuando lo que se transmite es la “unidad de explotación económica” (Código Civil) o “unidad productiva” (Ley Concursal) podrá existir compra-venta de la empresa. Si solo se transmite una serie de elementos patrimoniales en situación estática impedida de iniciar la actividad inmediatamente la actividad no hay compra-venta de la empresa.

El título jurídico que liga al empresario con la empresa no se puede reducir de un modo absoluto a la propiedad, porque los elementos inmateriales no son susceptibles de dominación jurídica, por lo que se habla de titularidad de la empresa, que es lo que se adquiere en la compra-venta.

La causa y los modos de transmisión, según estipula el Código Civil al situar la empresa como una nueva categoría de objeto unitario de derecho, es, respectivamente, la unidad de causa del negocio (un único negocio) y a través de una pluralidad de modos de entrega, según la ley (principio de unidad de título-diversos).

En cualquier contrato de compra-venta de una empresa deben observarse las siguientes características legales:

3.6.1 Lo sinalagmático o bilateral

El termino sinalagmático o su equivalente bilateral, corresponde a aquel aspecto de la compraventa en la cual los contratantes se otorgan recíprocamente obligaciones y derechos. De allí que en la compraventa específicamente una de las partes se obliga a pagar el precio y recibir la cosa y la otra se obliga a recibir el precio y entregar la cosa. En el caso de la compraventa de la empresa mercantil la transferencia de la propiedad de la empresa se hace al comprador a cambio de un precio.



3.6.2 La capacidad del comprador y del vendedor

El Código Civil regula lo relativo a la capacidad de las partes dentro del contrato, de tal manera que para poder otorgar el contrato de compraventa de empresa mercantil se debe ostentar no solamente la capacidad de ejercicio, necesaria en toda contratación, sino que además se tiene que tener la legitimidad de propietario para poder transferir el dominio de la empresa, calidad esta que puede acreditar con la correspondiente patente de comercio de empresa en donde consta la inscripción en el Registro Mercantil General de la República.

3.6.3 Lo consensual

El consentimiento es esencial en cada contrato ya que sin este no puede perfeccionar el contrato. El consentimiento debe darse tanto por el vendedor como por el comprador y este deberá estar libre de vicios, es decir que la voluntad deberá ser autónoma e independiente sin que adolezca de ningún tipo de nulidad.

3.6.4 El precio

El precio constituye la retribución principal en el contrato de compraventa. Es el elemento principal para su perfeccionamiento y puede afirmarse sin ninguna duda de que la inexistencia del precio desnaturalizaría la compraventa puesto que el precio determina la contraprestación que debe entregarse a cambio de la empresa mercantil que se adquiere.



3.6.5 Lo oneroso

Lo oneroso de los contratos lo presupone la existencia de beneficios y gravámenes recíprocos que deben otorgarse. El contrato de compraventa establece por su naturaleza que el vendedor por el hecho de transferir la empresa mercantil obtendrá una ganancia y a su vez el comprador obtendrá a cambio de pagar el precio la empresa mercantil.

3.6.6 Lo principal

Cuando los contratos de compraventa de empresa mercantil se celebran los mismos son autónomos es decir que son contratos principales puesto que no dependen de ningún otro contrato para subsistir y surtir sus efectos legales, ya que en la compraventa de la empresa mercantil se perfecciona con el pago del precio y la entrega de la cosa.

3.6.7 Lo solemne

La solemnidad del contrato de compraventa de empresa mercantil lo determinará su otorgamiento a través de escritura pública que deberá ser autorizada por un Notario. La razón fundamental de la solemnidad es puesto que necesariamente deberá procederse a su inscripción en el Registro Mercantil General de la República y por ende es evidentemente necesario que revista de certeza jurídica.

Como consecuencia de derechos y obligaciones se relacionan el comprador y el vendedor, ya sea en el caso especial de compra-venta de empresas mercantiles o en el caso de transmisión de una empresa mercantil por medio del proceso de venta judicial o forzada, por lo que se hace necesario evaluar, las distintas formas de compra-venta de acuerdo con la legislación guatemalteca la que regula al respecto de la compra-venta:



a. Compra-venta civil

Es aquella que es regulada por las normas, del Código Civil, cuyo propósito no es el de traficar.

b. Compra-venta mercantil

Son las que se realizan con propósitos de especulación comercial, con el fin de traficar.

c. Compra-venta mixta

Es aquella que participa de ambos caracteres, tanto del civil como del mercantil.

3.7 Compra-venta de una empresa mercantil en la vía judicial

El procedimiento de la venta de empresas mercantiles o venta judicial es el seguido a través del juicio ejecutivo y posterior remate de empresa mercantil, en caso de que existiera prenda sobre una empresa, se promoviera el juicio ejecutivo en la vía de apremio y se logrará el remate de las empresas mercantiles; podría mencionarse que la operación de remate, en la vía judicial, de que se trate de una forma de pago de una obligación, y no de una venta judicial, dicho criterio se sustenta en lo que establece el Artículo 1,564 , del Código Civil guatemalteco, Decreto Ley 106, así: que en las ventas judiciales no ha lugar a la responsabilidad por daños y perjuicios, pero si a todo lo demás dispuesto por los artículos anteriores.

Es decir que, la misma ley lo clasifica dentro de las ventas judiciales, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8, de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 1,762 del Congreso de la República de Guatemala, norma que: las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, de acuerdo con el diccionario de la



Real Academia Española, pero cuando el legislador las haya definido expresamente, se les dará el significado legal.

3.8 Compra-venta judicial de una empresa mercantil (según el Código Procesal Civil y Mercantil)

De conformidad con lo normado en los artículos del 294 al 326, del Código Procesal Civil y Mercantil, se tiene que señalar que el remate de una empresa mercantil puede lograrse únicamente:

- a. En caso de que se haya constituido la empresa en prenda;
- b. Bien sea producto de un convenio previamente de un curso voluntario de acreedores
- c. Por quiebra del comerciante propietario de la empresa mercantil.

Para el presente caso, solamente se procederá a revisar lo que corresponde al remate de la empresa mercantil, derivado del incumplimiento de una obligación que conlleva un derecho real de garantía –prenda- toda vez que los otros casos serían motivo de otra tesis. Promovida la demanda ejecutiva en la vía de apremio, el juez otorga tres días de audiencia al ejecutado para que este se oponga o haga valer sus excepciones, que solo son admisibles, aquellas que destruyan la eficacia del título y se funden en prueba documental.

De una sola vez señala día y hora para el remate, cuando las partes hubieran convenido, en el título ejecutivo, el precio que sirve para el remate, se omite de tasación. Hecha la tasación o fijado el precio para el remate, se anuncia por tres veces en el Diario Oficial y en otro diario de los de mayor circulación y, además, se anuncia la venta por edictos fijados en los estrados del Tribunal, publicados los avisos, que contienen todos los datos conocidos del bien a venderse, en término no menor de quince y no mayor de 30 días, se produce a la venta en pública subasta. Ha de

entenderse que el motivo de la publicación de los avisos de la venta es para que se trate, precisamente, de una venta pública y esa es la razón de los avisos.



Después de haber practicado el remate, se hará la liquidación de la deuda con sus intereses y la regulación de costas, luego, si no hubiera rescate, el juez señalará un término de tres días para que se otorgue la escritura traslativa de dominio y si no lo hiciere, la otorgará el juez en rebeldía del demandado.

Otorgada la escritura, el juez mandará dar posesión de los bienes al adjudicatario. Debido al imperio de la ley, estos actos deben inscribirse en el Registro Mercantil (artículo 338, inciso tercero, del Código de Comercio, Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala).

Como se podrá señalar y comparar, el procedimiento judicial de venta de empresas mercantiles difiere del procedimiento común que regula, no en amplia forma, el Código de Comercio y el Código Civil, citados con anterioridad.

Contrariamente a lo sustentado en este punto, algunos profesionales del derecho del medio guatemalteco opinan al respecto, acerca de que la ley, al usar el término venta no quiere decir que sea el correcto, en virtud de que el legislador también se pudo equivocar y que, en todo caso, se debería de regular no de ventas judiciales, sino de un proceso de compulsión jurídica, o de una venta judicial forzada, porque la compraventa, según lo planteado, es un contrato consensual, el que se perfecciona con el consentimiento, mientras que en el remate no hay consentimiento de parte del ejecutado, siendo el juez quien vende, aun y en contra de la voluntad del ejecutado y es el juez quien adjudica el bien determinado o la empresa mercantil.

Ahora bien, hay que establecer la diferencia entre la venta en pública subasta (venta judicial forzada) de empresa mercantil y la venta de algunos bienes determinados de la empresa; tal es el caso de la prenda de algunos de sus elementos tal como sería, por ejemplo, en:



- a. Prenda sobre alguna clase de sus mercaderías;
- b. Prenda constituida por el propietario de la empresa sobre el mobiliario o la maquinaria o sobre ambos;
- c. Prenda sobre créditos de la empresa, o de sus valores similares,
- d. Prenda sobre algunos de sus establecimientos en caso existieren sucursales;
- e. Hipoteca sobre algún bien inmueble de la empresa inclusive sobre el inmueble principal en donde funciona la empresa.

En tales casos, se está ejecutando al demandado (dueño de una empresa por el incumplimiento de una obligación garantizada con un bien determinado, de la empresa mercantil, y no con ella en su conjunto. Muy distinto sucede cuando una empresa mercantil se remata judicialmente por haberse otorgado como garantía (la propia empresa) de una obligación.



CAPÍTULO IV



4. Consecuencia jurídica en la compra-venta de la empresa mercantil y sus obligaciones tributarias

Existen varios efectos jurídicos, los cuales se derivan como derechos y obligaciones del comprador y del vendedor en la compra-venta de una empresa mercantil (o de un establecimiento mercantil), en la legislación guatemalteca, siendo estos los siguientes:

4.1 Derechos del comprador

Hay una serie de derechos que nacen de la compra-venta de una empresa mercantil, siendo el objeto principal de la transmisión los que determinan la aptitud funcional o productiva, dando entrega de bienes y otros derechos que aseguren la continuidad de la actividad empresarial.

Se debe consolidar el inventario con el contrato y se ha de entregar todos los elementos esenciales, materiales e inmateriales de la empresa, necesarios para que el adquirente pueda continuar con normalidad la actividad empresarial como mínimo en las mismas condiciones jurídicas y de rentabilidad. Surgen derechos específicos que pertenecen al comprador y que pueden ser de propiedad corpórea o de propiedad incorpórea, así como una serie de obligaciones que se desarrollan a continuación.

4.1.1 Derechos de propiedad corpóreos

De conformidad con lo establecido en el Artículo 657, del Código del Comercio, Decreto 2-70, del Congreso de la República de Guatemala son:



- El establecimiento de la empresa.
- El nombre comercial y, además signos distintivos del establecimiento.
- El mobiliario y la maquinaria.
- Las mercaderías, los créditos y bienes valores similares.
- Los contratos de arrendamiento.

Se debe señalar que, no es materia del derecho de propiedad corpórea, los contratos de trabajo por ser parte del derecho tutelado dentro del derecho del trabajo, y no del derecho mercantil. De conformidad con el referido artículo (657) solo por pacto expreso se comprenderá en los contratos de compra-venta de las empresas mercantiles: las patentes de invención, los secretos de fabricación del negocio, las exclusivas y las concesiones; es lógico este presupuesto legal en virtud que dichos elementos no son caracterizados parte esencial de la empresa mercantil, sino que el derecho de la propiedad industrial, toda vez que las patentes de invención, los secretos de fabricación son productos de la inteligencia humana; las concesiones también son parte de la propiedad corpórea, pero, para poder ser transmitidas con los demás elementos de la empresa, debe estipularse como pacto expreso en la escritura de compra-venta respectiva.

4.1.2 Derechos de propiedad incorpóreos

De conformidad con las leyes de la gramática española, el término incorpóreo es un adjetivo gramatical que significa algo que no es material. Es por ello que los derechos de propiedad incorpóreos que le asisten al comprador de una empresa mercantil son esencialmente los derechos a la clientela y la forma mercantil, porque estos son inmateriales. (Garrone, 1986, p. 38).

