



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el  
arrendamiento de bienes inmuebles**  
(Tesis de Licenciatura)

Estefanía Alejandra Barillas Veras

Guatemala, octubre 2023

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el  
arrendamiento de bienes inmuebles**  
(Tesis de Licenciatura)

Estefanía Alejandra Barillas Veras

Guatemala, octubre 2023

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1°, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Estefanía Alejandra Barillas Veras**, elaboró la presente tesis, titulada **Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes inmuebles**

**AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA**

**M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus**

Rector

**Dra. Alba Aracely Rodríguez de González**

Vicerrectora Académica

**M. A. César Augusto Custodio Cobar**

Vicerrector Administrativo

**EMBA. Adolfo Noguera Bosque**

Secretario General

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA**

**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala 02 de mayo de 2023

Señores Miembros  
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Universidad Panamericana  
Presente

Estimados señores:

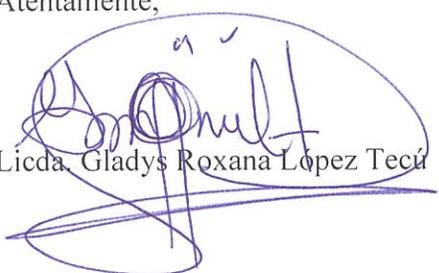
Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como asesora de la estudiante Estefania Alejandra Barillas Veras, ID 000124745.

Al respecto se manifiesta que:

- a) Brinde acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada *Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes inmuebles*.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor. Se hace la aclaración que la estudiante es la única responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,

  
Licda. Gladys Roxana López Tecú

Guatemala, 12 de julio de 2023

Señores Miembros  
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia  
Universidad Panamericana  
Presente

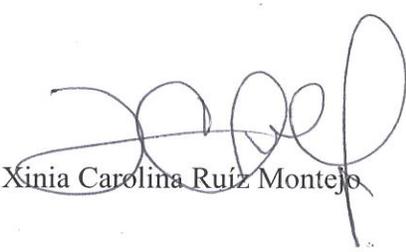
Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como revisor metodológico de la tesis de la estudiante: Estefanía Alejandra Barillas Veras, ID 000124745, titulada: Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes inmuebles. Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito DICTAMEN FAVORABLE para que se continúe con los trámites de rigor.

Se hace la aclaración que el estudiante es el único responsable del contenido de la tesis ya indicada.

Atentamente,

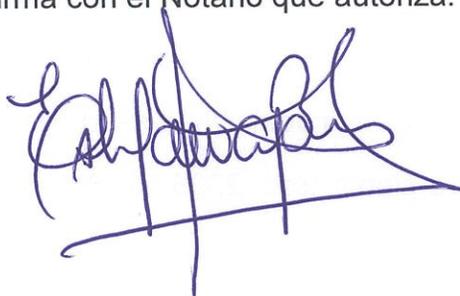
  
Lcda. Xinia Carolina Ruiz Montejo

En la ciudad de Guatemala, el día veintiuno de septiembre del año dos mil veintitrés siendo las once horas, yo, **JOSE MANUEL GARCÍA BARRIENTOS**, Notario, número de colegiado diecisiete mil cuatrocientos cuarenta y cinco (17,445), me encuentro constituido en la trece calle dos guion sesenta de la zona diez, Edificio Topacio Azul, Nivel tres, Oficina trescientos cuatro de la ciudad y departamento de Guatemala soy requerido por **ESTEFANÍA ALEJANDRA BARILLAS VERAS**, de treinta y dos años de edad, casada, guatemalteca, traductora jurada, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil trescientos veinticinco espacio cero dos mil doscientos ochenta y cinco espacio cero ciento uno (2325 02285 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, quien requiere mis servicios profesionales con el objeto de hacer constar a través de la presente **DECLARACIÓN JURADA** lo siguiente: **PRIMERO:** La requirente, **BAJO SOLEMNE JURAMENTO DE LEY**, y enterada por el infrascrito notario de las penas relativas al delito de perjurio, **DECLARA** ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDO:** Continúa declarando bajo juramento la requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: **“EXIGIBILIDAD DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES”**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, veinte minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond tamaño oficio, impresa en ambos lados, que firmo y sello, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los

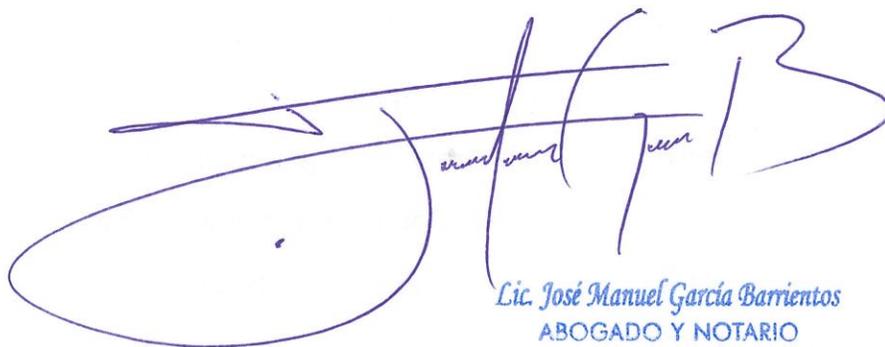


impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie AV y número cero ciento diez mil trescientos cincuenta (AV-0110350) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos con número de registro cinco millones setecientos treinta y nueve mil ochenta y nueve (5739089). Leo íntegramente lo escrito a la requirente, quien, enterada de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f)



**ANTE MÍ:**



Lic. José Manuel García Barrientos  
ABOGADO Y NOTARIO



**ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA**

Nombre del Estudiante: **ESTEFANÍA ALEJANDRA BARILLAS VERAS**  
Título de la tesis: **EXIGIBILIDAD DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES**

**El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,**

**Considerando:**

**Primero:** Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

**Segundo:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la tutora, Licenciada Gladys Roxana López Tecú, de fecha 2 de mayo del 2023.

**Tercero:** Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Xinia Carolina Ruíz Montejo, de fecha 12 de julio del 2023.

**Cuarto:** Que tengo a la vista el acta notarial autorizada en la ciudad de Guatemala, el día 21 de septiembre del 2023 por el Notario José Manuel García Barrientos, que contiene declaración jurada de la estudiante, quien manifestó bajo juramento: *ser autor del trabajo de tesis, haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; y aceptar la responsabilidad como autor del contenido de su tesis de licenciatura.*

**Por tanto,**

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 16 de octubre de 2023

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

  
  
**Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera**  
Decano de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas y Justicia

**Nota:** Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

## **Dedicatoria**

- A Dios** Por ser mi guía y darme las fuerzas para cumplir esta meta.
- A mis padres** Julio Ernesto Barillas Méndez y Thelma Patricia Veras Burgos por ser mi fuente principal de inspiración y siempre creer en mí.
- A mi esposo** Ronni Ordoñez por su amor y apoyo incondicional y por ser mi más grande motivación.
- A mi hermano** Gustavo Adolfo Barillas Veras por ser siempre mi mejor ejemplo de perseverancia.
- A mi maestro** Marco Polo Paíz Marroquín por compartir conmigo sus valiosos conocimientos.
- A mi amigo** Marlon Virula por ayudarme, apoyarme y ser el mejor compañero para alcanzar esta meta

# Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Contrato de Arrendamiento	1
El arrendamiento como hecho generador	27
La Exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria	48
Conclusiones	61
Referencias	63

## **Resumen**

En esta investigación realizada con la modalidad de monografía se estudió lo relacionado con la exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes inmuebles entre personas individuales, ya que, si bien estas relaciones constituyen un hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, existe una omisión a las obligaciones que están establecidas para los sujetos involucrados. El objetivo general consistió en determinar la existencia de algún mecanismo que sea eficiente para la exigencia, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria del pago del Impuesto al Valor Agregado que grava este tipo de contratos.

El primer objetivo específico consistió en llevar a cabo un análisis de los contratos civiles, así como de los contratos de arrendamiento. En tanto que el segundo objetivo específico se refirió a estudiar el contrato de arrendamiento como hecho generador del Impuesto al Valor Agregado, estudiando la relación jurídico-tributaria, sus elementos y las obligaciones que constituyen para los sujetos dentro de dicha relación, así como las sanciones específicas para ciertas infracciones que se comenten. Luego de estudiar cada una de las figuras que se relacionan con cada uno de los elementos esenciales que componen esta investigación y de analizarlas a la luz de la doctrina y las leyes específicas se concluyó que sí existen mecanismos implementados por la Superintendencia de la Administración

Tributaria que no han sido utilizados por los contribuyentes correctamente para cumplir con sus debidas obligaciones.

### **Palabras clave**

Contrato de Arrendamiento. Impuesto al Valor Agregado. Contribuyente. Superintendencia de Administración Tributaria.

## **Introducción**

Existen relaciones que surgen de los contratos de arrendamiento que se celebran entre particulares, en virtud de las cuales nacen obligaciones tanto civiles como tributarias y en el giro usual de estas relaciones se ha observado que ambas partes omiten cumplir, principalmente, con aquellas obligaciones orientadas al pago de los impuestos que gravan estas relaciones. En este trabajo de investigación se abordará lo relacionado en cuanto a la exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado en el arrendamiento de bienes inmuebles entre particulares, pues al estar regulado este tipo de contratos como un hecho generador lo hace un impuesto de carácter obligatorio para el contribuyente y por lo tanto exigible por parte de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

Por lo anterior el objetivo principal de la presente investigación será determinar si existe un mecanismo eficiente que pueda ser aplicado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para la exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado de los arrendamientos de bienes inmuebles entre personas individuales. Para lograr lo anterior se determinará como primer objetivo específico analizar los contratos de arrendamiento y las obligaciones que derivan de ellos. Mientras que el segundo objetivo específico será determinar el impuesto al que se encuentran afectos los contratos de arrendamiento de bienes

inmuebles, las obligaciones tributarias relacionadas y las consecuencias del incumplimiento de dicho impuesto.

Las razones que justifican la investigación consistirán en atraer la atención sobre la problemática que es el hecho que los contribuyentes que se encuentran obligados al pago de impuestos incumplen, esencialmente cuando se celebran contratos de arrendamiento entre personas individuales. Además, el interés de la investigadora en el tema radicará en analizar como las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria orientadas a la recaudación de impuestos y fiscalización de las actividades del contribuyente pueden verse cumplidas en estos casos mediante los mecanismos que ya se encuentran implementados. Es por ello por lo que para el desarrollo del presente trabajo la modalidad de investigación será la monografía, con el fin de hacer un análisis exhaustivo de lo que la doctrina y la ley indican sobre las distintas instituciones que se involucran con el objeto de esta investigación.

En cuanto al contenido, en el primer subtítulo se estudiará de manera detallada al contrato de arrendamiento, desde su origen como un contrato civil, así como sus características, elementos y obligaciones que lo componen, mientras que en el segundo subtítulo se abordará lo relacionado con los impuestos y su clasificación, así como determinar qué es un hecho generador para así encuadrar al contrato de arrendamiento dentro de la relación jurídico-tributaria y entonces establecer las

obligaciones tributarias que de estos surgen. Y finalmente el tercer subtítulo estudiará las funciones de la administración tributaria y como esta institución ejerce su poder de fiscalización y recaudación a través de los mecanismos que hasta el momento ha implementado y cómo estos podrían ser utilizados para que la exigibilidad del Impuesto al Valor Agregado de los arrendamientos puede ser más eficiente.

## ***Contrato de Arrendamiento***

Con el fin de poder dar una definición exacta de lo que es un contrato se debe analizar primero, de manera breve, qué es un negocio jurídico. La doctrina lo define como “un acto jurídico de declaración de voluntad que tiende a la consecución de un fin práctico, efecto que se produce precisamente como consecuencia de la expresión de voluntad y en virtud de la tutela que le brinda el ordenamiento jurídico” (Aguilar Guerra, 2017, p. 57). Se establece por lo anterior, es acertado afirmar que un negocio jurídico nace en virtud de actos de voluntad que se llevan a cabo dentro de la esfera jurídica, estos actos necesariamente deben nacer como consecuencia de una declaración o manifestación de voluntad y dentro de su estructura existe una obligación que vincula a los sujetos.

### Definición de Contratos Civiles

Si bien existen muchas definiciones de lo que es un contrato, para los efectos de esta investigación, es necesario observar, inicialmente, la etimología de la palabra y así entender desde su origen qué significa; es así que la doctrina establece que “originariamente, la voz *contractus* no parece haber poseído un preciso significado técnico-jurídico. Etimológicamente, *contractus* es el participio pasivo del verbo *contrahere*, por lo cual designa genéricamente “lo contraído”. (Aguilar Guerra, 2017, p. 61). Por contraer se entiende que se adquiere ya sea un

compromiso o una obligación, y esta última es la que da origen a un negocio jurídico. Tomando en cuenta todos los elementos antes mencionados, a saber, la obligación y el negocio jurídico, una manera de definir al contrato es como un convenio de voluntades que hacen los sujetos a través del cual se obligan a cumplir ciertas prestaciones.

Por su parte Puig Peña citado por Flores Juárez (2018) indica que “El contrato es un acuerdo de voluntades anteriormente divergentes por el cual las partes dan vida, modifican o extingue una relación jurídica o una relación de derecho de carácter patrimonial” (p. 10). Por lo que indica el autor se puede observar que se ha agregado un elemento patrimonial a la definición de lo que es un contrato, asumiendo así que estas declaraciones de voluntad tienen un efecto directo no solo en la esfera civil de las partes sino, de alguna manera, tiene un impacto o afectación sobre el patrimonio de ellos como consecuencia de las obligaciones y derechos que surgen del perfeccionamiento de este.

Se puede encontrar también una definición de lo que es un contrato dentro de la legislación guatemalteca. De acuerdo con el Código Civil (1963): “Hay contrato cuando dos o más personas, convienen en crear, modificar o extinguir una obligación” (artículo 1517). Así que, considerando la definición aportada por el autor antes citado y la que el Código Civil establece al respecto, se puede determinar con certeza que un contrato lleva intrínseco una declaración de voluntad que es hecha por varias partes

dentro de un negocio jurídico que tiene como fin nacer a la vida y surtir sus efectos dentro de la esfera civil de los involucrados; lo cual lleva consigo la creación de un vínculo por medio del cual nacen derechos y, a su vez, surgen obligaciones.

## Principios de lo Contratos Civiles

Se entiende como principio todas aquellas directrices cuyo propósito son instruir disposiciones legales y de esta manera influenciar una variedad de remedios y por ello estos pueden ayudar a orientar y favorecer no solo la sanción de nuevas disposiciones sino también encaminar el análisis, explicación e interpretación de las normas que ya existen. En virtud de esta definición de principios, es importante enumerar aquellos que se consideran relevantes para los contratos civiles y así aportar al objeto de la presente investigación. A continuación, se desarrollarán los principios que se consideran fundamentales de los contratos civiles y que formarán la base para este estudio.

**Principio de Consensualismo:** este principio hace referencia esencialmente a que el acuerdo de voluntades es suficiente, sin que la formalidad sea imperativa, para que el contrato nazca a la vida jurídica.

Al respecto el autor Flores Juárez (2018) indica que:

Cabe decir que esta postura aspiracional omitió considerar que la celebración del contrato impone la existencia de seguridad jurídica, la cual surge, únicamente, del sistema formalista; esta reconoce que es fundamental el acuerdo de voluntades, pero también lo es

la observancia de las formalidades, que -como ya se ha dicho- imprimen certeza a la relación que se constituye. (p. 13).

Sin embargo, como se puede observar, para algunos autores enfocarse únicamente en un acuerdo como base capaz de sostener los convenios hechos no es suficiente pues consideran que, aunque no es obligatoria la formalidad sí es, de alguna manera, esencial ya que al observarse sin duda alguna reviste de certeza jurídica al negocio jurídico que se está formalizando en un contrato, dándole así a las partes involucradas la seguridad de que lo que se ha pactado tiene fuerza legal efectiva.

Principio de Autonomía de la Voluntad: este principio está íntimamente relacionado con la libertad contractual, ya que este reconoce que los individuos tienen la libertad y el poder de “crear, modificar o extinguir relaciones contractuales.” (Aguilar Guerra, 2017, p. 80). Como se observa en lo que el autor establece al respecto de este principio, este cumple diversas funciones en su aplicación. Por una parte, tienen una función creadora, precisamente por esa capacidad de crear, modificar y extinguir las relaciones jurídicas de acuerdo con la voluntad de los individuos implicados. Por otra parte, cumple una función reguladora pues los sujetos involucrados en el contrato son quienes determinan los términos, condiciones e incidencias que regirán sobre la relación jurídica que nace. Y por último cumple una función normativa pues de alguna manera los términos y condiciones fijados tiene fuerza de ley entre las partes.

A pesar de existir esa libertad de decisión en cuanto a la forma y el fondo del documento, es importante notar que esa autonomía a la que hace referencia este principio no es del todo absoluta, ya que por la propia naturaleza del ser humano que va a buscar su beneficio muchas veces sin miramientos se estima que es imperativo que se establezcan límites específicos a este principio, con el propósito de no perturbar y mantener el orden social. Los límites a los que hace referencia se pueden encontrar regulados específicamente dentro del ordenamiento jurídico, a saber, en el Código Civil (1963) “Se puede estipular cualesquiera condiciones que no sean contrarias a las leyes ni a la moral. No vician el contrato y se tienen por no puestas las condiciones imposibles y las contrarias a las leyes o a las buenas costumbres” (artículo 1271).

En el artículo antes citado se pueden encontrar cómo claramente la ley se encarga de establecer esos límites a la autonomía de la voluntad, siendo estos, en primer lugar, evidentemente la ley, luego la moral y, por último, pero ciertamente no menos importante, el orden público. Incluso, el legislador consideró relevante hacer énfasis en que este último no fuera alterado y de esta manera garantizar la protección de los derechos y de las libertades de los individuos, así como el bienestar colectivo, haciendo énfasis especial en este límite al dejarlo plasmado nuevamente en el Código Civil (1963), “Hay nulidad absoluta en un negocio jurídico, cuando su objeto sea contrario al orden público...” (Artículo 1301). De

esta manera cualquier acto de voluntad de una persona que entren en conflicto con el orden público será nulo.

### Características de los Contratos Civiles

Las características son todos aquellos atributos que definen a un objeto las cuáles ayudan a diferenciarlo de otros. Para los contratos civiles existen diversas cualidades que los distinguen los unos de los otros, haciendo que su comprensión, pero sobretodo su aplicación, sea más efectiva, precisa y exacta. El Código Civil ofrece en los artículos 1587 al 1592 una división de los contratos, sin embargo, es criterio de esta investigadora que lo que la ley realmente enumera son más bien características, esto debido que no todas son excluyentes con las otras y un contrato puede contener en sí mismo varias de las ahí mencionadas. A continuación, se enumeran dichas características:

Unilaterales, es decir cuando una de las partes es la única obligada “sin contraprestación a su favor y otra que tiene la acreeduría o el derecho de exigencia, sin que sobre ella haya ninguna carga de pago” (Contreras, 2013, p.264). En otras palabras, tomando como base lo expuesto por el autor, se puede determinar que los contratos unilaterales son aquellos en los cuales una de las partes que interviene asume la responsabilidad de cumplir con ciertas obligaciones sin recibir una remuneración o retribución a cambio, en contraste con la otra parte quien no tiene

obligación alguna sino más bien es la que se ve beneficiada en virtud del contrato que se haya celebrado.

Bilaterales, también denominados como sinalagmáticos, es decir aquellos contratos que generan una obligación mutua entre las partes, es decir que “las obligaciones de ambas partes nacen al mismo tiempo; las de una son presupuesto de la otra, creando una interdependencia indisoluble, una causalidad recíproca” (Contreras, 2013, P. 264). Al contrario de los contratos unilaterales, concretamente se puede indicar que existe bilateralidad en un contrato cuando ambas partes se comprometen a dar, hacer o no hacer algo y la obligación opera en ambos sentidos aceptando cada dar cumplimiento de lo que le corresponde y teniendo ello como consecuencia el nacimiento de derechos y obligaciones mutuas.

Consensuales, los cuales se perfeccionan tan solo con el consentimiento de las partes, “aunque ninguna de las cosas o pretensiones se hubiere entregado” (Contreras, 2013. P. 266). Con ello se determina que los contratos consensuales son aquellos a través de los cuales la sola puesta en acuerdo de las partes es suficiente, ya sea que lo hayan expresado o manifestado de manera verbal o escrita, y siempre que ya hubieren pactado y aceptado las condiciones bajo las cuales se generarán los derechos y obligaciones entonces se entiende como perfecto el contrato sin necesidad alguna de que se entregue una cosa, se realice u omita la realización de un acto para considerarse como válido.

Reales, son aquellos que se perfeccionan no solo con el consentimiento de las partes sino al momento que se entrega de lo que se considera el objeto del contrato. De acuerdo con lo que indica el Código Civil (1963) “...reales, cuando se requiere para su perfección la entrega de la cosa” (Artículo 1588). Por lo anterior, se puede interpretar que es por la entrega de la cosa que se crean los derechos y las obligaciones y que la omisión de entrega, en los contratos reales, afectan su validez haciendo que este no produzca los efectos jurídicos esperados. En conclusión, con este tipo de contratos se entiende que la entrega es el elemento esencial para su validez.