El derecho de llave se puede comprender en el contrato de compraventa de la empresa mercantil, pero tal derecho debe estipularse por aparte y en forma expresa. Al



respecto dicho derecho no es regulado por ninguna ley en nuestro medio, en el tráfico mercantil siempre se acuerda en forma separada tal derecho.

4.2 Obligaciones del vendedor

Este tipo de obligaciones se desprende de la naturaleza del contrato de compra-venta, porque el que adquiere una empresa lo hace teniendo en cuenta sus calidades. Hay que distinguir las clases de garantía por una parte una garantía puramente mercantil y por la otra una garantía civil derivada del contrato de compra-venta.

A continuación, se tratan distintos aspectos relacionados con las obligaciones mercantiles, entre los que podemos mencionar:

4.2.1 Garantía de la calidad de la empresa

El saneamiento por evicción consiste pues en la obligación del vendedor, en tales cosas, de indemnizar daños y perjuicios al comprador desposeído y más concretamente a garantizar el dominio; para el presente caso se trataría en la circunstancia de que un comprador de la empresa mercantil fuere desposeído de ella en virtud de sentencia condenatoria (caso del remate de una empresa en favor de tercero), obligándose pues el vendedor y por medio de saneamiento por evicción a pagar daños y perjuicios para la cosa (empresa).

En los términos específicos la legislación regula el saneamiento por evicción en los artículos 1,548 al 1,558, del Código Civil guatemalteco (Decreto 106), estipulando, además que:

- El precio que el enajenante está obligado a restituir es el que tenga la cosa al tiempo de perderla al adquiriente, pero si fuera menor que el que tenía al adquirirla y el



enajenante hubiere procedido de mala fe, podrá exigirse el precio que tenía la cosa al tiempo de la enajenación.

- En el caso específico de la compra-venta de una empresa mercantil habrá que tener en cuenta, en caso de saneamiento por evicción, que la venta se ha efectuado en todos sus elementos, será entonces el precio de todos ellos los que serán restituidos.
- Que al realizarse la evicción el adquiriente tendrá derecho a exigir del enajenante, además de la restitución del precio lo siguiente:
 - a. Los frutos que se hayan obligado a restituir.
 - b. El pago de las mejoras necesarias y útiles que hubiere hecho el adquiriente y los gastos de conservación de la cosa.
 - c. Los gastos del juicio que haya motivado la evicción y en su caso los del procedimiento seguido con el obligado al saneamiento; y
 - d. Los gastos e impuestos del contrato que haya satisfecho.

4.2.2 El saneamiento por vicios ocultos y la evicción

De conformidad con la regulación de la ley civil guatemalteca, el saneamiento por vicios ocultos consiste en responder de los defectos ocultos de la cosa que la hagan impropia o inútil para el uso a que se le destine, o que disminuya este uso de tal modo que, de haberlos conocido el adquiriente, no hubiere aceptado la cosa o el precio convenido. De acuerdo con lo establecido en los artículos de 1,559 al 1,573, del Código Civil vigente el saneamiento trae consigo el pago de daños y perjuicios si se probare que el enajenante conocía los defectos de la cosa, de lo contrario no.

En las ventas judiciales no ha lugar a la responsabilidad por daños y perjuicios, por lo que en los artículos del 1,559 al 1,564, del Código Civil se encuentran las regulaciones que pueden ser aplicadas, en forma supletoria, en la compra-venta de



empresas mercantiles y la garantía de las calidades de la empresa que debe presentar el vendedor en su aspecto puramente mercantil, este es el regulado por el párrafo segundo del artículo 660, del Código de Comercio vigente que establece que durante el año siguiente de la publicación de que regula el artículo 656 de ese mismo cuerpo legal, subsistirá la responsabilidad del enajenante sin que la subsistencia de deudor produzca efectos respecto de los acreedores que durante dicho lapso manifiesta su inconformidad.

Aunque no se establece expresamente, si se considera como una consecuencia lógica de la compraventa de la empresa mercantil, el saneamiento por evicción. La empresa mercantil deberá estar libre de aspectos legales que puedan mancillar el buen funcionamiento de esta, es necesario que esta tenga en regla algunos aspectos que muchas veces no se consideran puesto que sea por ignorancia o bien, porque se cree que estos no afectan a la empresa.

En efecto, existen aspectos tales como gravámenes, los cuales puedan encontrarse anotados en el Registro Mercantil General de la República, producto de la pignoración que puede ser objeto la empresa mercantil o bien por anotaciones de demanda, o de intervención que puedan ser objeto las empresas y, cuyos inscripciones pueden encontrar en este. Así también los aspectos del saneamiento por evicción pueden devenir del estado en que se encuentran los aspectos laborales y de seguridad social, porque, como puede darse cuenta un elemento importante de la empresa mercantil es el capital humano que deberá estar en arreglo a las leyes laborales, todos los contratos, salarios y otros aspectos laborales y, además de ello deberán estar así los aspectos de seguridad social que también constituyen obligaciones que son objeto de saneamiento por evicción debido a los aspectos legales que estos conllevan.



4.2.3 La entrega de la empresa

Como el contrato de compra-venta es consensual; es decir, que se perfecciona con el consentimiento, es por dicho contrato se transfiere la propiedad de una cosa y que el enajenante se obliga a entregarla, así lo establece el Artículo 1,790, del Código Civil. Adelante el Código Civil establece en el Artículo 1,890: el vendedor está obligado a entregar la cosa vendida y a garantizar al comprador la pacífica y útil posición de esta, tratándose de empresas mercantiles la entrega debe ser real, pues los empleados de esta deben conocer el nuevo dueño y este a su vez deberá de supervisar que las mercaderías sean:

En la cantidad vendida, según el inventario o balance; de la calidad de los específicos en el inventario o balance de conformidad con lo estipulado en el artículo 1,818 del Código Civil que regula: entregadas las cosas vendidas, el comprador no será oído sobre defecto de calidad o falta de cantidad siempre que al tiempo de la entrega las hubiera examinado y recibido sin previa protesta. No obstante, cuando la mercadería fuese entregada el comprador dispone de tres días inmediatos a la entrega para revisarla, siempre que hiciere expresa la reserva de derecho a examinarla (Artículo 1,819, del Código Civil).

4.2.4 La prohibición de concurrencia

Una de las principales obligaciones del vendedor es la establecida en el artículo 663, del Código de Comercio que establece que quien enajena una empresa debe abstenerse, durante los cinco años siguientes a la transacción, de iniciar una nueva que por su objeto, ubicación y demás circunstancias, puede desviar la clientela mercantil transmitida, constituyendo una competencia desleal, salvo pacto en contrario; sin embargo, en casos de usufructo o arrendamiento de la empresa la prohibición de concurrencia es válida frente al propietario o el arrendante, por el tiempo que dure el usufructo o el arrendamiento; es de hacer notar que la prohibición de concurrencia



constituye la garantía de que el vendedor está obligado con el comprador de una empresa mercantil a darle la pacífica y útil posesión de esta, de conformidad con lo establecido en el artículo 1,809, del Código Civil.

De violar tal norma, se estaría incurriendo en una violación al ordenamiento penal; el artículo 358, del Código Penal vigente establece: quien mediante maquinaciones fraudulentas, sospechas malévolas o cualquier medio de propaganda desleal, tratare de desviar en beneficio propio o de un tercero, la clientela de un establecimiento industrial o comercial será sancionado con multa de doscientos a dos mil quetzales, si el hecho no constituye otro delito más grave.

4.3 Derechos del vendedor

4.3.1 Derecho al precio

Para referirnos a este tema es necesario acudir al Código Civil guatemalteco y especificar el tratamiento sobre la compra-venta en general, porque el Código de Comercio no especifica tales cosas y en virtud de lo establecido en el libro V. Título I, del Código de Comercio (obligaciones y contratos mercantiles -disposiciones generales), que en su Artículo 694 establece que solo a falta de disposiciones en ese libro, se aplicara a los negocios, obligaciones y contratos mercantiles las disposiciones, del Código Civil.

De conformidad con lo establecido en el Artículo 1,796, del Código Civil guatemalteco (Decreto Ley 106) no hay compra-venta si los contratantes no convienen en el precio o en la manera de determinarlos; puede convenir en que el precio lo fije un tercero, y si este no quiere o no puede hacerlo, el contrato quedará sin efecto; pero si la cosa fuere entregada, se presumirá que las partes han aceptado el precio corriente que tenga en el día y lugar en que se hubiere celebrado el contrato o el precio medio en caso de diversidad de precios. De tal forma que uno de los requisitos esenciales de la



compra-venta de una empresa mercantil es la fijación del precio de la venta y el derecho del vendedor mismo.

De conformidad con el artículo 1,825, del Código Civil, la obligación principal del comprador es pagar el precio en el día, lugar y forma estipulados en el contrato, a falta de convenio, el precio debe ser pagado en el lugar y momento en que se hace entrega de la cosa; si el comprador no ha pagado el precio y ha recibido la cosa (empresa), está obligado al pago de intereses; si fuera requerido notarial o judicialmente para el pago (artículo 1,826, del Código Civil).

En el artículo 1,828, del Código Civil citado, si el comprador fuere perturbado en la posesión o hubiera motivo justificado para tener que lo será, podrá el juez autorizarlo para retener la parte del precio que sea suficiente para cubrir la responsabilidad del vendedor, salvo que este haga cesar la perturbación o garantice el saneamiento. Todas las disposiciones relativas al Código Civil y al contrato de compra-venta, ya citados, son aplicables perfectamente a la compra-venta mercantil de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 694, del Código de Comercio guatemalteco, porque en este no se encuentran tales disposiciones.

4.3.2 Derecho de llave

El vendedor tiene el derecho a que se le pague la llave (el buen nombre); desde luego que en nuestra legislación no es regulado; se trata de una costumbre usada por los comerciantes y que ha escapado al legislador.

No obstante, en el Decreto 26-92, del Congreso de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 42 se regula sobre el derecho de llave, pero únicamente bajo la forma que debe amortizarse este gasto y para efectos de la deducción del impuesto, regula; es admisible la deducción de amortizaciones en un coeficiente anual no superior al veinte por ciento de su costo de adquisición, en los

derechos de llave, marcas, procedimientos de fabricación, formulas y otros activos intangibles que haya sido efectivamente pagados o aportados, por personas, socios o personas domiciliadas en el país.



4.3.3 Derecho de las marcas registradas

Con respecto al presente tema establece el Código de Comercio en su Artículo 657, párrafo segundo: solo por pacto expreso se comprenderán en los contratos de compra-venta de empresas mercantiles: las patentes de invenciones. Este es un principio legal que nos conduce a la idea de que la empresa es un conjunto de valores más complicado de lo que ordinariamente se cree y se trata de que el vendedor tiene derecho a excluir las marcas y patentes si su venta no fuere pactada en forma expresa con el comprador.

4.3.4 El pago de pasivo comercial

El pago del pasivo comercial es una de las principales obligaciones del adquirente de una empresa mercantil al tenor de lo establecido en el artículo 660, del Código de Comercio que dice: la transmisión de una empresa implica la adquisición de las deudas contraídas por el anterior titular en la explotación de esta, todo pacto en contrario será nulo.

El artículo 656 de este Código, subsistirá la responsabilidad del enajenante, sin que esta substitución de deudor produzca efectos respecto de los acreedores que durante dicho lapso manifestaren su inconformidad.



4.3.5 Obligaciones registrales

De conformidad con lo que norma el artículo 338, del Código de Comercio, aparte de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, es obligatorio el registro de los siguientes: inciso tercero, la creación, adquisición, enajenación o gravamen de empresas mercantiles y de acuerdo con lo estipulado en el artículo 659, del Código de Comercio citado: los actos y documentos que conforme a la ley, solo surtirán efectos contra terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil.

Es obligatorio la inscripción y publicaciones de constitución, modificación, liquidación y transmisión (compraventa) de una empresa de propiedad individual o de propiedad de un comerciante social, en contraposición a ello nuestra legislación vigente obliga a la inscripción de:

- Los comerciantes individuales con un capital de Q. 2,000.00; o más.
- De todas las sociedades mercantiles cualquiera que sea su giro comercial.
- De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de los extremos aludidos, hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes en particular.
- De los auxiliares de comercio, el Artículo 335, del Código del Comercio Guatemalteco; esta disposición se complementa con el Artículo 338 de ese mismo cuerpo de ley que regula:

Aporte de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, es obligatorio el registro de lo siguiente:

- i. El nombramiento de administradores de sociedades, de facturas y el otorgamiento de mandato por cualquier comerciante para operaciones de su empresa.
- ii. Revocación o limitación de las designaciones y mandatos que se refiere al inciso anterior.



- iii. La creación, adquisición, enajenación o gravamen de empresas o establecimientos mercantiles.
- iv. Las capitulaciones matrimoniales de los comerciantes individuales y sus modificaciones, así como el inventario de los bienes que pertenezcan a las personas sometidas a su propia potestad o tutela.
- v. Las modificaciones de la escritura constitutiva de las sociedades mercantiles, la prórroga de su plazo y la disolución o liquidación.
- vi. La constitución, modificación y extinción de derechos reales sobre la empresa o sus establecimientos.
- vii. Cualquier cambio que ocurra en los datos de la inscripción inicial y cualquier hecho que les afecte.
- viii. Las emisiones de las acciones y otros títulos que entrañen obligaciones para las sociedades mercantiles, expresando su serie, valor y monto de la emisión, sus intereses, primas y amortizaciones y todas las circunstancias que garanticen los derechos de los tomadores.

El numeral tercero anterior señala que la creación, adquisición, enajenación o gravamen de empresas o establecimientos mercantiles y el numeral quinto que las modificaciones de la escritura constitutiva de las sociedades mercantiles, la prórroga de su plazo, la disolución o liquidación de la empresa le son referentes al tema de estudio y a esto hay que agregar que en los artículos 341 y 656, del Código de Comercio (Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala) queda establecida la obligatoriedad, tanto de inscripción como de publicidad de todos los actos de comercio, así como lo regula el artículo 341, del Código de Comercio en cuanto a el caso de que las sociedades se solicitada la inscripción provisional de una sociedad o de cualquier modificación a su escritura social, el registrador con vista al testimonio respectivo, si esta llena los requisitos legales, y no contiene disposiciones contrarias a la ley, hará una inscripción provisional y la pondrá en conocimiento del público por medio de un aviso, por cuenta del interesado, publicado en el diario oficial y en otro de los de mayor circulación en el país, dentro del término de un mes.



Posteriormente de la inscripción provisional que regulan los artículos anteriores, se llega a la inscripción definitiva, siempre y cuando no hubiere habido oposición de terceros y si hubiere habido esta se hubiere substanciado por la vía correspondiente.

De acuerdo con el criterio que sustentó el legislador al emitir el Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, ha dejado extremos importantes que cubrir con respecto a la regulación de la empresa, específicamente del tema de la publicidad de la empresa, por esto en párrafo anterior se ha expresado que la ley mercantil no ha cubierto todos los extremos relacionados con el tema investigado, que no ha regulado en forma total y para todos los casos lo relativo a la publicidad en la adquisición de una empresa mercantil. En el artículo 338, del Código de Comercio guatemalteco regula lo concerniente a adquisición, enajenación y gravamen de empresa. El mismo cuerpo legal en los artículos 341 y 356 regula lo concerniente a la inscripción y publicidad de empresas mercantiles, pero en ninguna disposición regula lo concerniente a la publicidad de la adquisición de empresa mercantil mediante el procedimiento judicial de remate, o conocido como adjudicación en pago.

4.3.6 Obligaciones patronales

Las obligaciones patronales subsisten, porque tanto el adquirente como el enajenante están obligados a pagar el pasivo laboral de una empresa mercantil, de conformidad con el artículo 23, del Código de Trabajo que establece: que la substitución del patrono no afecta los contratos existentes, en perjuicio del trabajador. El patrono substituido queda solidariamente obligado con el nuevo patrono por las obligaciones derivadas de las disposiciones legales, nacidas antes de la fecha de substitución y hasta por el término de 6 meses. Concluido este plazo, la responsabilidad subsiste únicamente para el nuevo patrono. Y por las acciones originadas de hechos u omisiones del nuevo patrono no responde, en ningún caso, al patrono substituido.



4.3.7 Obligaciones tributarias

Para establecer las obligaciones tributarias se debe establecer el marco tributario que regula la legislación guatemalteca; en el cual se distingue que el sistema tributario es histórico y racional y actúa en todas las estructuras fiscales, de tal modo que lo único que puede intentarse es aclarar la medida de su respectiva participación dentro de nuestro sistema.

4.3.7.1 Clasificación del Derecho Tributario

Para su estudio y aplicación del Derecho Tributario es importante señalar como se clasifica:

4.3.7.1.1 Derecho Tributario sustantivo

Llamado también Derecho Tributario material es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de las obligaciones tributarias y los supuestos que originan esta. Esto es la relación tributaria principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que se vinculan con el tributo.

Asimismo, se llama Derecho Tributario material a elementos estructurales constitutivos del tributo y obligaciones que tales elementos generan, por lo tanto, el Derecho Tributario sustantivo regula en general el vínculo que existe entre los contribuyentes y el Estado, llamado relación jurídica tributaria.



4.3.7.1.2 Derecho Tributario formal

Es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad de la rama de la administración pública, que tiene encomendada la recaudación de los tributos; relaciones formales que no tienen el contenido que tiene las relaciones sustantivas, las primeras significan cumplir con las obligaciones formales y las segundas cumplir con el pago de los tributos.

Tiene por objeto las funciones de gestión de resolución y de policía encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero conocido como tributo, por lo tanto, el Derecho Tributario Formal no regula la relación jurídico-tributaria, porque se encarga de la parte técnica del cobro del Tributo y el cumplimiento de obligaciones formales, tales como:

- a) Presentación de declaraciones.
- b) Avisos.
- c) Otros. (Garrone, 1986, p. 45).

4.3.8 Fuentes del Derecho Tributario

Para el Derecho Tributario son fuentes, los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado, según el artículo 2, del Código Tributario (Decreto 6-91, del Congreso de la República):

Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- 1) Las disposiciones constitucionales.
- 2) Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- 3) Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. (Código Tributario, artículo 2, Decreto 6-91 del Congreso de la República, 1991).



4.3.8.1 Clasificación de las fuentes del Derecho Tributario

Por la naturaleza de la materia objeto de estudio, nos concretamos a hacer referencia únicamente a las fuentes formales, considerando como tales a la legislación, la jurisprudencia, la doctrina.

4.3.8.1.1 La legislación

Se considera que la legislación es la fuente formal más importante en el derecho y parafraseando al tratadista Guillermo Cabanellas la define como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado.

Se sostiene que la Ley es la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa y como consecuencia de lo expuesto, existen tres categorías de leyes y son:

- 1) En primer lugar, se considera la Constitución Política de la República y las Leyes Constitucionales (Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Ley de Libre Emisión del Pensamiento, Ley de Orden Público y la Ley Electoral y de Partidos Políticos);
- 2) En segundo lugar, a las Leyes Ordinarias (entre las que se incluye el Código Tributario, la Ley de Modernización tributaria que contiene en su libro I, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellados Especial para Protocolos), así como los Convenios y tratados internacionales y;
- 3) En tercer lugar, a los Reglamentos. Podemos definir la legislación como el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado, formulan y promulgan determinadas

reglas jurídicas de observancia general, a las que se da el nombre específico de leyes y así tenemos que la ley es producto de la legislación.



a. La Constitución Política de un Estado

Es la fuente formal por excelencia del derecho, por cuanto que en esta se determina la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, de los derechos básicos de la comunidad elevados a la categoría de Constitucionales, para mantenerlos permanentes y fuera de los vaivenes de los problemas políticos y cotidianos. (González, 2006, p. 15).

“Las constituciones representan la fuente jurídica de mayor jerarquía y son las leyes supremas en la que se contienen los principios generales fundamentales de todo ordenamiento jurídico en general” (González, 2006, p.16). Del cual el sistema tributario forma parte; pero también en las constituciones se consagran preceptos específicamente tributarios, como serán las atribuciones y limitaciones de potestad tributaria.

Ignacio Blanco Ramos, al referirse a las fuentes del Derecho Tributario, dice que el Estado hace uso de su poder para imponer prestaciones a los ciudadanos, sin que estos puedan oponerse a sus decisiones ni exigir otra prestación a cambio, como no sea los beneficios de la vida en sociedad y el adecuado empleo de los caudales públicos.

Para proteger a los ciudadanos del posible exceso de exigencia por parte del Estado, se considera que debe existir como garantía del adecuado uso del poder tributario, alguna norma con rango de súper Ley; es decir, una norma de derecho constitucional, que determine dicho poder. Por lo que resulta que el Derecho Tributario nace originariamente de la ley, pero una ley fundamental o sea la Constitución establece las bases de la obligación tributaria.



b. Una Ley ordinaria

Como hemos venido indicando con anterioridad, la Constitución Política de la República de Guatemala contiene los principios generales, abstractos, sobre los cuales se organiza el Estado, siendo en consecuencia las leyes ordinarias las que deben desarrollar en forma concreta, la aplicación de esta a los ciudadanos contribuyentes, a quienes va dirigida. Toda Ley debe inspirarse en los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago de los contribuyentes, entendidos estos principios como postulados de una efectiva y práctica justicia financiera. Desde este punto de vista, las leyes ordinarias, en la medida en que se ajusten a tales principios constituyen la columna vertebral del sistema tributario guatemalteco.

c. La Ley en sentido formal

Es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que la Constitución confía la tarea legislativa, que en nuestro medio es el Organismo Legislativo y en materia tributaria en virtud del principio de legalidad es, sin duda, la fuente de mayor importancia.

d. Normas reglamentarias

Son aquellas que norman una Ley ordinaria o Decreto Ley como ejemplo: Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Reglamento al Impuesto al Valor Agregado, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Estas normas reglamentarias son emitidas por el Organismo Ejecutivo, por lo que no es posible confundir las leyes constitucionales, con las leyes ordinarias, o con el decreto ley y las leyes reglamentarias debido a los procesos para su emisión y sanción de estas.



e. Otras normas

Encontramos dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco los decretos ley o Decretos con fuerza de Ley, este análisis es independiente del que corresponde a la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes ordinarias, en el sentido que los decretos ley rigen y son fuente del Derecho Tributario en condiciones anormales o sea cuando hay crisis o afectación del orden normativo del país.

4.4 Relación jurídica tributaria

Para Villegas, la relación jurídica tributaria principal “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” (Villegas, 1984, p. 246). Aplicando los conceptos de la teoría general del derecho, según Villegas, puede definirse a la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido:

- a. Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante, la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis y una consecuencia jurídica, el mandato de pago tributario, y
- b. como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo.

Tanto esa pretensión como su correlativa obligación integran la consecuencia jurídica de haberse producido Régimen Tributario. La circunstancia condicionante, o sea, la realización o configuración del hecho imponible. Atendiendo al concepto anterior de la relación jurídica tributaria principal, según el autor citado, es dable observar la estructura lógica de las normas que regulan tal relación.



En ellas se ubican dos partes perfectamente diferenciadas:

a. El supuesto hipotético

Es el hecho imponible que cumplido en la realidad torna normalmente aplicable el mandato de pago tributario contenido en la norma;

b. El mencionado mandato de pago tributario

Conectado al hecho imponible como consecuencia jurídica de su realización o configuración y que constituye el objetivo para el cual la norma fue dictada.

Por su parte, el Código Tributario de Guatemala (Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala) establece como obligación tributaria, el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y los otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, teniendo como objeto la prestación de un tributo, la cual surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, ahora bien, el código expresamente no determina lo que debe entenderse por relación jurídica tributaria.

Al desarrollar el presente trabajo se le da una consideración, en la que se trata de un vínculo legal entre el contribuyente y la administración pública, sin pasar a la siguiente etapa que conlleva la existencia de la obligación del pago de los tributos, sino más bien, el genuino nexo entre ambos sujetos con prescindencia del acaecimiento del hecho generador como obligación tributaria.

4.4.1 Elementos subjetivos de la relación jurídica tributaria

La creación normativa de un tributo implica como primer paso la descripción objetiva, aspecto material del hecho imponible de una circunstancia hipotética y



condicionante que el legislador espera se produzca respecto de una persona en un momento preciso predeterminado y en un lugar también legalmente preestablecido, acaecido en el mundo fenoménico, el hecho imponible acarrea la consecuencia potencial de que un régimen tributario eficiente en donde el sujeto pasivo es el que paga al fisco el correspondiente tributo.