Principales, son aquellos tienen un propósito independiente y no necesitan de otro contrato para subsistir. Al respecto, se establece en el Código Civil (1963) “Son principales, cuando subsisten por sí solos...” (Artículo 1589). Se podría definir, de otra manera, que los contratos principales son autónomos y completos por sí mismos no teniendo la necesidad de tener que referirse a otro contrato para su ejecución o cumplimiento y su validez no se encuentra condicionada o sujeta a la existencia de disposiciones ajenas. Sin embargo, esto no quiere decir que los contratos principales pueden complementarse mediante contratos accesorios los cuales se desarrollarán a continuación.

Accesorio, se refiere a los que su existencia se encuentra supeditada a la existencia de un contrato principal. De conformidad con el Código Civil (1963) “...y accesorios, cuando tienen por objeto el cumplimiento de otra obligación” (Artículo 1589). Haciendo referencia a lo que la ley establece respecto a los contratos accesorios se puede establecer que son aquellos cuya subsistencia depende de otro contrato, estando entonces vinculados en cierto modo subordinados al contrato principal y se celebran con el propósito de complementar, detallar, modificar o regular situaciones, eventos, aspectos o condiciones específicas de dichos contratos principales o que surjan durante su ejecución.

Oneroso, es decir aquellos en los cuales se constituye un beneficio económico para una de las partes a cambio de una contraprestación por parte de la otra. A su vez, los contratos onerosos pueden ser también conmutativos, lo que quiere decir que “sus alcances se conocen por los contratantes desde su celebración, la retribución está fijada de antemano, y es siempre jurídicamente exigible por las dos partes” (Aguilar Guerra, 2017. p.151). Y son aleatorios los contratantes desconocen el alcance del contrato dependiendo de la incertidumbre de lo que acontecerá en el futuro. En conclusión, los contratos onerosos implican una carga para ambas partes y cuyo resultado puede ser conocido o por determinarse en el transcurso de su cumplimiento.

Gratuito, son aquellos contratos en los cuales solamente una de las partes se compromete a llevar a cabo una acción, a entregar una cosa sin recibir una contraprestación de carácter económico a cambio. De acuerdo con lo que se establece en el Código Civil (1965) “...gratuito, aquel en que el provecho es solamente de una de las partes” (Artículo 1590). Al respecto de lo anterior se puede aducir que quienes celebran este tipo de contratos, específicamente, quien se compromete o se obliga o hace por generosidad, solidaridad, obligación moral u otras razones de naturaleza altruista, pues no se espera que la parte beneficiada ofrezca alguna retribución o remuneración a cambio.

Condicionales, se refiere a aquellos “cuyos efectos están subordinados por las partes o por disposición de la ley a una o varias condiciones” (Contreras, 2013. P. 270). Esta condición a la que se encuentra sujeta el contrato, la cual debe ser un acontecimiento futuro e incierto, puede ser suspensiva, es decir que el contrato se encuentra pendiente y una vez cumplida la condición entonces el este puede producir sus efectos. Mientras que cuando se establece una condición es resolutoria, a diferencia de la condición suspensiva, el contrato se considera que se encuentra en vigor y al momento de cumplirse la condición sus efectos producen la extinción de los derechos y, como consecuencia, del negocio jurídico. Siendo el contrario a este tipo de contratos los denominados como absolutos, es decir aquellos que no están subordinados a condición alguna para que surta efectos.

Estas características proporcionadas por el Código Civil permiten que el análisis que se haga sobre los contratos, en especial el de arrendamiento el cual es el objeto principal de esta investigación, sea más certero, pues al conocer las cualidades que determinan y distinguen a un contrato permite no solo que sea más sencillo comprenderlo, sino también hace posible que se pueda establecer de manera más clara su naturaleza, clasificación, y, muy importante, las obligaciones que surgen para cada uno de los sujetos involucrados. En virtud de lo anterior se puede indicar, en cuanto a las características enumeradas y la breve explicación proporcionada, aseguran de alguna manera que los contratos sean justos, equitativos y sobretodo sean vinculantes entre las partes.

### Clasificación de los Contratos Civiles

Por una parte, la doctrina ofrece distintas clasificaciones de los contratos, entre ellas se puede hacer mención de la que hace Flores Juárez (2018), indicando que existen: i) contratos preparatorios, siendo los que se celebran con el fin de preceder contratos que se celebrarán en el futuro; ii) traslativos de dominio, son aquellos por medio de los cuales se transmite la propiedad de un bien; iii) traslativos de uso, es decir a través de los cuales se transmite únicamente el uso y goce de un bien, mas no la propiedad de este; iv) de servicios, son aquellos los cuales la prestación principal es la prestación de un servicio a cambio de una remuneración; v) de caución o garantía, siendo aquellos que sirven para asegurar el

cumplimiento de una obligación, siendo su característica principal que son accesorios; y vi) la transacción, aquel que se celebra con el fin de dar por terminadas las controversias.

Por otra parte, se hace referencia a la clasificación que hace el Código Civil en la segunda parte de su libro quinto, siendo esta la siguiente: i) promesa y la opción, ii) mandato, iii) sociedad, iv) compraventa, v) donación entre vivos, vi) arrendamiento, vii) mutuo, viii) comodato, ix) depósito, x) contrato de obra de empresa, xi) servicios profesionales, xii) fianza, xiii) renta vitalicia, xiv) loterías y rifas; apuestas y juego, xv) transacción y xvi) compromiso. Atendiendo a las clasificaciones proporcionadas, y considerando que el objeto de análisis del presente trabajo, es factible determinar que el contrato de arrendamiento es un contrato traslativo de uso y el cual se desarrollará con más detalle a continuación.

### Definición de contrato de arrendamiento

Históricamente, dentro del Derecho Romano, al contrato de arrendamiento se le conocía como contrato de locación. Siendo la base principal de esta modalidad de contrato la localización de la cosa y esencialmente que una de las partes cede, a favor de otra parte, temporalmente el uso de un bien a cambio de un beneficio. Viteri Echeverría, (2021), citando a Borda define al contrato de locación “como

el contrato por el cual una persona (locador) se obliga a entregar el uso y goce de una cosa durante un cierto tiempo a otra (locatario) que a su vez se obliga a pagar un precio en dinero” (p. 280). De la misma forma la legislación guatemalteca ofrece una definición dentro del Código civil:

El arrendamiento es el contrato por el cual una de las partes se obliga a dar el uso o goce de una cosa por cierto tiempo, a otra que se obliga a pagar por ese uso o goce un precio determinado. (1963, artículo 1880).

Es así como, con el fin de formar un criterio propio y tomando como base el breve antecedente histórico antes indicado, así como las definiciones proporcionadas, se puede inferir que el contrato de arrendamiento es el contrato por medio del cual una parte se compromete a otorgar el uso o goce, mas no la propiedad, de una cosa por un período determinado a cambio de una retribución pactada. Si bien es cierto que el contrato de arrendamiento tiene similitudes con los contratos de compraventa, depósito, comodato, entre otros, se observará, a continuación que, al desarrollar las características del arrendamiento, existen diferencias importantes que los distingue de ellos.

Al hacer una relación directa de lo que la doctrina y la ley dicen respecto a los contratos de arrendamiento con las características establecidas en el Código Civil, se puede concluir que existen cualidades que distinguen a los contratos de arrendamiento de los demás. Para comenzar es evidente que es un contrato bilateral, puesto que los compromisos hechos por las partes generan obligaciones mutuas para quienes están involucradas.

También es acertado indicar que es un contrato oneroso conmutativo dado que no solo existe un beneficio económico de por medio, sino que los sujetos están bien impuestos sobre los alcances y condiciones del contrato.

De la misma manera, es apropiado señalar que el contrato de arrendamiento es consensual ya que el perfeccionamiento se da al momento que existe acuerdo entre las partes siendo que la parte que da en arrendamiento se compromete a dar el uso o goce de la cosa y la parte que recibe el arrendamiento se compromete al pago, al respecto de ello Viteri Echeverría (2021) indica que “La entrega real y efectiva de la cosa no es esencial para la existencia del contrato y tampoco está sujeta al cumplimiento de solemnidades especiales” (p. 281), aquí entonces se determina que el solo consentimiento de las partes es suficiente para que nazca a la vida jurídica. Y, a su vez, este es principal debido que este contrato puede subsistir por si mismo sin la necesidad de la existencia de otro contrato que lo complemente, pudiendo derivar de este, mas bien, contratos accesorios.

### Naturaleza Jurídica

De conformidad con el significado que la Real Academia Española señala, naturaleza es esa virtud, calidad o propiedad de las cosas. Es decir, aquello que distingue su esencia y que permite reconocer su origen. Entonces, por naturaleza jurídica se entiende que es esa calidad que algún concepto o

institución tiene, dentro de la esfera del derecho, que permite determinar su esencia. Esto es importante pues se debe conocer con certeza cual es esa calificación legal que una institución tiene para que su aplicación se haga de manera adecuada, informada y correcta y de esta manera evitar que existan dudas sobre las incidencias que ello puede tener en los derechos y obligaciones de los sujetos interesados. Es por ello por lo que, para los fines de la presente investigación se debe establecer, a criterio de la investigadora, cuál es la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento.

Si bien es cierto, distintos autores difieren sobre su naturaleza, es significativo determinar la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento, y así al calificarlos, entender su esencia, los elementos que los componen y todas aquellas incidencias que surgen en virtud de ellos. Cabe resaltar que estos no son contratos de derecho real, pese a que en el Código Civil se encuentra regulada la obligación de registro ante el Registro General de la Propiedad, y eso traiga como resultado que se generen derechos reales como tal, se debe comprender que estos no son consecuencia de su inscripción sino mas bien del contrato. Es por ello por lo que, tomando como base lo que se analiza de los antecedentes, la definición, así como lo que la ley establece, se puede inferir que la naturaleza jurídica de los contratos de arrendamiento es que son traslativos de uso y disfrute.

## Elementos

Los elementos son aquellos componentes o piezas fundamentales que conforman al arrendamiento y que sin la existencia de uno de ellos no podrían celebrarse. Al ser el contrato de arrendamiento un negocio jurídico y que una de las características principales es la bilateralidad se observa que el consentimiento debe ser uno de los elementos fundamentales y para que ese consentimiento pueda darse correctamente los sujetos deben ser capaces de poder darlo, y eso nos lleva a la capacidad como otro elemento fundamental. De acuerdo con lo que Viteri Echeverría (2021) indica otros elementos que conforman al contrato de arrendamiento, como lo son los elementos personales, es decir aquellos sujetos que intervienen y los elementos reales, a saber, esas prestaciones sobre las cuales formularán el contrato. A continuación, se desarrollan de manera más detallada cada uno de esos elementos.

**Consentimiento:** En el derecho civil el consentimiento es un concepto fundamental siéndolo así también para los contratos y se refiere a esa aceptación voluntaria y consciente de las condiciones establecidas en el contrato. El consentimiento no puede ser forzado ni obtenido mediante engaño o fraude, de lo contrario puede ser considerado nulo. En el contexto de los contratos de arrendamiento se refiere específicamente a la aceptación voluntaria de los términos y condiciones establecidas, entendiéndose: a) el objeto, b) el precio de la renta, c) el destino que se le dará

a la cosa y d) la duración que tendrá el contrato. Por lo que si una de las partes no está en acuerdo este no podrá perfeccionarse.

Capacidad: Al igual que el consentimiento, dentro de la esfera del derecho civil la capacidad es un elemento esencial siendo esta la aptitud que tiene una persona de ser sujeto de derecho y obligaciones. De conformidad con el Código Civil (1963) “La capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad. Son mayores de edad los que han cumplido dieciocho años” (artículo 8). Es importante resaltar, entonces, que la capacidad dentro de un contrato de arrendamiento es fundamental no solo para su validez y perfeccionamiento, sino también porque, adicional a ello, la ley requiere también gozar de la libre disposición de la cosa.

Ahora bien, con respecto a la capacidad como establece en el párrafo anterior existe una fijación clara sobre quienes no pueden celebrar un contrato de arrendamiento pese a ser personas que gozan de capacidad de ejercicio. Para ello es necesario referirse al Código Civil, el cual establece que:

No pueden tomar en arrendamiento:

1. Los administradores de bienes ajenos, los bienes que estén a su cargo;
2. El mandatario, los bienes del mandante, a no ser con el consentimiento expreso de este;
- y
3. Los funcionarios y empleados públicos, los bienes que son objeto de los asuntos en que intervienen por razón de su cargo (1963, artículo 1884).

Personales: también se le puede denominar como el elemento subjetivo, haciendo referencia a los sujetos que participan dentro del contrato de arrendamiento. Por una parte, está el arrendatario quien es la persona individual o jurídica que se compromete a tomar en arrendamiento el bien mueble o inmueble y como consecuencia se convierte en el usuario de la cosa, obligándose a pagar el precio fijado en el tiempo y forma establecidos en el contrato. Por la otra parte está el arrendador, este también puede ser una persona individual o jurídica, quien debe ser el legítimo propietario o bien, puede estar debidamente facultado para dar el bien mueble o inmueble en arrendamiento.

Reales: A este elemento también se le conoce como material. El contrato de arrendamiento se caracteriza por ser un contrato bilateral, por lo tanto, ambas partes se obligan a llevar a cabo una prestación, siendo la del arrendador el de dar “el uso y goce del bien objeto del arrendamiento (...)” y por el lado del arrendatario a este le corresponde el pago de la renta” (Viteri Echeverría, 2021, p. 292). Se puede concluir de esta manera que este elemento está compuesto por la cosa y la renta. Sin embargo, es posible también que dentro de esta categoría se incluya el plazo que se pactó para la duración del contrato de arrendamiento. A continuación, se describirá brevemente cada componente que conforma a este elemento.

La cosa: **Tal** como se indicó en el párrafo que antecede, esta es la prestación que el arrendatario se compromete a dar en arrendamiento. La legislación guatemalteca, en el Código Civil, establece claramente que pueden ser objeto de arrendamiento todos los bienes no fungibles entiéndase que estos pueden ser bienes inmuebles, bienes muebles, bienes incorpóreos, bienes del Estado, empresas, entre otros; también en ella se establecen excepciones, a saber: a) todo aquello que está prohibido por la ley, siendo “este el caso de los bienes públicos de uso no común; y b) los derechos estrictamente personales, tal el caso del derecho real de uso y el derecho real de habitación” (Flores Juárez, 2018, p. 120).

La renta: como se mencionó anteriormente, la renta es ese término que hace referencia a esa contraprestación económica a la que el arrendatario se compromete a pagar en virtud del arrendamiento. Este elemento, además, está compuesto por la determinación, que conlleva “no sólo la fijación de su monto, sino el período que cubre” (Viteri Echeverría, 2021, p. 301); también establece si el pago pactado se hará efectivo en dinero o en especie, y de la misma manera estipular el lugar para el pago, el modo en el que se efectuará y en la fecha que para el efecto las partes, haciendo uso de su libertad de contratación, dispongan dentro del contrato de arrendamiento.

El plazo: El Código Civil (1963) en el artículo 1880 es especialmente directo en establecer que el arrendamiento se da por “cierto tiempo”; esto lleva entonces a las partes a establecer el período para el contrato que celebraran. En este punto es importante hacer referencia a lo que Viteri Echeverría (2021) señala:

(...) el plazo original del contrato debe ser determinado por las partes o, por lo menos, ser determinable (Art. 1,886 CC), de manera que desde la celebración del contrato se establezca su vencimiento. Ello se puede lograr, sea mediante la fijación de un plazo cierto (uno o más años) o sujetando la vigencia del contrato al acaecimiento de una condición resolutoria expresa (p. 309).

Siendo que el plazo es ese período de tiempo que se establece para el cumplimiento o ejecución de una obligación o bien el que determina la duración de un contrato, se entiende que este opera siempre a futuro sin embargo siempre debe de ser determinable. En el caso de los contratos de arrendamiento se observa que es un elemento al cual se le debe prestar especial atención, no solo por que la misma ley establece que este se otorga por cierto tiempo sino porque en otros casos opera también como una de las formas de dar por terminado dicho contrato. Haciendo lo anterior hincapié a lo que al autor refiere a que el plazo puede ser fijado o bien puede ser establecido como una condición resolutoria.

## Obligaciones que nacen del arrendamiento

Las obligaciones son aquellas prestaciones a las que se comprometen, tanto el arrendador como el arrendatario y que deben de cumplirse en virtud del contrato de arrendamiento y las disposiciones del Código civil en relación con estos. Se consideran que son de carácter privado principalmente porque nacen con base a lo que las partes consignaron en el instrumento que contiene el contrato, generando de esta manera, no solo derechos, sino principalmente obligaciones específicas para cada uno de ellos. Estas obligaciones que se enumerarán y se desarrollarán a continuación constituyen las bases sobre las cuales las partes celebran el contrato existiendo consecuencias por su incumplimiento.

Obligaciones del Arrendador. Se puede establecer que estas obligaciones, principalmente consisten en las siguientes: “i) entregar las cosa al arrendatario de forma que éste pueda usar y gozar de ella; ii) conservar la cosa en estado de servir al arrendatario; iii) garantizar dicho uso; y iv) no mudar la forma de la cosa” (Viteri Echeverría, 2021, p. 314). Y aunque se indica que las antes mencionadas son las principales, se enumerarán, adicionalmente, otras que se consideran importantes, sobretodo para el objeto de la presente investigación. A continuación, se desarrollará con un breve detalle en qué consisten las obligaciones del arrendador, usando como guía no solo lo que la ley establece, sino lo que la doctrina también dicta al respecto de ellas.

Entrega de la cosa: **Al** respecto de esta obligación el Código Civil (1963) establece que:

El arrendador está obligado a entregar la cosa en estado de servir al objeto del arrendamiento. La entrega debe hacerse inmediatamente si no se fija plazo; pero si el arrendatario debe pagar la renta anticipadamente o prestar garantía, mientras no cumpla estas obligaciones, no estará obligado el arrendador a entregar la cosa. (artículo 1897).

Cuando la ley establece que se debe dar en estado de servir se refiere a que el objeto debe entregarse en condiciones no solo adecuadas sino también necesarias para que pueda cumplir con el fin del arrendamiento pactado, sin embargo, si se convino “en que la cosa fuere entregada en el estado en que se encuentre, en cuyo caso sería por cuenta del arrendatario el ponerla en condición de servir” (Viteri Echeverría, 2021, p. 315). Por lo tanto, la obligación de entrega de la cosa constituye precisamente eso, que el arrendador conforme a los compromisos hechos dé al arrendatario el bien objeto del arrendamiento conforme a las circunstancias indicadas para su uso.

Conservar la cosa en estado de servir: Se determina que durante el plazo del contrato de arrendamiento y una vez el objeto haya sido entregado a satisfacción del arrendatario, correrá por cuenta del arrendador las reparaciones o el mantenimiento que sea necesario en virtud de caso fortuito o fuerza mayor, caso como el que se establece en el artículo 1912 del Código Civil y referente a ello Viteri Echeverría (2021) señala que “En igual forma corresponde al propietario o arrendador reparar los daños

que la cosa sufra por su naturaleza, sus defectos o vicios propios” (p. 315), y así lo establece claramente también el inciso 4 del artículo 1901 del Código civil.

Garantía de uso y goce: es obligación del arrendador asegurar que el arrendatario pueda tener el uso y goce pleno pacífico y legal de la cosa. A este efecto, para que el arrendador pueda garantizar lo anterior, el Código Civil (1963) menciona, entre otras, las siguientes obligaciones:

- 1) Poner en conocimiento del arrendamiento, en el caso de celebrarse el contrato, los vicios ocultos de la cosa y las limitaciones y gravámenes que puedan perjudicarlo;
- 2) A mantener al arrendatario en el goce pacífico de la cosa durante el arrendamiento;
- 3) A no estorbar ni embarazar de manera alguna el uso de la cosa arrendada, a no ser por causa de reparaciones urgentes e indispensables;
- 4) A conservar la cosa arrendada en el mismo estado, durante el arrendamiento, haciendo para ello todas las reparaciones necesarias;
- 5) A defender el uso de la cosa contra un tercero que pretenda tener o quiera ejercer algún derecho sobre ella; y
- 6) A pagar los impuestos fiscales y municipales que gravitan sobre la cosa. (artículo 1901)

Esta obligación entonces conlleva una gran responsabilidad para el arrendador, pues este debe asegurar que el arrendatario pueda gozar plenamente, como su derecho le corresponde, del bien que se entregará en calidad de arrendamiento. Adicional a ello, y para los efectos y alcances de esta investigación, es importante que se preste especial atención a lo que se regula en el inciso 6) del artículo 1901 del Código Civil respecto a esa obligación específica de hacer el pago de los impuestos fiscales; esta obligación cobrará sentido más adelante cuando se desarrolle lo relacionado al contrato de arrendamiento como hecho generador, pero

anticipadamente se puede indicar que existe desde ya una obligación de carácter tributaria dentro de esta relación de naturaleza civil.