La circunstancia hipotética y condicionante no puede ser arbitrariamente elegida, sino que debe exteriorizar, razonablemente, la capacidad contributiva de un determinado sujeto pasivo, ese individuo, considerado poseedor de aptitud de pago público, es quien debe recibir por vía legal el detrimento pecuniario que representa el tributo, se le denomina, destinatario legal tributario, porque a él está dirigida la carga patrimonial de aquel tributo, cuyo hecho imponible tuvo en cuenta su capacidad contributiva.

El destinatario legal tributario es, en consecuencia, aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura o si se prefiere, quien queda encuadrado en el hecho imponible, en otras palabras, es el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo.

Pero la circunstancia que el destinatario legal tributario realice el hecho imponible y sea, por consiguiente, su elemento personal, no significa forzosamente que ese mandato de pago vaya a él dirigido, para emplear otras palabras y en el afán de clarificar este extremo, se afirma que el hecho que un individuo sea el destinatario legal de un tributo no implica que ese individuo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo, el destinatario legal tributario se denominará en tal caso, contribuyente, por el contrario, no será sujeto pasivo si el mandato de la norma tributaria obliga a un tercero ajeno al hecho imponible, el sustituto, a efectuar el pago tributario, el



destinatario legal tributario queda entonces excluido de la relación jurídica tributaria y el único sujeto pasivo será el sustituto. Eso no significa que el patrimonio o la renta del destinatario legal tributario se liberen de soportar por vía legal la carga pecuniaria que el régimen tributario, pero el destinatario legal tributario excluido o sustituido recibe esa carga, no en virtud de la relación jurídica sustancial establecida con el fisco, sino en virtud de la relación jurídica derivada del resarcimiento que debe satisfacer a aquel que pagó por él; por todo ello es importante distinguir entre el responsable y los sujetos sin responsabilidad jurídica, tema que sin duda alguna implica una serie de consideraciones que de momento no ocupan la prioridad temática de la investigación.

4.4.2 Contenido de la relación tributaria

Se discute doctrinalmente cuál es el real contenido de la relación jurídica tributaria, porque precisamente de su composición, emanan un plexo de derechos y obligaciones, que resultan de suma importancia para su comprensión y delimitación. Giannini (1957):

Sostiene que de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias surgen, entre el Estado y los contribuyentes, derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-tributaria. Afirma, que tal relación es esencialmente compleja, porque de ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la autoridad financiera, a la cual corresponden obligaciones y también derechos de las personas sujetas a su potestad. En ese conjunto está incluido el objetivo final al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, individualizado con el nombre de deuda tributaria. (p. 68).

Se toma la idea de otros tratadistas como Jarach, quien rechaza esta posición y por su parte, no admite esa complejidad de la relación jurídico-tributaria, para este autor se trata de una simple relación obligacional al lado de la cual existen otras relaciones distintas, como serían las formales. Otro autor opina que “mezclar todo esto en una



única relación jurídica es ignorar la característica esencial del estudio científico. Por ello, incluye en el concepto de, relación jurídico-tributaria, solo el aspecto sustancial, o sea, la obligación o deuda tributaria” (Jarach, 1999, p. 162).

4.4.3 Sujetos de la relación jurídica tributaria

El Estado es el titular de la potestad tributaria, se transforma, ya en papel de fisco, en sujeto activo de la relación jurídica tributaria, el hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos. En el primer caso, titularidad de la potestad tributaria, el Estado actúa básicamente, mediante uno de los poderes que lo integran, el Poder Legislativo; la segunda actuación, la derivada de su sujeción activa, en la relación jurídica tributaria, es atribución de otro poder del Estado, el Poder Ejecutivo.

Existe una gran diversidad de doctrinas sobre sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, de las cuales se sintetizan de la siguiente forma:

1. La primera corriente liderada por Giuliani Fonrouge, Flórez Zavala, Francisco de la Garza, divide a los sujetos pasivos en grandes categorías:
 - a. Contribuyentes,
 - b. Sujetos pasivos por deuda propia,
 - c. Responsables,
 - d. Sujetos pasivos por deuda ajena, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria.
2. La segunda vertiente doctrinal considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores.



3. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos, el contribuyente y el sustituto, se excluye en cambio, al responsable como sujeto pasivo, otros autores afirman que solo puede ser nominado sujeto pasivo, quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él.

La división tripartita de los sujetos pasivos, se define así:

- a. Contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.
- b. Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible; sin embargo, por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria.
- c. El sustituto es, por tanto, quien paga en lugar de responsable solidario es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento.

4.4.4 Sujetos de la obligación tributaria

Como quedó asentado al tratar el punto anterior, la obligación que emana de la ley (obligación tributaria), como toda obligación, tiene al menos dos sujetos que están relacionados: el sujeto activo y el sujeto pasivo. El tratadista Armando Porras y López, define que la obligación tributaria es igual a la obligación civil, entonces, la obligación tributaria es “la relación jurídica entre dos personas, una de las cuales es acreedora y la otra deudora” (Porras y López, 2005, p. 47).



Empezamos a identificar en esta definición a los sujetos, un acreedor (sujeto activo) y otro deudor (sujeto pasivo). El Código Tributario vigente (Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala), en su artículo 14 recoge la posición doctrinaria predominante en cuanto a la definición 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” (Código Tributario, 1991, artículo 14, Decreto 6-91, del Congreso de la República. Guatemala).

Aquí se puede identificar claramente a los sujetos en una obligación tributaria: sujeto activo y sujeto pasivo.

4.4.4.1 El sujeto activo

De conformidad con el artículo 17 del mismo cuerpo legal establece que el sujeto activo en la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo (pueden ser también las municipalidades o entidades descentralizadas), es decir, el ente facultado por la ley para cobrar el tributo.

4.4.4.2 El sujeto pasivo

Por su parte, de acuerdo con el artículo 18, también del Código Tributario, es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, al referirse genéricamente a las personas, se deduce que pueden ser personas jurídicas individuales o personas jurídicas colectivas.

Doctrinariamente, en apoyo de lo anteriormente expuesto, para Carlos Giuliani Fonrouge, el sujeto pasivo en una obligación tributaria “es la persona individual o



colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero” (Giulliani, 1982, p. 246).

Se puede concluir que es el contribuyente o el responsable del pago de una obligación tributaria. Es necesario diferenciar este punto entre el contribuyente y el responsable, porque entre ambos existe una fundamental diferencia cualitativa: el contribuyente es el obligado por ley al cumplimiento del tributo, es el principal sujeto pasivo, legalmente, su patrimonio es el afectado por la obligación tributaria, mientras que el responsable se origina para casos especiales, que determina la obligación tributaria.

El Código Tributario (Decreto 6-91 del Congreso de la República) en el artículo 21 identifica a la forma diversa de ser responsable y lo define como: “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” (Giulliani, 1982, p. 388).

En cambio, el responsable es también sujeto pasivo, aunque su patrimonio no es afectado por la obligación tributaria y su intervención es en atención a que el contribuyente por sus especiales circunstancias no puede cumplir la obligación por sí mismo. El responsable está definido también en el Código Tributario en el artículo 25 es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a este.

Como responsables podemos englobar a las siguientes personas:

- Los responsables por representación como los padres, tutores, administradores, representantes legales de las personas jurídicas, mandatarios, síndicos de quiebras, depositarios;



- Los responsables solidariamente con los anteriores propietarios, de quienes adquieren bienes y servicios, como los donatarios y los legatarios;
- Los agentes de retención o de percepción.

En cuanto a la doble tributación, la persona que se afecta por este fenómeno, cuando se da, es el contribuyente.

4.4.5 Hecho generador

El hecho generador, conforme al Código Tributario vigente, en su artículo 31, lo define como hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Aunque doctrinariamente existieron diferencias entre el hecho generador y el hecho imponible, nuestro Código Tributario optó por la posición predominante en doctrina, que da por superado este conflicto y en la que se identifican ambos términos. La controversia fundamentalmente gira en torno a que el hecho imponible es una hipótesis abstracta mientras que el hecho generador es la hipótesis legal que se había realizado, por lo mismo un hecho concreto es imputable a determinado sujeto pasivo.

Dijo Jarach dice: “La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible abstracto” (1999, p. 381).

Como ya se expuso anteriormente, el hecho generador es el presupuesto establecido en la ley en virtud del cual se tipifica el tributo, en cambio, el objeto del tributo es el elemento de la misma realidad que soporta el impuesto, como se hace ver en la sentencia dictada por la Honorable Corte de Constitucionalidad con fecha diez de mayo del año dos mil (Expediente No. 829-98).



Contrario al objeto del tributo, que de acuerdo con la misma sentencia y que se cita: “Doctrinariamente se distingue entre objeto del tributo y hecho generador. Mientras el primero es un elemento de la misma realidad que soporta el gravamen, como sucede con la renta, el patrimonio, la propiedad de un inmueble, para no citar, sino ejemplos más comunes, el segundo es una realidad jurídica, producto directo de la norma.”¹

En palabras sencillas, el hecho generador es el presupuesto, mientras que el objeto imponible es la realidad económica sobre la que se basa el legislador para la aplicación del impuesto, poniendo el mismo ejemplo que indica la sentencia ya mencionada: en el caso del Impuesto Único sobre Inmuebles.

4.4.6 Base imponible

Los tratadistas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, quienes parafrasean a Fernández (2006), en el libro *Curso de Derecho Tributario*, que la base imponible es aquella magnitud susceptible de una expresión cuantitativa, fijada por la ley, que mide alguna dimensión económica del hecho imponible y que debe aplicarse a cada caso concreto, según los procedimientos legales establecidos, a los efectos de la liquidación del impuesto. Por su parte, Matías Cortés Domínguez (2005) presenta una discusión del concepto de manera más sencilla: y aproximadamente dice que la base imponible no es más que la medición concreta del elemento material del hecho imponible.

La base imponible y el tipo impositivo son, al igual que el hecho generador, bases de recaudación de los tributos, regulados expresamente por el artículo 239 constitucional. A diferencia del hecho generador que le permite al contribuyente conocer de la existencia del tributo al realizarse la hipótesis legal, la base imponible y el tipo

¹ Sentencia dictada por la Corte de Constitucionalidad de fecha 10/05/2000. Expediente 829-98, Gaceta Jurisprudencial No. 56. Inconstitucionalidades Generales.



impositivo son elementos regulados en la ley que le permiten al sujeto pasivo de la obligación establecer con certeza la cuantía del tributo.

4.4.6.1 Estructura del hecho generador o hecho imponible

El supuesto jurídico contenido en la norma tributaria, tiene para su materialización una estructura lógica, de tal forma que de ella pueda comprenderse bajo qué forma, modo, tiempo y lugar, acaece la hipótesis normativa, véase a continuación una somera síntesis de la estructura.

4.4.6.1.1 Aspecto material

Podría decirse que es el núcleo del hecho imponible, es tanta su importancia que no faltan quienes erróneamente confunden este aspecto con el propio hecho imponible como hipótesis legal condicionante total, lo cual no es así. El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce y es el elemento descriptivo al cual, para completar el hecho imponible como hipótesis, se le adicionan los restantes elementos del hecho imponible hipotético.

4.4.6.1.2 Aspecto personal

El elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquel que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fue objeto del elemento material, del hecho imponible. Se puede decir, de la descripción objetiva contenida en la ley, como la hipótesis legal condicionante tributaria, para que de surgir dicha previsión por mandato



de la ley, se tiene realizado por un determinado sujeto en particular, claramente delimitado.

4.4.6.1.3 Aspecto espacial

El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria, que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueron objeto de la descripción objetiva llevada a cabo.

4.4.6.1.4 Aspecto temporal

El aspecto temporal es el indicador del exacto momento en que se configura, o el legislador estima debe tenerse por configurada, la descripción del comportamiento objetivo contenido en la ley tributaria como parte del hecho imponible, expresa Geraldo Ataliba que al suceder concretamente hechos descritos en la hipótesis de incidencia, después de la vigencia de la ley que la contiene y en cuanto perdure esta, tales hechos serán, hechos imponibles, aptos, por lo tanto, para dar nacimiento a obligaciones tributarias. De modo que el hecho generador y/o la base imponible y el tipo impositivo son los principales elementos a disposición del contribuyente para determinar la existencia y cuantía del tributo aunque la base imponible no está definida en el Código Tributario, se puede encontrar en otras leyes de carácter tributario,, por ejemplo, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República, en el artículo 11 y que establece que constituye la base imponible: la base imponible de las ventas será el precio de la operación menos los descuentos concedidos.