No mudar la forma de la cosa: Esta es una obligación que la misma ley hace recaer tanto sobre el arrendador como el arrendatario, tal como se puede observar según lo establece el Código civil:

1) Ninguna de las partes puede mudar la forma de la cosa arrendada sin consentimiento de la otra. La violación de este precepto da derecho al perjudicado para exigir que la cosa se reponga al estado que guardaba anteriormente, o a que se rescinda el contrato si la modificación fue de tal importancia que la haga desmerecer para el objeto del arrendamiento. (Código civil, Decreto Ley 106, 1963, artículo 1893)

Impuestos: Al volver al texto del artículo 1901 del Código civil, en especial el inciso 6 se observa que de ahí se desprende otra obligación importante para el arrendador, la cual consiste en pagar los impuestos fiscales o municipales que gravan la cosa. En el primer caso se puede inferir que esto podría referirse a los tributos que se generen en virtud del contrato de arrendamiento, y esto se ve confirmado mediante lo que estipula la Ley del Impuesto al Valor Agregado, específicamente en su artículo 3 inciso 4) donde establece que el arrendamiento es un hecho generador de impuesto. Lo relativo a esta obligación específicamente se desarrollará más adelante, sin embargo, era necesario establecer esta base.

Obligaciones del arrendatario: Viteri Echeverría (2021) menciona, entre otras, las obligaciones del arrendatario:

(a) recibir la cosa arrendada; (b) usar y gozar de ella, de conformidad con lo convenido o, en defecto de pacto, de acuerdo con la naturaleza y el destino normal de la cosa; (c) pagar la renta en el monto, tiempo, y forma convenidos; (d) cuidar de la cosa y evitarle daños; (e) avisar al arrendatario de las *perturbaciones de derecho*; y (f) devolver la cosa al arrendador, a la terminación del contrato. (p. 326)

Se procederá entonces a analizar algunas de las obligaciones que pueden emanar tanto de la ley como del contrato.

Recibir la cosa arrendada: Como indica Viteri Echeverría, dentro del contrato de arrendamiento es indispensable que el arrendatario reciba la cosa objeto de dicho contrato, sin embargo, como ya se mencionó antes, el perfeccionamiento de este tipo de contrato se da por el mero consentimiento y no por la entrega de la cosa como tal. Si el arrendatario adopta una actitud negativa sin ninguna justificación y rechaza recibir la cosa entonces puede ocasionar que el arrendador incurra en mora, según lo establece el artículo 1429 del Código civil. Como consecuencia de lo anterior surgen responsabilidades por las cuales el arrendador debe responder frente al arrendatario en virtud del incumplimiento creando así la obligación sobre los daños y perjuicios que esta mora ocasione (p. 326).

Usar y gozar de la cosa: El arrendatario está en la obligación de usar y gozar de la cosa según lo pactado en el contrato de arrendamiento respectivo. Esta obligación realmente nace a partir del derecho que el arrendatario tiene a tal uso y goce, viéndose este limitado por lo que el Código Civil (1963) establece “El arrendatario está obligado a: 1º Servirse

de la cosa solamente para el uso convenido, y a falta de convenio, para el que corresponda según su naturaleza y destino” (artículo 1907). Desde aquí se puede apreciar también que, si no se pactó un uso o destino específico, se atañerán a la naturaleza de la cosa y el uso razonable que debe darse como consecuencia de ello.

**Pago de la Renta:** Haciendo referencia al apartado anterior de este trabajo de investigación en donde se aborda el tema de la renta y la contraprestación que esta representa para el arrendatario, así como la importancia de la estipulación del lugar, modo y fecha para hacer efectivo dicho pago, se puede apreciar que todo esto configura una obligación determinada para el arrendatario, es por ello que es importante en este punto se haga la relación directa con lo que la Código Civil (1963) estipula al respecto:

El arrendatario está obligado a pagar la renta desde el día en que reciba la cosa, en los plazos, forma y lugar convenidos. A falta de convenio, la renta se pagará vencida, a la presentación del recibo firmado por el arrendador o su representante legal. (artículo 1903)

**Cuidar de la cosa y evitarle daños:** En relación con esta obligación es necesario referirse nuevamente al artículo 1907 del Código Civil (1963) en su inciso 2º, el cual recita lo siguiente: “A responder de todo daño o deterioro que el bien arrendado sufra por su culpa o la de sus familiares, dependientes y subarrendatarios, así como los que causen los animales y cosas que en ella tenga” (artículo 1907). El arrendatario es responsable

por que este y las demás personas que hacen uso del bien arrendado lo hagan de una manera cuidadosa, razonable y pacífica, evitando que deban realizarse reparaciones fuera de aquellas que son necesarias por el deterioro natural de la cosa.

### ***El arrendamiento como hecho generador***

Como se abordó en el capítulo anterior con respecto a las obligaciones del arrendador, quedó establecido de conformidad con la ley y el análisis que de esta se hizo, que una de las obligaciones que se desprenden a partir de los contratos de arrendamiento es aquella orientada al pago de los impuestos fiscales y municipales. En este sentido, cuando la ley menciona los impuestos municipales está haciendo referencia al llamado Impuesto Único Sobre Inmuebles y al referirse a los impuestos fiscales son aquellos que nacen en virtud de la celebración del contrato indicado, en este capítulo se pretenderá analizar y desarrollar dichos impuestos y el impacto que generan sobre estas situaciones jurídicas.

### **Los tributos y su clasificación**

Se considera trascendental para el alcance de esta investigación poder definir de manera adecuada lo que es un tributo. Para ello y previo a dar una definición propia, se hará referencia a lo que la doctrina establece a través de distintos autores que han formado sus definiciones después de

haber hecho un análisis exhaustivo de los antecedentes históricos de los tributos. De igual manera se hará mención sobre lo que la legislación establece, específicamente el Código Tributario, al respecto y una vez se tengan integradas las características que estas definiciones brindan, se formará un criterio propio que permita definir de una manera correcta lo que son los tributos.

Para Villegas (2001) los tributos “son las prestaciones en dinero, que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 67). Por otra parte, el autor español Colao Marín (2015) define a los tributos como “ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública” (p. 14). Y por último de conformidad con el Código Tributario (1991) “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exigen en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines” (artículo 9).

Considerando las definiciones antes citadas, en consecuencia, puede indicarse con certeza que los tributos son aquellas prestaciones en forma de dinero que el Estado requiere de los contribuyentes, las cuales deben estar reguladas en la ley, con el propósito de que este pueda contar con los medios y recursos suficientes para llevar a cabo sus fines. Así pues, a partir de estas acepciones se pueden abstraer algunas características

comunes, las cuales se enumeran a continuación: a) son prestaciones en dinero obligatorias que las impone el Estado; b) estas prestaciones deben ser creadas por una ley; y c) son imprescindibles para el cumplimiento de los fines del Estado.

Como se puede advertir de lo anterior los tributos cubren todas las prestaciones de manera global y general, ahora bien, existen clasificaciones de estos que ofrecen tanto la doctrina como la ley. Algunos autores, como Belisario Villegas, apuntan que los tributos se clasifican en: a) impuestos; b) tasas; y c) contribuciones especiales. Ahora bien, a diferencia de la doctrina la legislación guatemalteca también ofrece una clasificación de los tributos, que será la base sobre la cual se desarrollará esta investigación. Entonces, de conformidad con el Código Tributario (1991) se establece que “son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras” (artículo 10). Para fines explicativos se desarrollarán de manera breve cada uno de ellos.

Arbitrios: al hacer un estudio en la doctrina sobre este tributo no se encontró suficiente información al respecto, lo que orienta a concebir que esta clasificación únicamente se encuentra establecida dentro de la esfera del ordenamiento jurídico guatemalteco. Pare ello es necesario, nuevamente, consultar lo que el Código Tributario (1991) estipula al respecto, siendo esto que “arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades” (artículo 12). Entonces se entiende que

esta clase de tributos está regulada específicamente para que su recaudación sea de beneficio exclusivo de las municipalidades, pudiendo crear confusión respecto a las tasas, las que se desarrollarán más adelante, sin embargo, para ello es importante hacer referencia a lo que Alveño Ovando (2021) indica:

Es por lo tanto, una clase de tributo al cual deben aplicarse todas las características de los impuestos, sólo que con la diferencia que es decretado a favor de las municipalidades, por consiguiente, en mi opinión no hay que confundirlo con la tasa, porque el sujeto pasivo no goza de una contraprestación (p. 193).

### Contribución especial y Contribución por mejoras:

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado. (Código Tributario, 1991, artículo 13)

Como resultado de lo que la ley establece se puede definir por una parte que las contribuciones especiales, se derivan de beneficios al contribuyente procedentes de obras que se realizan o bien de actividades que se lleven a cabo. Por otra parte, las contribuciones especiales por mejoras son aquellos tributos que favorecen a los contribuyentes en virtud de obras públicas que se realizan por la autoridad “por ejemplo, un desagüe, un jardín o plaza pública, abre una ruta, pavimentación, ensancha o prolonga una calle urbana o un camino rural, suele haber inmuebles

cercanos que se valorizan con el consiguiente enriquecimiento del propietario” (Villegas, 2001, p. 106).

Tasas: como bien se puede advertir, el Código tributario no regula expresamente esta clase de tributos que tiene su fundamento en la doctrina, aun así, la Constitución Política de la República de Guatemala hace mención de estos en su artículo 260 “Privilegios y garantías de los bienes municipales. Los bienes, rentas arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad de Estado” (Constitución Política de la República de Guatemala, 1985). Es por ello por lo que se considera pertinente dar una breve definición para fines explicativos. “Tasa es la prestación pecuniaria exigida por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado” (Alveño Ovando, 2021, p. 197). Las tasas son entonces aquellas contribuciones que exige la autoridad a cambio de un beneficio para el contribuyente.

Impuestos: si bien es cierto este tipo de tributo se estará desarrollando de manera más extensiva a continuación, se considera importante en este apartado ver qué es lo que la doctrina dice respecto al impuesto y luego por dar una definición propia y así poder extender la información que se dará sobre este. Es así pues, que para Beilsario Villegas (2021) es “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones

consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado” (p. 72). Se puede determinar, con base en lo anterior que un impuesto es aquel tributo que el Estado puede cobrar a los contribuyentes por estar establecido en una ley y sin que el primero tenga obligación alguna de dar retribución a favor del obligado.