4.4.7 Objeto del tributo

También es necesario definir el término de objeto del tributo y diferenciarlo del hecho generador, porque doctrinariamente existe una diferencia significativa e imprescindible para establecer cuando en una situación se produce o no una doble o múltiple tributación.

4.4.8 Periodo impositivo o periodo fiscal

En cuanto al período impositivo, la Ley de Impuesto al Valor Agregado (Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala), en su artículo 2 establece que el período impositivo es un mes calendario, entendiéndose que la liquidación y el pago del impuesto debe enterarse a la administración tributaria por cada mes calendario.

4.4.9 Extinción de la obligación tributaria

Para poner fin o para extinguir la obligación tributaria sustantiva, siendo una obligación de dar, el medio natural de extinción es el pago, pues toda obligación de este tipo tiene como finalidad procurar al acreedor (sujeto activo) la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor (sujeto pasivo).

Dentro de las formas o medios para extinguir la obligación tributaria, según nuestro Código Tributario Decreto 6-91, Congresos de la República de Guatemala tenemos:



4.4.9.1 El pago

Es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor del fisco. El pago tiene una naturaleza contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación. Este efecto liberatorio está condicionado a que dicho pago sea realizado de buena fe, lo cual se presume si no existe culpa grave o dolo, la boleta de depósito bancario de importes tributarios.

4.4.10 Confusión

Esto ocurre cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (el Estado), como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación de deudor, esta situación se produce en el caso de los bienes mostrencos, en cuyo pasivo existen deudas tributarias, no hay que confundir esta situación con la que ocurre cuando el Estado pasa a ser sucesor a título singular de bienes cuya propiedad sea determinante del tributo. Ello es así, porque la relación jurídica tributaria es personal, no real y por consiguiente el deudor es el anterior propietario del inmueble, por supuesto que cuando pasa al Estado, este se encontrará exento.

4.4.11 Prescripción

La inacción del Estado por cierto período de tiempo genera la extinción de la obligación jurídica de ingresar el tributo, transformándose dicha obligación en una obligación natural no exigible jurídicamente. Tal disposición tiene su origen en la necesidad de dotar al sistema de estabilidad jurídica con el transcurso del tiempo.



Los plazos para que opere la prescripción son de cuatro años para contribuyentes inscriptos o cuando él mismo regulariza espontáneamente la situación, en tanto que si no está inscripto teniendo la obligación de hacerlo el plazo será de ocho años. El plazo comenzará a contarse a partir del primer día siguiente en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen; existen dos situaciones particulares que son la interrupción y la suspensión de la prescripción, que se verá a continuación:

4.4.12 Interrupción

Es cuando se tiene como no transcurrido el plazo de la prescripción que corrió con anterioridad al acontecimiento interruptor, fundamentalmente existen tres motivos de interrupción:

- La demanda judicial,
- El reconocimiento del derecho del acreedor y
- La renuncia expresa al término corrido de la prescripción en curso.

4.4.13 Suspensión

Esta inutiliza para la prescripción su tiempo de duración, pero desaparecida la causal suspensiva, el tiempo anterior a la suspensión se agrega al transcurrido con anterioridad, fundamentalmente existen las siguientes causales de suspensión:

- La determinación de oficio,
- La interposición de recurso de apelación y
- Los plazos para acogimiento a los diferentes regímenes de regularización impositiva que suspende por la duración de dicho plazo, tanto para los contribuyentes que se adhieran o no.

4.5 Obligaciones tributarias en la compraventa de una empresa y/o establecimiento



En toda relación económica a nivel internacional, se debe observar que derivado de la interdependencia entre las naciones en vías de desarrollo, exportadoras de materias primas e insumos básicos y los países altamente desarrollados, exportadores de artículos, capitales y tecnología se dan serios inconvenientes, relacionados con la doble tributación internacional, este problema se presenta cuando un mismo acto u operación celebrada entre sujetos de diferentes países es gravada con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos, porque cada país tiene potestad tributaria, por lo que puede gravar como más le convenga, las transacciones internacionales en las que participe y si bien esto les permite satisfacer necesidades recaudatorias, encarece y desalienta el comercio exterior.

Considerando lo anterior, es necesario establecer la figura de un establecimiento permanente, derivado de lo anterior y una vez que finalizó la Primera Guerra Mundial salieron a la luz diversas propuestas para establecer bases para la paz mundial y la reorganización de las relaciones internacionales, dentro de las cuales figuraba la conceptualización de establecimiento permanente que ha evolucionado desde los proyectos de la denominada “*League of Nations*” de 1927, 1933, 1943 y 1946, hasta el proyecto de la Convención de Doble Tributación sobre la Renta y el Patrimonio de 1963” (Vizcaino, 2005, p. 2).

Actualmente, los principios fiscales internacionales referentes a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente se encuentran establecidos en el artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que constituye la base de diversos tratados bilaterales de Impuesto Sobre la Renta entre los países miembros de la OCDE y entre muchos países miembros, y no miembros de la OCDE y que es el más consultado y utilizado como referencia a nivel mundial.



Estos principios también se encuentran en normativa específica de ciertos países, como El Salvador, España y Estados Unidos, entre otros. Como se indica en documentos de la OCDE, los principios establecidos en el mencionado convenio, también se han incorporado a la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre doble tributación entre países desarrollados y países en vías de desarrollo.²

De hecho, en una entrevista realizada al doctor Edgar Mendoza, sobre Alerta Fiscal y Legal, el Dr. Edgar Mendoza, indicó que “Guatemala tomó como base la Convención Modelo de la ONU para incorporar la figura de establecimiento permanente dentro de las reformas fiscales emitidas durante el 2012”³

En la legislación guatemalteca no se encuentra un concepto específico para establecimiento permanente, solamente se mencionan situaciones en las cuales se considera la existencia de un establecimiento permanente, por lo que atendiendo a normas jurídicas procedemos a utilizar el *Diccionario de la Real Academia Española*, para la figura de establecimiento permanente.

4.5.1 Definición de establecimiento permanente

El *Diccionario de la lengua española* define ‘establecimiento’ como: “Acción y efecto de establecer o establecerse, cosa fundada o establecida, lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión” ⁴ (Real Academia Española, El abogado español García-Olías (2011) define el establecimiento permanente como: “una pieza esencial del sistema tributario a la hora de establecer la forma de reparto de la potestad tributaria entre los Estados sobre las rentas empresariales” ⁵

² Report on the attribution of profits to permanent establishments, OCDE, 17 de Julio 2008, Pág. 10

³ Alerta Fiscal y Legal: Establecimiento permanente y su tributación; Mendoza, Edgar; Prensa Libre 12 Agosto 2008.

⁴ http://208.96.32.249/economia/alerta-fiscal-legal_0_679732026.html

⁵ <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>



Es importante indicar que, aunque dentro de la legislación guatemalteca se encuentre regulada la doble imposición interna, mas no así la doble imposición internacional, vemos que al incorporar la figura de establecimiento permanente dentro de nuestra legislación, se demuestra que cada vez es más necesario que nuestro país incorpore normativa que regule la relación comercial con otros países, para facilitar las negociaciones y evitar así la doble tributación internacional que puede darse en un determinado momento. Al mismo tiempo, nuestro país estaría incorporando en qué casos la entidad no residente deberá tributar en nuestro país como una entidad residente.

4.5.1.1 Elementos del establecimiento permanente

Teniendo una idea clara del concepto de establecimiento permanente, es necesario que se conozcan los elementos que conforman esta figura tributaria; es decir, los factores, condiciones y características que influyen para que se reconozca la existencia de un establecimiento permanente; por lo que tomando como base el concepto al que llegamos de establecimiento permanente, los elementos que conforman el establecimiento permanente son:

1. Una instalación o lugar físico, la Ley de Actualización Tributaria indica “que una persona jurídica, ente o patrimonio se considerará residente en el país al permanecer dentro del territorio nacional más de 183 días durante un año calendario, aunque no sea de forma continua” (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Título I, artículo 7).
2. Llevar a cabo las actividades que generarán renta para la persona o empresa de la que se trate.

Tomando como referencia estos elementos y para tener una visión del entorno de los impuestos y previo a la reforma del año 2012, en la Ley de Impuesto Sobre la



Renta no existía ninguna normativa clara referente al establecimiento permanente (Decreto 26-92, Ley de Impuesto Sobre la Renta, la cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre 2012), solamente se establecían obligaciones tributarias para personas no domiciliadas en el país que de alguna forma obtenían rentas de fuente guatemalteca, de acuerdo con esta ley, los contribuyentes guatemaltecos que pagaban o acreditaban en cuenta rentas de fuente guatemalteca a un no domiciliado debían de actuar como agentes de retención; es decir, que debían de restar del pago total al no domiciliado una retención por concepto de Impuesto Sobre la Renta y enterarlo directamente al fisco. En algún momento se podía dar que un proveedor domiciliado en el extranjero no aceptara que su cliente guatemalteco le efectúe la retención correspondiente, porque posiblemente al momento de la contratación la empresa guatemalteca no le había advertido sobre esta normativa y para mantener la relación comercial muchas veces el contribuyente guatemalteco se veía en la necesidad de absorber la retención por concepto de ISR.

Sin embargo, para que no pareciera como un castigo para el cliente guatemalteco, la misma ley es la que permitía que se absorbiera la retención como un gasto deducible para efectos del cálculo del ISR. La ley específicamente indicaba lo siguiente:

En los casos en que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que deba pagar el contribuyente, para los efectos de establecer el monto de la retención, deberá incrementarse la renta en el monto correspondiente al impuesto (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, libro I, Título I, artículo 63).

Además, es importante indicar que tal y como mencionamos en el capítulo I, el establecimiento permanente surge de la necesidad de evitar la doble o múltiple tributación internacional, así como de la necesidad de cada uno de los estados de imponer reglas claras sobre en qué momento debe tributarse en su país. Sin embargo, en la legislación guatemalteca únicamente se contempla la prohibición a la doble

tributación interna. El artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “artículo 243. Principio de capacidad de pago.



Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay 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 (Congreso de la República de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala, Guatemala. 1985).

Es importante también indicar que nuestra legislación, dentro del artículo 220, del Código de Comercio, se contempla que las empresas legalmente constituidas en el exterior y que desarrollan actividades en Guatemala deben registrarse en el país, excepto en los casos siguientes:

- 1º. Es parte de cualquier gestión o juicio que se ventile en los tribunales de la República o en la vía de administrativa.
- 2º. Abre o mantiene cuentas bancarias a su nombre en alguno de los bancos autorizados.
- 3º. Efectúa ventas o compras únicamente a agentes de comercio independiente, legalmente establecido en el país.
- 4º. Gestiona pedidos por medio de agentes legalmente establecidos en el país, siempre que los pedidos queden sujetos a confirmación o aceptación fuera del territorio de la República.
- 5º. Otorga préstamos o abre créditos en favor de empresarios establecidos en la República.
- 6º. Libra, endosa o protesta en la República, títulos de crédito o es tenedora de estos.
- 7º. Adquiere bienes muebles, derechos reales o bienes inmuebles, siempre que estos no formen parte de una empresa ni negocie habitualmente con estos. (Congreso de la República de Guatemala, Código de Comercio, Guatemala 1970).



Lo establecido en el Código de Comercio, podría considerarse como un indicio del legislador para normar la figura de establecimiento permanente, porque prácticamente obliga a que un no residente que tenga actividades que no están contempladas en el artículo 220, del Código de Comercio deben registrarse y estar autorizadas en nuestro país. Sin embargo, no es un concepto como tal de establecimiento permanente, y no se desarrolla de la forma como se hace ahora con las reformas del 2012; se puede ver entonces que con las reformas del año 2012 Guatemala estaría intentando incluir dentro de su legislación normas para evitar la doble o múltiple tributación internacional, aunque no esté prohibida claramente dentro de la Constitución u otro cuerpo legal.

4.5.1.2 Inclusión de la figura de establecimiento permanente en la Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012)

Durante el año 2012, en Guatemala se realizaron dos reformas tributarias importantes, la primera fue el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando y la segunda fue el Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, la cual establece en su libro I la nueva ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2013. En esta nueva Ley de Impuesto sobre la Renta surge una nueva figura tributaria que no se encontraba claramente contemplada en la legislación guatemalteca y que se trata del Establecimiento Permanente, a excepción de lo que se menciona en el capítulo anterior sobre el Código de Comercio.

Como se menciona en el capítulo I, en esta nueva Ley de Impuesto Sobre la Renta no existe un concepto específico de establecimiento permanente, sino que solamente se indica las condiciones que deberán de existir para que una persona individual, persona jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio opere bajo la figura de establecimiento permanente.



Aunque, dentro de la legislación guatemalteca se especifican las condiciones en las que existirá un establecimiento permanente, no queda claro cuáles serán las obligaciones de estos.

Como veremos más adelante, sí se mencionan las obligaciones de los establecimientos permanentes en cuanto al Impuesto sobre la Renta, pero no se especifican otras obligaciones y/o responsabilidad que se refieran a otros impuestos o incluso a la forma en que el establecimiento permanente debiera de registrarse ante la Administración Tributaria.

4.5.1.2.1 Condiciones para que exista un establecimiento permanente

De acuerdo con el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, existirá establecimiento permanente cuando se cumplan cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Por cualquier título, disponga en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo, en los que realice toda o parte de sus actividades.

El párrafo anterior, comprende, en particular:

- a) Las sedes de dirección
- b) Las sucursales
- c) Las oficinas
- d) Las fabricas
- e) Los talleres
- f) Los almacenes, tiendas u otros establecimientos
- g) Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias.
- h) Las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales.



2. Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con estos, pero solo si la duración de esa obra, proyecto o actividades de supervisión exceden de seis (6) meses.
 - a) Ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa; o,
 - b) No ejerce dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente.
3. Se considera que, salvo En relación con el reaseguro y reafianzamiento, una empresa de seguros tiene un establecimiento permanente si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él a través de una persona residente en Guatemala.
4. Cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente, o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre este y el agente difieran de las que se darían entre empresas independientes.
5. No se considera que existe establecimiento permanente en el país, por el solo hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

4.6 Algunas obligaciones tributarias de un establecimiento permanente, según Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Como mencionamos en la sección 2.2, en la Ley de Actualización Tributaria, sí se indican las obligaciones que deben cumplir los establecimientos permanentes en cuanto al Impuesto sobre la Renta. Para comprender las obligaciones de ISR para un

establecimiento permanente haremos referencia a varios artículos del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria. El Título V de la ley, el cual se refiere a las rentas de no residentes en el país establece en el capítulo I (hecho generador):



Artículo 97. Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto, la obtención de cualquier renta gravada, según los hechos generadores contenidos en los títulos anteriores de este libro, por los contribuyentes no residentes que actúen con o sin establecimiento permanente en el territorio nacional. También constituye hecho generador de este impuesto, cualquier transferencia o acreditación en cuenta a sus casas matrices en el extranjero, sin contraprestación, realizada por establecimientos permanentes de entidades no residentes en el país. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

4.6.1 En el capítulo IV (Regímenes) establece:

“Artículo 98. Contribuyentes. Son contribuyentes de este impuesto, las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, no residentes en territorio guatemalteco, según las definiciones del presente libro, que obtengan ingresos gravados de conformidad con el artículo anterior”. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Artículo 99. Responsables y agentes de retención. Quienes paguen las rentas devengadas por los contribuyentes sin establecimiento permanente, o los depositarios o administradores de los bienes o derechos de los contribuyentes sin establecimiento permanente, responden solidariamente por el pago del impuesto correspondiente a las rentas que hayan pagado o a las rentas de los bienes o derechos, cuyo depósito o administración tengan encomendados, respectivamente. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

“Artículo 101. Regímenes de cálculo del impuesto. Los contribuyentes que obtengan rentas con establecimiento permanente situado en territorio nacional, tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo siguiente. Los contribuyentes que obtengan rentas sin establecimiento permanente, tributan en forma separada por cada pago o acreditación total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre estas.” (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).



4.6.2 En el capítulo V (Rentas obtenidas con establecimiento permanente) establece

Artículo 102. Regla general. Para los no residentes que operen con establecimiento permanente, las disposiciones respecto de base imponible, tipo impositivo, período de liquidación y normas de gestión del impuesto, se determinan con arreglo a las disposiciones del Título II de este libro, “Renta de las Actividades Lucrativas. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Aunque los artículos anteriores se encuentran dentro del Título V que se refiere a rentas de no residentes, el artículo 102 indica que los no residentes que operen mediante un establecimiento permanente deberán de tributar el ISR, según el Título II del libro I de la Ley de Actualización Tributaria.

Derivado de lo anterior, a continuación, se transcribe los artículos del Título II que hacen referencia a las obligaciones que tiene un no residente que opera con establecimiento permanente:



4.6.3 El capítulo I (hecho generador) establece:

Artículo 10. Hecho generador. Constituye hecho generador del Impuesto Sobre la Renta regulado en el presente título, la obtención de rentas provenientes de actividades lucrativas realizadas con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifican en este libro, residentes en Guatemala.

Se entiende por actividades lucrativas las que suponen la combinación de uno o más factores de producción, con el fin de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios, por cuenta y riesgo del contribuyente. [...] Ser contribuyente del Impuesto Sobre la Renta regulado en este título no otorga la calidad de comerciante a quienes el Código de Comercio no les atribuye esa calidad. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

4.6.4 El capítulo III, (Sujetos pasivos) establece:

Artículo 12. Contribuyentes del impuesto. Son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas en este título. Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes: los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).



4.6.5 El capítulo V (Regímenes de actividades lucrativas) establece:

“Artículo 14. Regímenes para las rentas de actividades lucrativas. Se establecen los siguientes regímenes para las rentas de actividades lucrativas:

1. Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas.
2. Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas” (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Tomando como base los artículos anteriores podemos decir que cualquier contribuyente no residente que opere mediante la figura de establecimiento permanente debe escoger cualquiera de los dos regímenes de Impuesto sobre la Renta que se mencionan en el artículo 14; por lo tanto, a continuación, se transcribe las reglas para tributar en cada uno de dichos regímenes.

4.6.6 La sección III, que se refiere al Régimen sobre utilidades de actividades lucrativas establece:

Artículo 19. Renta imponible del Régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas. Los contribuyentes que se inscriban al Régimen Sobre las utilidades de actividades lucrativas, deben determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles de conformidad con esta ley y debe sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.

Artículo 20. Renta bruta. Constituye renta bruta el conjunto de ingresos y beneficios de toda naturaleza, gravados o exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de liquidación, provenientes de ventas de bienes o prestación de servicios y otras actividades lucrativas; asimismo, constituye renta bruta los ingresos provenientes de ganancias cambiarias originadas en compraventa de moneda extranjera y los beneficios originados por el cobro de indemnizaciones en el



caso de pérdidas extraordinarias sufridas en los activos fijos, cuando el monto de la indemnización supere el valor en libros de los activos. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Artículo 36. Tipo impositivo en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes inscritos a este régimen aplican a la base imponible determinada el tipo impositivo del veinticinco por ciento (25%).

Artículo 37. Período de liquidación definitiva anual. El período de liquidación definitiva anual en este régimen, principia el uno (1) de enero y termina el treinta y uno (31) de diciembre de cada año y debe coincidir con el ejercicio contable del contribuyente.

Artículo 38. Pagos trimestrales. Los contribuyentes sujetos al Impuesto Sobre la Renta Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas deben realizar pagos trimestrales. Para determinar el monto del pago trimestral el contribuyente podrá optar por una de las siguientes fórmulas:

1. Efectuar cierres contables parciales o una liquidación preliminar de sus actividades al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible; o,
2. Sobre la base de una renta imponible estimada en ocho por ciento (8%) del total de las rentas brutas obtenidas por actividades que tributan por este régimen en el trimestre respectivo, excluidas las rentas exentas.

Una vez seleccionada cualquiera de las opciones establecidas en los numerales anteriores, esta no podrá ser variada sin la autorización previa de la Administración Tributaria. El pago del impuesto se efectúa por trimestres vencidos y se liquida en forma definitiva anualmente.



El pago del impuesto trimestral se efectúa por medio de declaración jurada y debe realizarse dentro de los diez (10) días siguientes a la finalización del trimestre que corresponda, excepto el cuarto trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual. Los pagos efectuados trimestralmente serán acreditados para cancelar el Impuesto Sobre la Renta de este régimen en el referido período anual de liquidación.

Artículo 39. Obligación de determinar y pagar el impuesto en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Los contribuyentes que obtengan rentas por cualquier monto, deben presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros tres (3) meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el año anterior, mediante declaración jurada anual. También están obligados a presentar la declaración jurada los contribuyentes que obtengan rentas parcial o totalmente exentas, o cuando excepcionalmente no hayan desarrollado actividades lucrativas durante el período de liquidación definitiva anual. La liquidación definitiva del impuesto se realizará con la presentación de la declaración jurada anual.

Artículo 40. Documentación de respaldo a la declaración jurada de renta. Los contribuyentes deben tener a disposición de la Administración Tributaria lo siguiente:

1. Los obligados a llevar contabilidad completa, el balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción, cuando corresponda.
2. Los contribuyentes calificados por la ley como agentes de retención del impuesto al valor agregado y los contribuyentes especiales, deben presentar a la Administración Tributaria, por los medios que esta disponga, adjunto a la declaración jurada anual, los estados financieros debidamente auditados por Contador Público y Auditor independiente, con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado por el profesional que lo emitió.



3. Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, deberán proporcionar información en detalle de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período de liquidación.
4. En todos los casos, los comprobantes de pago del impuesto”. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Artículo 42. Otras obligaciones. Los contribuyentes deben cumplir con lo siguiente:

1. Consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la frase “sujeto a pagos trimestrales”.
2. Efectuar las retenciones que correspondan conforme a lo dispuesto en los otros títulos de este libro.
3. Elaborar inventarios al treinta y uno (31) de diciembre de cada año y asentarlos en el libro correspondiente, debiendo reportar a la Administración Tributaria por los medios que ponga a disposición, en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al treinta (30) de junio y al 31 de diciembre de cada año.

Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda y este libro. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Artículo 172. Reducción gradual del tipo impositivo del Impuesto sobre la Renta para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. Transitoriamente en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas contenido en la Sección III del capítulo IV del Título II del libro I, se reducirá gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta de este régimen, en la forma siguiente:

1. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013), el tipo impositivo será el treinta y uno por



ciento (31%).

2. Para el período de liquidación del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil catorce (2014), el tipo impositivo será el veintiocho por ciento (28%).

Para los períodos de liquidación del uno (1) de enero de dos mil quince (2015) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección III del capítulo IV del Título II del libro I de esta ley.

4.6.7 La sección IV, que se refiere al Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas establece:

“Artículo 44. Tipo impositivo y determinación del impuesto. Los tipos impositivos de este régimen aplicables a la renta imponible calculada conforme el artículo anterior, serán los siguientes:

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7 % sobre el excedente

Artículo 45. Período de liquidación. En este régimen, el período de liquidación es mensual.

Artículo 46. Forma de pago. Los contribuyentes inscritos a este régimen liquidan y pagan el impuesto por medio de retenciones que le efectúen, quienes realicen el pago o acreditación en cuenta por la adquisición de bienes o servicios. Si dicho contribuyente realiza actividades lucrativas con personas individuales que no lleven contabilidad o que por alguna razón no le hayan efectuado retención, debe aplicar el tipo impositivo del siete por ciento (7%) sobre los ingresos gravados que no fueron



objeto de retención y pagar el impuesto directamente.