### Impuestos y su clasificación

Como ya se estableció con anterioridad una definición derivada de la doctrina sobre lo que son los impuestos, también es importante hacer referencia a lo que la ley establece respecto a ellos, El Código Tributario (1991) estipula que “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente” (artículo 11). En virtud de lo que hasta el momento se ha dispuesto en relación con lo que son impuestos, es posible observar que de estas definiciones se desprenden características importantes, para lo cual se considera oportuno hacer referencia a lo que los autores establecen al respecto.

Una de las características principales y que responde a uno de los principios más importantes del derecho tributario, los cuáles se desarrollarán más adelante, como lo es el principio de legalidad, es que los impuestos *deben crearse en virtud de una ley*, y en Guatemala es el

Congreso de la República el ente facultado para la creación de estos, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Otras de las características es que el impuesto es *coercitivo* debido a que el Estado, en el uso del poder tributario, exige su cumplimiento. De igual forma es característica del impuesto el hecho que no exista una contraprestación que deba darse al contribuyente, sin embargo, estos deben estar dirigidos a cubrir los egresos del Estado y así poder cumplir con su fin supremo, que es el bien común. (Chicas Hernández, (s.f.))

Respecto a la clasificación de los impuestos, se puede señalar que estos se clasifican principalmente en impuestos directos e impuestos indirectos. Al mismo tiempo los impuestos directos también se dividen en impuestos reales y personales, mientras que los impuestos indirectos se dividen en impuestos sobre actos e impuestos sobre el consumo. Se considera de suma relevancia hacer un análisis de cada una de estas clasificaciones y así entender cómo es que funcionan cada uno de ellos y de esta manera poder ubicar correctamente el impuesto que grava a los contratos de arrendamiento para tener un cuadro completo al momento de realizar el estudio posterior de este asunto.

Impuestos directos: estos son los que recaen directamente “sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza,” (Chicas Hernández (s.f.), p. 140). Esto, en otras palabras, significa que la carga impositiva recae, de

primera mano, sobre el contribuyente que debe pagar el impuesto, siendo un claro ejemplo de este el Impuesto Sobre la Renta. Y es por ello por lo que estos pueden ser *personales* pues estos consideran la capacidad económica del contribuyente, siendo estos de alguna manera progresivos ya que a mayor capacidad mayor será el impuesto que deberán pagar. Y por otro lado son *reales* pues estos no toman en cuenta la capacidad económica sino estos gravan directamente el objeto, siendo algunos ejemplos de este impuesto el Impuesto Único Sobre Inmuebles o el Impuesto de Circulación.

**Impuestos indirectos:** en estos no se “grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por persecución” (Chicas Hernández (s.f.), p. 142), esto quiere decir que la carga impositiva no recae directamente sobre el contribuyente que paga el impuesto, sino que se traslada al precio final, es decir al consumir final. Como se indicó más arriba estos impuestos se dividen en *impuestos sobre actos* es decir los gravan los actos que forman parte de las actividades económicas, a modo de ejemplo entre estos podemos mencionar el Impuestos de Exportación o el Impuesto de Timbre Fiscal. Por otra parte, se encuentran los *impuestos sobre el consumo* que son los que gravan todas aquellas actividades que están encaminadas al consumo, un ejemplo claro de ello puede ser Impuesto al Valor Agregado.

## Impuesto al Valor Agregado

De conformidad con las definiciones, características y clasificaciones previamente establecidas se puede determinar con certeza que el Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto. En lo que respecta al alcance de la presente investigación, en cuanto al arrendamiento como un hecho generador de este tipo de impuesto es significativo hacer referencia a lo que se establece en la Ley del Impuesto al Valor Agregado siendo esto que: “El impuesto es generado por ... 4) el Arrendamiento de bienes inmuebles ...” (artículo 3). Este artículo se encuentra bajo el epígrafe de “hecho generador”, es por ello que a continuación, se procederá brevemente a definir este término con el propósito de tener un mejor entendimiento.

### Hecho generador

En términos generales, se puede definir como un acontecimiento o circunstancia que da lugar a una obligación de realizar una acción o bien que provoca la aplicación de una ley o una norma en particular. En el ámbito tributario entonces, el hecho generador es, de acuerdo con lo que establece el Código Tributario (1991) “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” (artículo 31). Aquí se puede observar que tal como se indicó, la obligación tributaria nace al momento que se realiza la acción o supuesto establecido

en la ley, cabe resaltar que cuando dicho supuesto es un negocio jurídico, para que la obligación nazca, es intrascendente la voluntad de los sujetos involucrados.

Concatenando el análisis que se hizo respecto a los impuestos y su clasificación con lo que se ha establecido hasta el momento sobre el hecho generador, se puede apreciar que existen dos elementos fundamentales de este último siendo pues los siguientes: a) Elemento objetivo el cual, de acuerdo con Monterroso (2019) “es la cosa, el hecho e incluso la simple cualidad de la persona que lleva a cabo el hecho, que constituye el presupuesto objetivo del impuesto” (p. 152), es decir el objeto, sea una cosa o una persona que realiza el acto que tiene como consecuencia la creación de impuesto. Y b) Elemento subjetivo: es la relación jurídica en la que se debe encontrar el contribuyente con el elemento objetivo para que se genere el impuesto.

Tomando como base lo que se indica en el párrafo anterior, y aplicándolo específicamente al contrato de arrendamiento, es preciso indicar que la sola voluntad de las partes de celebrar el negocio jurídico no constituye un hecho generador del impuesto al valor agregado, más bien, la celebración del negocio jurídico mediante el contrato de arrendamiento es lo que encuadra a dicho negocio dentro del hecho generador del impuesto indicado, y haciendo la relación correspondiente a lo que antes se estableció con respecto a las obligaciones de las partes, concretamente las

del arrendador, es obligación de este hacer el pago del impuesto que grava dicho contrato.

### Base imponible

A esta también se le conoce como base impositiva, y se puede definir como el valor o la cantidad sobre la cual se hace el cálculo del impuesto que debe pagarse en una transacción o actividad que, de conformidad con la ley, están sujetas a impuestos. Entendiendo lo anterior, entonces es oportuno indicar que la base imponible dentro de los contratos de arrendamiento es la renta pactada entre las partes, y esto se confirma con lo que la ley indica expresamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, (1992) “En los siguientes casos se entenderá por base imponible (...) 2) En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: El valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros si los hubiere (...)” (artículo 13).

### El Contribuyente

Previo a abordar lo relacionado con el contribuyente y con el propósito de poder entrar a analizarlo y entenderlo de mejor manera, es necesario abordar de forma breve qué es la relación jurídico-tributaria, sus características y elementos más importantes, considerando que el contribuyente constituye uno de los elementos más importantes de esta. Por lo tanto, es imperativo que en este respecto se pueda consultar qué es

lo que la doctrina indica sobre estas relaciones y así lograr comprenderlas de manera general para tener un contexto más completo sobre lo que es el contribuyente. Por consiguiente, se hace referencia a lo que el autor Chicas Hernández (s.f.) señala sobre las relaciones jurídico-tributarias.

A estas relaciones jurídicas que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene derecho a exigir la prestación (FISCO); y otra el deudor que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, (CONTRIBUYENTE), se denominan en una forma RELACIONES JURÍDICAS TRIBUTARIAS” (p. 162).

Y si bien es cierto que estas relaciones en ocasiones se originan de actos que se dan dentro de la esfera del ámbito del derecho privado, estas son de naturaleza pública pues constituyen un vínculo entre el Estado, mediante el poder tributario, y los particulares. Adicional, cabe resaltar que la relación jurídico-tributaria se caracteriza primero por ser un vínculo personalísimo pues es el contribuyente o responsable quien debe cumplir con las obligaciones que surgen de la relación y el Estado es el único que puede exigir el pago. También se puede afirmar, de lo anterior, que es una obligación pecuniaria pues su cumplimiento se efectúa mediante el pago de dinero. Y, por último, se puede observar que es elemental el aspecto de la legalidad dado que a estas las regula el ordenamiento jurídico por lo tanto su fuente principal es la ley.

Hay, también, elementos que son fundamentales que conforman la relación jurídico-tributaria, siendo estos los siguientes: a) elemento personal; b) hecho generador; c) objeto impositivo; d) tipo impositivo); e) base imponible; F) elemento temporal; y g) exenciones y beneficios tributarios. Por el alcance de la presente investigación únicamente se analizarán algunos de estos elementos, a saber, que el hecho generador y la base imponible ya fueron desarrollados algunos párrafos atrás. Por lo que se limitará únicamente a analizar el elemento personal, el cual está conformado por el sujeto pasivo y el sujeto activo, los que se desarrollarán más detalladamente a continuación.

Sujeto activo. En cualquier relación jurídica se comprende que el sujeto activo es la persona, individual o jurídica, o bien el ente que tiene la capacidad de exigir el cumplimiento de una obligación o pretensión. En cuanto al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, la ley expresamente establece, en el Código Tributario (1991), quien tiene dicha calidad: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo” (artículo 17). El Estado tiene esta calidad ser quien ostenta la potestad tributaria, por ello, para ampliar lo que la ley dice, es necesario desglosar un poco cómo el Estado actúa, y para ello es necesario referirse a lo que Monterroso (2019) indica:

Por lo tanto, el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integra, como el Organismo Legislativo que emite la Leyes tributarias; el Organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el

Organismo Judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial” (p. 147)

Sujeto pasivo. Ahora bien, el sujeto activo en cualquier relación jurídica es la persona, individual o jurídica sobre quien recae la obligación, es decir a quien el sujeto activo exigirá el cumplimiento. Es por ello por lo que, nuevamente es necesario hacer referencia a lo que la ley establece respecto al sujeto pasivo y se observa que en el Código tributario (1991) se dispone que “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable” (artículo 18). Aquí, la ley hace una distinción respecto a quienes son considerados sujetos pasivos, ya que no en todos los casos es considerado sujeto pasivo el que realiza la acción que da lugar al impuesto, sino es quien recibe el beneficio o soporta la carga final del impuesto.

Como se puede observar en lo que la ley establece respecto a sujeto pasivo por una parte está el contribuyente, quien es la persona que llevó a cabo la acción que es considerada el hecho generador de un impuesto y quien es obligado por deuda propia. Y, por otra parte, está el responsable al que el en el Código Tributario (1991) define de la siguiente manera: “Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este” (artículo 25). Ahora bien, tanto el contribuyente como el responsable tienen clasificaciones, para efectos de la presente investigación se

desarrollarán brevemente las de los contribuyentes, pero la de los responsables únicamente se enumerarán.