Artículo 47. Agentes de retención. Actúan como agentes de retención de las rentas gravadas por esta sección, los siguientes:

1. Las personas que lleven contabilidad completa de acuerdo con lo establecido en este libro, el Código de Comercio y otras leyes.
2. Los organismos del Estado y sus entidades descentralizadas, autónomas, las municipalidades y sus empresas.
3. Las asociaciones, fundaciones, partidos políticos, sindicatos, iglesias, colegios, universidades, cooperativas, colegios profesionales y otros entes.
4. Los fideicomisos, contratos en participación, copropiedades, comunidades de bienes, sociedades irregulares, sociedades de hecho, encargo de confianza, gestión de negocios, patrimonios hereditarios indivisos, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas o personas extranjeras que operan en el país y las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

Artículo 48. Obligación de retener. Los agentes de retención deben retener en concepto de Impuesto Sobre la Renta el siete por ciento (7%), sobre el valor efectivamente pagado o acreditado. El agente de retención emitirá la constancia de retención respectiva con la fecha de la factura y la entregará al contribuyente dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de la factura.

Las retenciones practicadas por los agentes de retención a los contribuyentes a que se refiere este título, deben enterarse a la Administración Tributaria dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, mediante el formulario de declaración jurada que para el efecto ponga a disposición la Administración Tributaria, debiendo acompañar un anexo que indique los nombres y apellidos completos de cada uno de los contribuyentes residentes en el país o con establecimiento permanente, Número de Identificación

Tributaria, el valor de lo efectivamente acreditado o pagado y el monto de la retención.



Artículo 49. Declaración jurada mensual. Los contribuyentes inscritos en este régimen, deberán presentar declaración jurada mensual en la que describirán el monto total de rentas obtenidas durante el mes inmediato anterior, el monto de las rentas exentas, el monto de las rentas de las cuales fue objeto de retención y el monto de las rentas de las cuales presentará pago en forma directa y el impuesto a pagar derivado de estas últimas, dentro del plazo de los primeros diez (10) días del mes siguiente a aquel en que emitió las facturas respectivas.

A dicha declaración se acompañará un anexo que para el efecto pondrá a disposición la Administración Tributaria, en el que se detalle las facturas emitidas, las retenciones que le fueron practicadas, el nombre y Número de Identificación Tributaria del cliente, el monto facturado.

Los contribuyentes inscritos en este régimen deben presentar declaración jurada informativa anual.

Los contribuyentes bajo este régimen deben hacer constar en sus facturas de ventas o prestación de servicios la frase “sujeto a retención definitiva”. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta, 2012).

Artículo 173. Ajuste gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Transitoriamente el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la Sección IV del capítulo IV del Título II del libro I de esta ley, se ajustará gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta en este régimen, de la forma siguiente:



1. Del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013) el tipo impositivo será de seis por ciento (6%).

2. A partir del uno (1) de enero de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del capítulo IV del Título II del libro I de esta ley. (Ley de Actualización Tributaria, libro I Ley Impuesto Sobre la Renta. Guatemala, 2012).

Todos los artículos transcritos contienen las obligaciones de Impuesto Sobre la Renta que debe cumplir un establecimiento permanente; por lo que resumiendo todo lo establecido en el Decreto 10-2012 podemos concluir que las obligaciones del establecimiento permanente son las siguientes:

1. Tributar bajo cualquiera de los siguientes regímenes de Impuesto Sobre la Renta:

- a) Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas
- b) Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas.

2. Llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio, cuando corresponda.

3. Realizar su función de agente de retención del impuesto cuando le corresponda.

4.7 Obligaciones cuando el establecimiento permanente decide tributar bajo el Régimen de Utilidades de Actividades Lucrativas

1. Efectuar pagos trimestrales de ISR que deberá enterar al fisco dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha en que termine cada trimestre y deberá elegir determinar el impuesto de acuerdo con una de las siguientes formas:



- a) Cierres contables parciales, que consiste en una liquidación preliminar del impuesto por cada trimestre.
- b) Renta imponible estimada, que consiste en un 8% del total de las rentas brutas obtenidas durante cada trimestre.

Es importante indicar que solamente efectuará de dicha forma los 3 primeros trimestres de cada año, ya que el cuarto trimestre se pagará cuando se presente la liquidación definitiva.

- 2. A la base imponible determinada, según el inciso anterior, deberá de aplicar una tarifa del 28% para el año 2014 y 25% para el año 2015 en adelante.
- 3. Presentar durante los tres primeros meses del año calendario una liquidación definitiva del impuesto. Para esta liquidación deberá considerar como renta imponible el monto que resulte de deducir de su renta bruta las rentas exentas y los costos y gastos deducibles y sumar los costos y gastos para la generación de rentas exentas.
- 4. Si el establecimiento permanente se encuentra obligado a llevar contabilidad completa, deberá tener disponible para la Administración Tributaria los libros oficiales de contabilidad y en caso no esté obligado a llevar contabilidad completa, deberá proporcionar información detallada de sus ingresos, costos y gastos deducibles.
- 5. Consignar en sus facturas la frase "Sujeto a pagos trimestrales"
- 6. Practicar inventarios al 31 de diciembre de cada año, reportando a la Administración Tributaria en enero y julio de cada año las existencias en inventarios al 30 de junio y 31 de diciembre de cada año.



4.8 Obligaciones cuando el establecimiento permanente decide tributar bajo el Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

1. Determinar su renta imponible deduciendo de su renta bruta las rentas exentas.
2. Presentar liquidaciones mensuales del impuesto dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente al mes que está reportando, aplicando a la renta imponible determinada, según el inciso anterior, una tarifa del 5% o 7% del 2014 en adelante, según los rangos de renta imponible establecidos en la ley.
3. Al elegir este régimen, el establecimiento permanente se encuentra sujeto a retención, pero si por alguna razón no le efectúan la retención correspondiente, tendrá la obligación de pagar directamente el impuesto.
4. Presentar declaración jurada informativa anual.
5. Consignar en sus facturas la frase "Sujeto a retención definitiva"

4.8.1 Otras obligaciones fiscales de un establecimiento permanente

Además de lo establecido y explicado, del Código de Comercio, debemos de observar también otras leyes fiscales, en donde también se establecen obligaciones para aquellos contribuyentes con empresas que realizan operaciones en Guatemala. Dentro de la legislación guatemalteca no se hace referencia a más obligaciones que deba cumplir un establecimiento permanente. Sin embargo, si luego de los análisis que se efectúen se determina que el establecimiento permanente se debe registrar como un contribuyente en Guatemala, debería también de cumplir con las obligaciones de todos los impuestos aplicables en nuestro país

4.9 El Decreto 25-71, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes establece lo siguiente



“Artículo 1°. Se establece el Registro Tributario Unificado, en donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en lo futuro”. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 25-71, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes. Guatemala, 1971).

Artículo 3°. A cada persona o entidad que se inscriba en el Registro Tributario Unificado le será asignado un Número de Identificación Tributario (NIT), el cual le será comunicado oportunamente, extendiéndole, además, una credencial, cédula o carnet de inscripción que contendrá los datos que establezca el Reglamento.

El Número de Identificación Tributaria deberá ser usado en todas las relaciones mercantiles, laboral-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales en toda otra operación o acto de índole similar que resulte gravada con algún impuesto o que se efectúe ante las Oficinas Administradoras de Impuestos. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 25-71, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes. Guatemala. 1971.)

Con base en los artículos anteriores, podemos decir que cualquier establecimiento permanente tiene la obligación de inscribirse ante el Registro Tributario Unificado, porque estará afecto al ISR y a los demás impuestos que le sean aplicables, por lo que al inscribirse obtendrá un NIT, al igual que cualquier otra persona residente en Guatemala.

4.10 El Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA- establece



“Artículo 2. Definiciones. Para los efectos de esta ley se entenderá:

6) Por contribuyentes: toda persona individual o jurídica, incluyendo El Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.

Artículo 3. 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 el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la partición de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado



correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.

8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.

9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.

En los casos señalados en los numerales 5, 6 y 9 anteriores, para los efectos del impuesto, la base imponible en ningún caso será inferior al precio de adquisición o al costo de fabricación de los bienes”. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).

“Artículo 5. Del sujeto pasivo del impuesto. El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado por esta ley”.⁴⁸

“Artículo 6. Otros sujetos pasivos del impuesto. También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importador habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación no está domiciliado en Guatemala.
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados”. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).



“Artículo 19. 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 generados”.

“Artículo 20. Reporte del crédito fiscal. El crédito fiscal debe reportarse en la declaración mensual. Las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, deben corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier circunstancia no se reportan en el mes al que correspondan, para fines de reclamar el crédito fiscal, estos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondía su operación. De no efectuarlo en dicho plazo, no tendrá derecho a su compensación o devolución, según proceda”

“Artículo 21. Remanente del crédito fiscal. Si de la aplicación de las normas establecidas en los artículos precedentes resulta un remanente de crédito en favor del contribuyente respecto de un período impositivo, dicho remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo siguiente. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992)”.

“Artículo 26. Registro de contribuyentes IVA. La Dirección llevará un registro de los contribuyentes con base en el Número de Identificación Tributaria (NIT), para fines de control y fiscalización de este impuesto. El reglamento fijará los procedimientos y las características de este. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala. 1992.)”

“Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquiriente y, a su vez es obligación del adquiriente exigir y retirar, los siguientes documentos:



- a) Facturas, por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida, o cualquier hecho que implique faltante de inventario cuando constituya hecho generador de este impuesto y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas. En este último caso, debe indicarse en la factura que la venta o prestación de servicio es exenta y la base legal correspondiente.
- b) Facturas de Pequeño Contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta ley.
- c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas.
- d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.
- e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias.

La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. El reglamento desarrollará los requisitos y condiciones.”

Artículo 30. De las especificaciones y características de los documentos obligatorios. Las especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere el artículo anterior, se establecerán en el reglamento de esta ley. Dichos documentos deberán ser autorizados previamente por la Dirección, que llevará un registro y control computarizado de estos. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).

La dirección a la que hace referencia este artículo es la actual Superintendencia de Administración Tributaria.



“Artículo 36. Obligación de autorizar documentos. Los contribuyentes para documentar sus operaciones de venta o de prestación de servicios, deben obtener autorización previa de la Administración Tributaria para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito, según corresponda. En lo que respecta a facturas emitidas en cinta, en forma mecanizada o computarizada, deben ajustarse a lo preceptuado en el artículo 31 de esta ley.” (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).

“Artículo 37. De los libros de compras y de ventas. Independientemente de las obligaciones que establece el Código de Comercio en cuanto a la contabilidad mercantil, los contribuyentes deberán llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados. El reglamento indicará la forma y condiciones que deberán reunir tales libros que podrán ser llevados en forma manual o computarizada.

Se entiende, a los efectos de fiscalización del impuesto, que los registros de compras y ventas están al día, si han sido asentadas en ellos las operaciones declaradas dentro de los dos meses siguientes a que corresponda la declaración presentada.” (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).

Artículo 39. Operación diaria en los registros. Los libros exigidos en el artículo 37 deben mantenerse en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente debidamente registrado en la Dirección. Los contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias, anotando en este libro el valor total de ellas e indicando el primer número y el último de las facturas que correspondan.

Artículo 40. Declaración y Pago del Impuesto. Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del 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 se 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.

Los contribuyentes que presenten operaciones de ventas gravadas y exentas, menores que las compras de bienes y las de adquisiciones de servicios, durante tres períodos impositivos consecutivos, deberán acompañar a la declaración, una justificación documentada de las razones por las cuales están comprando más de lo que venden”. (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992).

Artículo 45. Régimen de Pequeño Contribuyente. Las personas individuales o jurídicas, cuyo monto de venta de bienes o prestación de servicios no exceda de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) en un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente.

Artículo 46. Inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente inscrito en el Régimen General, cuyos ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00), durante un año calendario, podrán solicitar su inscripción al Régimen de Pequeño Contribuyente. La Administración Tributaria lo inscribirá, dándole aviso de sus nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en este régimen”.

Artículo 47. Tarifa del Impuesto del Régimen de Pequeño Contribuyente. La tarifa aplicable en el Régimen de Pequeño Contribuyente será de cinco por ciento (5%) sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios que obtenga el Contribuyente inscrito en este régimen, en cada mes calendario.