Los responsables de conformidad con el Código tributario se clasifican en: i) obligado por deuda ajena y ii) responsable por representación. Por otra parte, los contribuyentes se clasifican de la siguiente manera: i) *deudores*: estos son los que son directamente responsables de hacer el pago del impuesto por ser ellos cuya acción o actividad ocasionaron que se generará la obligación tributaria; ii) *agentes de retención*: estos son todas las personas individuales o jurídicas que están obligadas por la ley a retener y pagar ciertos impuestos en nombre de otra persona o entidad. En este caso el agente de retención es el responsable por deducir y retener una parte del pago a un proveedor o contratista en concepto de impuesto para luego remitir dicho impuesto a la Administración Tributaria en nombre del contribuyente.

Y finalmente, el último contribuyente según la ley son los iii) *agentes de percepción*: persona individual o jurídica designada por la ley de percibir de quien realiza un pago el impuesto correspondiente, es por ello por lo que “desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien tienen que adicionar al mismo el impuesto, como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir” (Monterroso, 2019, p. 149). Tanto los agentes de retención como los de percepción son considerados auxiliares de la Administración Tributaria ya que ambos son esa conexión

o vínculo que existe entre las personas quienes, de hecho, están pagando el impuesto, (sujeto pasivo) y el Estado.

Entonces, se puede determinar con certeza que el contribuyente es uno de los elementos personales de la relación jurídico-tributaria, siendo el sujeto pasivo principal. Y, haciendo relación de todo lo anterior con el objeto principal de esta investigación, es certero determinar que el sujeto pasivo dentro de la relación que nace en virtud de un contrato de arrendamiento, principalmente entre particulares, es el arrendador pues, tomando en cuenta que el hecho generador es el arrendamiento, la base imponible es el monto de la renta y quien percibirá el pago de dicha renta es él, por lo tanto, es este quien mantiene la obligación frente a la Administración Tributaria de hacer el pago correspondiente.

### Obligaciones del contribuyente

Como se discutió en la sección anterior, luego de hacer un análisis respecto a los sujetos que participan en la relación-jurídico tributaria, se determinó que en las relaciones que surgen de la celebración de contratos de arrendamiento entre particulares, la obligación al pago del Impuesto al Valor Agregado que se genera recae esencialmente en el arrendador, y de ahí que surgen ciertas obligaciones específicas. Y tomando en cuenta, como se mencionó, o que una de las características más importantes de las relaciones jurídico-tributarias es el aspecto de la legalidad que las reviste,

es esencial, en este punto, hacer referencia directa a las obligaciones que están establecidas tanto en el Código tributario (1991) como en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (1992) en las cuales se estipulan de manera clara, sin dejar lugar a dudas de cuales son.

Constituyen obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes: 1. Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributarias para el cumplimiento de sus funciones. ... 4. Respalda todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente. 5. Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley. (Código Tributario, 1991, artículo 21 “B”)

Sobre esta enumeración que hace el artículo 21 “B” del Código tributario (1991) es importante resaltar la que establece que el contribuyente está obligado a respaldar todas las operaciones que realice, siempre que sobre estas existan obligaciones establecidas en la ley, por medio de la documentación legal correspondiente, principalmente porque no solo en este cuerpo legal se establece fundamentalmente tal obligación para el contribuyente, ya que de manera más específica la Ley del Impuesto al Valor Agregado también lo establece como uno de los deberes para estos sujetos, por lo que, es aquí, donde se hace relación directa con lo que esta norma establece al respecto.

Los contribuyentes afectos al impuesto de esta Ley están obligados a emitir con caracteres legibles y permanentes o por medio electrónico, para entregar al adquirente y, a su vez el adquirente exigir y retirar, los siguientes documentos:

a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros ... (Ley del Impuesto al Valor Agregado, 1992, artículo 29).

Aquí se puede advertir de manera clara como el Impuesto al Valor Agregado que se genera en virtud del contrato de arrendamiento, es un impuesto indirecto sobre el acto, porque el impuesto primordialmente recae sobre el acto que se está celebrando y, si bien es cierto que el pago del valor de la renta es obligación del arrendatario, es el arrendador el sujeto obligado ante la administración tributaria de hacer el pago del impuesto, esta obligación se ve formalizada por la imposición que la ley le fija de emitir la factura correspondiente, tal como se señala en el artículo previamente citado. Es inevitable señalar que en este mismo artículo también se establece una obligación al arrendatario al tener que exigir la recepción de esta.

Infracciones a los deberes formales, multas, intereses por el no pago de impuestos

En sentido general se entiende por infracción toda violación o incumplimiento de una norma o reglamento establecido. El autor Chicas Hernández (s.f.) indica que: “significa que toda persona que haga lo que una norma tributaria prohíbe o deja de hacer lo que la ley tributaria le obliga, comete una conducta irregular y da derecho a que la administración tributaria sancione” (p. 270).

El autor toma como base para su definición lo que la ley establece respecto a las infracciones, sin embargo, omite hacer la puntualización expresamente establecida que indica que será considerada una infracción esa acción o omisión, siempre que no constituya un delito. Esta infracción tendrá consecuencias legales como los son multas y sanciones.

El autor Chicas Hernández (s.f.) ofrece una clasificación sobre las infracciones que se pueden cometer las cuales son: i) infracciones de omisión e infracción de comisión; ii) infracciones instantáneas e infracciones continuas; iii) infracciones leves e infracciones graves; e iv) Infracciones administrativas e infracciones Penales. Y, por otra parte, existe una clasificación legal de las infracciones, las cuales están reguladas en el artículo 71 del Código Tributario (1991), que son: i) pago extemporáneo de las retenciones; ii) la mora; iii) a omisión del pago de tributos; iv) resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; y v) el incumplimiento de las obligaciones formales

Por el objeto de la presente investigación, se entrará a conocer lo relacionado específicamente a las infracciones cometidas por el incumplimiento de las obligaciones formales. De conformidad con el Código Tributario (1991) “Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias...” (artículo 94). Es por ello que, en el mismo cuerpo legal se

puede apreciar cómo, en las relaciones que surgen de los contratos de arrendamiento celebrados entre particulares, derivan ciertos incumplimientos de los estipulados en el Código Tributario, los que se enumeran a continuación.

Tomando en cuenta que el arrendador es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, y en virtud de lo que ya se ha establecido con anterioridad respecto a las obligaciones que establece el Código civil, Código Tributario y Ley del Impuesto al Valor Agregado, principalmente en esta última la cual establece la obligación a los contribuyentes afectos de inscribirse a alguno de los regímenes ahí establecidos, como consecuencia de cualquier hecho generador regulado en la misma, por lo tanto se considera que en el momento que este sujeto omite emitir la factura correspondiente por el pago de la renta está incurriendo en algunos de los presupuestos establecidos en el artículo 94 del Código Tributario (1991) a saber:

“Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica” (artículo 94, numeral 9). Este incumplimiento se da por razón de que el arrendador, para emitir la factura que la ley exige debe estar inscrito en alguno de los regímenes regulados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es decir puede estar inscrito en Régimen Normal, Régimen de Pequeño Contribuyente o Régimen Electrónico de Pequeño Contribuyente, dependiendo del monto de sus ingresos, teniendo, como

consecuencia, la obligación de presentar las declaraciones correspondientes, en los períodos establecidos. La multa con la cual se sanciona esta infracción es de Q. 50.00 por cada día de atraso, siendo la sanción máxima de Q. 1,000.00

Se puede encontrar otra infracción haciendo de nuevo referencia al artículo 94 del Código Tributario (1991), en donde se puede apreciar que el arrendador comete infracciones a los deberes formales pues al omitir la emisión de la factura por no estar inscrito dentro de uno de los regímenes antes indicados, o bien, no estar incorporado al Régimen de Factura Electrónica en Línea. La multa con la cual se sanciona esta infracción es de Q. 1,000.00, y cumplir la obligación o pago requerido. A continuación, se hace referencia al artículo que establece de manera más específica la infracción de la que se hace mención en el presente párrafo. Establece entonces el Código Tributario (1991) que:

No efectuar el pago de los tributos o no proporcionar la información requerida eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable (artículo 94, numeral 16).

Por último, se puede apreciar una infracción a los deberes formales por parte del arrendatario, el cual indica que se comete un quebrantamiento de la norma al “Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción cuando corresponda” (Código Tributario, 1991, artículo 94, numeral 3). Sin embargo, es

necesario advertir que la sanción que en este caso la ley establece puede ser exonerada siempre que el adquirente, siendo en este caso el arrendatario, denuncie ante la Administración Tributaria la omisión de la emisión de la factura por parte del arrendador. En todo caso, la sanción es una multa equivalente al monto del impuesto.

### ***La exigibilidad del pago del Impuesto al Valor Agregado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria***

En este subtítulo se pretende desarrollar cómo la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus funciones y algunos de los mecanismos establecidos capta y fiscaliza el Impuesto al valor agregado, pero para ello es necesario comprender cómo a través de ella es que el Estado ejerce, como ente soberano el poder tributario. Es por eso que es imperativo entender los principios que informan al derecho tributario los cuales son aquellas directrices que guían y al mismo tiempo delimitan la actuación de la administración tributaria, posteriormente se desarrollará de manera breve lo que es el poder tributario y así comprender de dónde vienen las funciones otorgadas a esta entidad. Primero, es importante que se defina a la Superintendencia de Administración Tributaria y para ello se hará referencia a lo que Alveño (2021) indica:

La Superintendencia de Administración Tributaria 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. (p. 316).

De igual manera se puede apreciar en los considerandos de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998), que esta entidad fue creada en respuesta a la reestructuración de la administración tributaria con el propósito de que hubiera una recaudación de ingresos más efectiva, un estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias y una menor tasa de delitos en contra de la administración tributaria, así como la simplificación de procedimientos para incentivar a los contribuyentes a acatar sus compromisos tributarios y de esta manera el Estado pueda cumplir con los fines que la Constitución Política de la República de Guatemala establece.

### Principios constitucionales

Se desarrollarán de manera breve los principios que informan al derecho tributario, los cuales, como se mencionó, son aquellos que orientan y, a su vez, demarcan la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones. Estos principios son: principio de legalidad y reserva de ley, principio de capacidad de pago, principio de justicia y equidad tributaria, principio de igualdad, principio de generalidad, principio de proporcionalidad, principio de irretroactividad, principio de prohibición de doble tributación, principio de no confiscación y principio de confidencialidad. La base de cada uno de estos principios

se encuentra en la Constitución Política de la República de Guatemala. Para los fines de esta investigación, únicamente se desarrollarán los que se consideran relevantes al objeto del estudio.