Artículo 48. Pago del impuesto. Las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que sean agentes de retención del impuesto al valor agregado y los que lleven contabilidad completa y designe la Administración Tributaria, actuarán como



agentes de retención del impuesto al valor agregado para pequeños contribuyentes, cuando acrediten en cuenta o de cualquier manera pongan a disposición ingresos a los contribuyentes calificados en este Régimen. La retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto y se calculará aplicando al total de los ingresos consignados en la factura de pequeño contribuyente, la tarifa establecida en el artículo anterior, debiendo entregar la constancia de retención respectiva. El monto retenido deberá enterarlo a la Administración Tributaria por medio de declaración jurada dentro del plazo de quince días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamientos. De no efectuarse la retención relacionada en el párrafo anterior, el contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente debe pagar el impuesto dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período mensual, a través de declaración jurada simplificada, por los medios y formas que facilite la Administración Tributaria.

Dicha declaración debe presentarla independientemente de si realiza o no actividades afectas o que le hubiesen retenido la totalidad del impuesto en la fuente, durante el período correspondiente.

Artículo 49. Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un solo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.

Están obligados a emitir siempre facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de estas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder.



En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso de que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Las características de estas facturas se desarrollarán en el Reglamento de esta ley.

Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo". (Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Guatemala, 1992.)

Con base en los artículos anteriores, podemos decir que las obligaciones de un establecimiento permanente relacionadas al Impuesto al Valor Agregado serían:

1. Registrarse como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado.
2. Dependiendo de la cantidad de ingresos que proyecten obtener durante un año determinado pueden registrarse como contribuyentes normales o pequeño contribuyente.
3. Deben llevar un libro de compras y libro de ventas debidamente habilitados por la Administración Tributaria.
4. Si se registran como pequeño contribuyente, deben indicar tal calidad en las facturas que emitan.
5. Dependiendo del tipo de contribuyente de IVA que sean deberán presentar sus declaraciones en el formulario que le corresponda a cada contribuyente, aplicando la tasa que corresponda.



4.11 El Decreto 73-2008, del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad -ISO- establece

Artículo 1. Materia del impuesto. Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las 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 de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. (Congreso de la República, Decreto 43-2008. Ley del Impuesto de solidaridad. Guatemala, 2008).

Artículo 3. Hecho generador. Constituye hecho generador de este impuesto 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” (Congreso de la República, Decreto 43-2008. Ley del Impuesto de solidaridad. Guatemala, 2008).

Artículo 5. Sujetos pasivos. Están obligadas al pago de este impuesto, las personas y entes referidos en el artículo 1 de esta ley.

Artículo 6. Período impositivo. El período impositivo es trimestral y se computará por trimestres calendario.

Artículo 7. Base imponible. La base imponible de este impuesto la constituye la que sea mayor entre:

- a) La cuarta parte del monto del activo neto;
- b) La cuarta parte de los ingresos brutos.



En el caso de los contribuyentes, cuyo activo neto sea más de cuatro (4) veces sus ingresos brutos, aplicarán la base imponible establecida en la literal b) del párrafo anterior.

Artículo 8. Tipo impositivo. El tipo impositivo de este impuesto es del uno por ciento (1%).

Artículo 9. Determinación del impuesto. El impuesto se determina multiplicando el tipo impositivo por la base imponible establecida en el artículo 7 de esta ley. Si la base imponible fuere la cuarta parte del monto del activo neto, al impuesto determinado en cada trimestre, se le restará el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre.

En los casos de períodos menores a un trimestre, el impuesto se determina en proporción al número de días del trimestre que hayan transcurrido.

Artículo 10. Pago del impuesto. El impuesto debe pagarse dentro del mes inmediato siguiente a la finalización de cada trimestre calendario, utilizando los medios que para el efecto la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes.

Artículo 11. Acreditación. El Impuesto de Solidaridad y el Impuesto Sobre la Renta podrán acreditarse entre sí. Los contribuyentes podrán optar por una de las formas siguientes:

- a) El monto del Impuesto de Solidaridad, pagado durante los cuatro trimestres del año calendario, conforme los plazos establecidos en el artículo 10 de esta ley, podrá ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta hasta su agotamiento durante los tres años calendario inmediatos siguientes, tanto el que debe pagarse en forma mensual o trimestral, como el que se determine en la liquidación definitiva anual, según corresponda.



b) Los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta, podrán acreditarse al pago del Impuesto de Solidaridad en el mismo año calendario. Los contribuyentes que se acojan a esta forma de acreditación podrán cambiarla únicamente con autorización de la Administración Tributaria.

El remanente del Impuesto de Solidaridad que no sea acreditado conforme lo regulado en este artículo, será considerado como un gasto deducible para efectos del Impuesto Sobre la Renta, del período de liquidación definitiva anual en que concluyan los tres años a los que se refiere la literal a) de este artículo”. (Congreso de la República, Decreto 43-2008. Ley del Impuesto de solidaridad. Guatemala, 2008).

En cuanto al Impuesto de Solidaridad, un establecimiento permanente debe observar lo siguiente:

1. Un establecimiento permanente deberá tributar ISO solamente si se encuentra inscrito en el Régimen sobre Utilidades de Actividades Lucrativas y posea un margen superior al 4% de sus ingresos brutos.
2. Calcular el impuesto sobre ingresos brutos o sobre activos netos.
3. Presentar declaraciones de forma trimestral y acreditarlo con el ISR, de acuerdo con cualquiera de las dos formas de acreditamiento que haya elegido.

Adicionalmente, se determinó que en nuestra legislación no existe una normativa específica para el establecimiento permanente y solamente se menciona esta figura tributaria dentro de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



CONCLUSIONES



Al analizar el contenido del presente trabajo se puede emitir las siguientes conclusiones:

Que la empresa mercantil es un elemento esencial e importante en el desarrollo del comercio, porque es por medio de la empresa que un comerciante puede desarrollar su actividad mercantil. La ausencia de la empresa hace que se pierda el contacto entre el comerciante y el consumidor, de tal suerte que no se puede acrecentar el comercio si no se explota la empresa mercantil. En ese orden de ideas, puede determinarse apropiadamente que la empresa es el nexo de carácter corpóreo e incorpóreo entre el consumidor y el comerciante, porque mediante los diversos elementos de la empresa mercantil, el comerciante hace llegar los productos de una manera agradable al consumidor o cliente, quien los adquiere y, además de ello, genera la fidelidad comercial. La empresa mercantil, entonces, no puede verse aislada de sus elementos corpóreos e incorpóreos, puesto que, desprender uno de sus elementos de esta, equivale a la eliminación de la empresa, por lo tanto, la ley no solo de otorga un estatuto importante dentro del derecho mercantil, sino que, además de ello, le otorga una regulación acorde con la naturaleza jurídica de esta. Así, la empresa mercantil ha llegado a universalizarse, lo que explica las razones por las cuales la empresa mercantil no debe permanecer en la informalidad, sino que la regulación y formalización de esta deberá de fomentarse en los comerciantes, para que esta pueda producir efectos jurídicos y tributarios que desarrollen el país.

Que siendo la empresa mercantil el vehículo por el cual se explota el comercio, deberá de derivarse en una mayor facilidad para que pueda regularse de manera concreta los aspectos tributarios que la rodean. En el comercio existen grande, mediana y pequeña empresa; sin embargo, en un régimen de legalidad, todos están sujetos a obligaciones tributarias, por lo que se concluye que cada empresa deberá tener las facilidades necesarias para incorporarse a un régimen tributario, que le permita el



desarrollo de tal empresa, sin dejar de cumplir con las obligaciones tributarias. En ese sentido, es muy importante que, al considerarse la legislación tributaria, no se deje de lado la importancia que reviste la regulación de incentivos fiscales para las empresas, así como las facilidades para poder llevar una conducta fiscal ordenada. Asimismo, es muy importante la motivación para que los comerciantes informales se formalicen a través de una regulación más atractiva de las empresas mercantiles. Esto tendrá un efecto muy concreto en cuanto a que las empresas, ya sean grandes, medianas o pequeñas, puedan estar con mayor disposición para cumplir con las obligaciones tributarias y fiscales.

Que el contrato de compraventa de empresa mercantil es uno de los menos utilizados en el medio nacional, ello se debe, en parte, a que no existe ninguna política de desarrollo de la empresa mercantil, por parte del Gobierno de la República y a una falta de control y supervisión que deberá realizar el Registro Mercantil General de la República, juntamente con la Superintendencia de Administración Tributaria, para determinar aquellas empresas mercantiles que, encontrándose inscritas no están activas. ocurre que, en muchos casos, bajo la premisa de “borrón y cuenta nueva”, muchos comerciantes, al realizar negociaciones de compraventa de empresa mercantil, lo que en realidad hacen es inscribir una nueva empresa con el mismo nombre, y no realizar el contrato de empresa mercantil, lo cual no solo es muy saludable para los aspectos legales y tributarios, sino que es la forma correcta de enajenar una empresa. Considerando que esto se realiza por la falta de reglas claras y control gubernamental.

Que la compraventa de empresa mercantil, como un contrato regulado, siempre va a producir efecto jurídico y consecuencias tributarias, por lo que es importante considerar la posibilidad de tipificar el contrato, para que pueda establecerse el cumplimiento de los aspectos derivados de la compraventa. Bajo esta conclusión, se advirtió, en la investigación, que la falta de regulación legal relacionada con la compraventa de la empresa mercantil, presupone la discrecionalidad en la enajenación de esta, lo que conlleva lógicamente a la falta de cumplimiento de las obligaciones que se impondrían a cada uno de los contratantes, desde el aspecto jurídico o bien

tributario; por ello, es considerablemente factible que una regulación legal sobre este aspecto pueda producir, evidentemente una mayor formalización de la economía.



Por último, y no dejando de lado la importancia de esta conclusión, se hace evidente que, en Guatemala, deberá de considerarse la promulgación de un Código de Comercio que actualice muchos de los aspectos del comercio, debido a que, del año de la emisión, del Código de Comercio actual hasta la fecha, el comercio ha cambiado mucho en relación con la época en que se legisló en materia mercantil. Hoy en día, las sociedades han avanzado en la regulación de leyes relacionados con el comercio; muchas de ellas han emitidos leyes específicas sobre sociedades mercantiles, sociedades deportivas y, lo que nos atañe en este trabajo, leyes específicas en materia de empresas mercantiles, lo cual no deberá de dejarse de considerar.





REFERENCIAS

- Cammarota, A. (1924). *Casa de comercio, compraventa de negocios*. Buenos Aires, Argentina: Valerio Aveledo.
- García -Olías, E. (1968). *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa.
- Garrigues, J. (1947). *Tratado de derecho mercantil*. Revista de Derecho Mercantil. Vol I. Tomo I. Editorial Libros Alcalá. 1983
- Garrone, J. (1986). *Diccionario jurídico*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Giulliani, C. (1982). *Derecho financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Nava, J. (1988). *Derecho de las marcas*. México: Porrúa.
- Otamendi, J. (1999). *Derecho de marcas*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot.
- Pira, R. (1975). *Diccionario de derecho civil*. Barcelona, España: Labor, S.A.
- Puig, F. (1953). *Tratado de derecho civil español*. Tomo I. Barcelona, España: Claraso. 1944.
- Rappaport, A. (2005). *El beneficio y el cash flow: dos herramientas*. Décimas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Ripert, G. (1954). *Tratado elemental de derecho comercial*. (vol. 4). Buenos Aires, Argentina: Tipográfica editora Argentina.



Sheldon, Arthur y P.G. Pennance. (1968) *Diccionario de economía*. Barcelona, España: Oikos-tau, S.A.

Serra, M. (1975). *Diccionario económico de nuestro tiempo*. Buenos Aires, Argentina: Mundo Atlántico.

Villegas, H. (1984). *Derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Vivante, C. (1998). *Instituciones del derecho comercial*. Buenos Aires, Argentina: Editorial del Tribunal de Justicia del Distrito Federal.

Walter, G. (2001). *XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Ecuador: (s.e.)

Callirgos, R. (1998). *Derecho empresarial y restructuracion empresarial*. Lima, Perú: Alternativas.

Legislación

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

Código Civil. Guatemala. Decreto Ley 106.

Código de Comercio. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-70.

Código de Trabajo. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 1441.

Código Procesal Civil y Mercantil. Guatemala. Decreto Ley 107.

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

Ley de Propiedad Industrial. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 57-2000.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Congreso de la República de Guatemala. libro I,
Decreto 10-2012.

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

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