Principio de legalidad y reserva de ley: este principio encuentra su fundamento en la primacía de la ley y esto quiere decir que todos los elementos estructurales básicos de los tributos en Guatemala deben estar debidamente establecidos y regulados en una ley, otorgándole de esta forma, la facultad al Congreso de la República para la creación de impuestos, contribuciones especiales y arbitrios y demás bases y elementos característicos de las relaciones jurídico-tributarias. Adicional, la reserva de ley se refiere a que no existirá tributo sin una ley previa. Este principio lo recoge la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239.

Principio de capacidad de pago. Este principio se refiere a que se debe tener en cuenta la capacidad económica de los sujetos hacia quienes van dirigidos los tributos, es decir, que cuando el contribuyente tenga una mayor capacidad contributiva entonces su retribución en concepto de impuestos debe ser proporcional a dicha capacidad. Con ello se busca asegurar que el sistema tributario sea justo y equitativo. De igual forma este principio delimita el poder tributario del Estado respecto a la exigencia con los contribuyentes cuando estos están cumpliendo con sus deberes y derechos cívico, en especial el que corresponde a que

contribuirán con los gastos públicos. Este principio lo vemos desarrollado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 243.

### Principio de generalidad. Para Alveño

El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares. (p. 73)

Es evidente que este principio responde al imperio de la ley que se encuentra regulado en el artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala y que al mismo tiempo recoge lo fundamental de este principio. Es decir, en otras palabras, que el principio de generalidad está dirigido a establecer que es obligación, de todas las personas que se encuentran dentro del territorio de la República de Guatemala, el aportar, conforme sus ingresos, a los gastos del Estado para que este último pueda realizar sus fines y cubrir las necesidades de la población. Obviamente se debe tomar en cuenta que así como se establece en la ley la obligación de pagar impuestos a todas las personas, existen exenciones para los casos específicos que la norma jurídica dispone.

### Poder tributario

Se puede definir al poder tributario como esa facultad que tiene el Estado como ente soberano de establecer, recaudar y administrar los tributos de manera que pueda obtener los recursos que necesita para financiar sus

gastos y así poder llevar a cabo sus funciones. Sin embargo, como ya se indicó antes, este poder se encuentra sujeto a límites que son establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y por los principios que se mencionaron con anterioridad, de esta manera se asegura que el Estado no se extralimite en sus funciones. Este poder se encuentra regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. El poder tributario es permanente, irrenunciable, indelegable y abstracto. Y, por lo mismo que es indelegable es que el Estado se ve en la necesidad de crear una entidad con todas las facultades necesarias para poder ejercerlo.

### Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

La normativa correspondiente establece, de manera extensiva, las funciones que tendrá la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo, para los alcances que competen a esta investigación, se enumerarán únicamente los que se consideran relevantes que se encuentran regulados en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998):

...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...; d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; ...h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; ...u) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento

utilizando los medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. (artículo 3).

Se considera que, en lo relacionado con las funciones antes establecidas, no es necesario agregar algún comentario pues la ley es clara con respecto a ellas. En cuanto a las obligaciones tributarias que surgen en virtud de los contratos de arrendamiento celebrados entre particulares, existe una evidente deficiencia con la recaudación de este impuesto, y esto se debe, probablemente a factores como que la administración tributaria no ha utilizado los mecanismos con los que ya cuenta para ejercer una fiscalización efectiva. Incluso, esta entidad ha manifestado que su plan es fortalecer las herramientas que le permitan la fiscalización de los *grandes contribuyentes* por estos representar el 75% del total de la recaudación, (Reforzará control a grandes empresas, 2021), lo que quiere decir que este sector, por no representar mayor peso en la captación de tributos no está siendo debidamente atendido.

Mecanismos de la Superintendencia de Administración Tributaria para exigir el pago del Impuesto al Valor Agregado

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con herramientas o mecanismo orientado a la exigencia del pago del Impuesto al valor agregado, entre los que podemos mencionar y que se consideran pertinentes para el objeto de la presente investigación están, las multas establecidas en la ley, la implementación del régimen de la factura

electrónica y los agentes de retención. En esta sección se abordarán, a la luz de la ley, las multas que se fijan por el incumplimiento, bajo el entendimiento que este mecanismo utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria es un medio coercitivo que para algunos autores tiene una naturaleza indemnizatoria y para otros es de carácter punitivo.

A continuación, se proporcionará un detalle de las multas que se encuentran reguladas en el código tributario y que están relacionadas al incumplimiento del pago del impuesto, es importante observar el comportamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto a las inobservancias por parte de los contribuyente y verificar de conformidad con lo que establece la ley si se otorga la oportunidad de hacer pagos extemporáneos, rectificaciones voluntarias, alguna suscripción de convenios de pago y los mecanismos previos para la resolución de conflictos. Es importante establecer todo esto para determinar poder concretizar como las sanciones son herramientas o mecanismos activamente utilizados.

La omisión a los impuestos propios que se establece en el artículo 89 del Código Tributario (1991) es sancionada con una multa que equivale al 100% del impuesto que se omitió pagar, ya sea por la falta de determinación o la determinación errónea que fuera presenta por el sujeto pasivo. De conformidad con lo que estipula este artículo se observa que

no son aplicables el pago extemporáneo, la rectificación voluntaria o la suscripción de un convenio de pago, ello quiere decir que esta omisión únicamente acepta el pago de la multa ya indicada, sin perjuicio del cobro de intereses resarcitorios que correspondan.

En el artículo 91 del Código tributario (1991) se regula la omisión de enterar el impuesto al valor agregado retenidos o percibidos o bien el contribuyente no haya efectuado el pago en el plazo que la ley establece, entonces la multa es equivalente al 100% del impuesto retenido o percibido o dejado de pagar. Sin embargo, si se hace el pago por el responsable previo a ser este requerido, entonces esta sanción se reduce en un 50%. En este artículo se puede apreciar que la ley sí otorga la posibilidad de hacer un pago extemporáneo, una rectificación voluntaria y/o una suscripción de convenio de pago concediendo un descuento, sin embargo, si ninguna de estas se lleva a cabo, se procede conforme la ley establece.

Intereses resarcitorios. Estos los regula el Código Tributario (1991) de a siguiente manera:

El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior. (artículo 58).

Mora. "...que es una sanción de contenido indemnizatorio, identificado como un pago extra a la multa impuesta, y que conforme el tiempo pasa es objeto de un aumento..." (Monterroso, 2019, p. 230). Según como la ley lo establece, la mora será una situación que compromete al contribuyente por haber realizado un pago extemporáneo del impuesto y que será separado de los intereses resarcitorios a los que se aluden en el párrafo anterior. "Se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto el tributo a pagar por el facto 0.0005, por el número de días de atraso" (Código tributario, 1991, artículo 92)

Todas estas sanciones tienen como fin ya sea motivar al contribuyente a que haga efectivo el pago de los impuestos y sobretodo a que los haga, sino en el menor tiempo posible, dentro del plazo que la ley estipula y así no generar retrasos en la recaudación. Sin embargo, obviamente este mecanismo de exigibilidad del pago lleva amarrado consigo una actitud previa del contribuyente de participar activamente, en algún momento, dentro de la relación jurídico-tributaria, ya sea generando una factura, efectuando una retención o bien haciendo los pagos de las multas, intereses y moras a las que se ve sujeto por un posible incumplimiento. Para el caso que nos atañe, que es una actitud inactiva de parte del sujeto pasivo, se desarrollan los siguientes mecanismos.

## La Factura Electrónica como medio de fiscalización

Se puede determinar que la factura electrónica es un documento digital que tiene como objeto acreditar que se llevó a cabo una transacción entre dos personas, sean individuales o jurídicas, el cual el emisor extiende a favor del receptor, ya sea para documentar una venta o la prestación de un servicio y que, si cumple con los requisitos establecidos por la ley, y una vez esté debidamente certificado y aceptado por la Superintendencia de Administración Tributaria, entonces se tendrá como válido y surtirá todos los efectos tributarios que las leyes específicas establecían para las facturas físicas. Estos documentos pueden entregarse impresos, o en archivo ya sea en formato XML o PDF.

La Superintendencia de Administración Tributaria, en cumplimiento de sus funciones, consideró oportuna y necesaria la implementación del Régimen de Factura Electrónica en Línea. Existen ciertas incidencias de esta implementación que se hizo del Acuerdo de Directorio número 13-2018, entre las que se pueden mencionar que la administración tributaria buscaba dar certeza jurídica a los documentos emitidos en las operaciones comerciales, adicional a ello, la incorporación de los distintos contribuyentes a este régimen le permitiría un mayor control y fiscalización sobre las actividades coadyuvando esta situación a una mejor recaudación.

Con respecto a la obligación de la emisión de factura por el arrendamiento de un bien inmueble entre particulares, es importante hacer la referencia que en este tipo de relaciones, como ya se mencionó, usualmente se omite la emisión de la factura, y esto sucede porque en muchas ocasiones el arrendador, quien en este caso es el sujeto pasivo, no está inscrito a ningún régimen y el trámite que le representa obtener la autorización para la impresión de facturas podía ser un tanto engorroso, sobretodo si este es un pequeño contribuyente y no le ve mayor uso a las facturas. Sin embargo, con esta nueva implementación y en especial con la entrada en vigor de la Resolución de Superintendencia Número SAT-DSI-1350-2022, la cual establece como fecha límite el 31 de marzo de 2023 para que quienes se encuentren en régimen de pequeño contribuyente se incorporen al Régimen de Factura Electrónica en Línea -FEL-, no debería encontrar el arrendador obstáculo alguno en emitir facturas por el arrendamiento o el arrendatario en exigirle la entrega de la misma.

Los agentes de retención y sus obligaciones.

Primeramente, es importante definir lo que son los agentes de retención y se puede decir que son aquellas personas o entidades que tienen la obligación legal de retener y pagar al fisco una parte de los impuestos que le corresponden a terceros. De acuerdo con lo que establece el Código tributario (1991) "...Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados

legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes” (artículo 28). Como se mencionó en el apartado de este trabajo que habla sobre los elementos personales de la relación jurídico-tributaria, se puede determinar esta clase de contribuyentes son figuras clave y que en ocasiones son ese vínculo entre el Estado y el contribuyente.

De conformidad con lo que se encuentra regulado en las Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria (2006) son agentes retenedores los siguientes: i) los exportadores; ii) el sector público; iii) operadores de tarjeta de crédito y/o débito; iv) contribuyentes especiales; y v) otros calificados por la Superintendencia de Administración Tributaria. En el mismo cuerpo normativo se regulan también las obligaciones de los agentes de retención, que en su parte conducente establece que estos deben:

Efectuar las retenciones establecidas en la ley, cuando deban actuar como agentes de retención.  
Enterar la totalidad del impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro del plazo establecido, una declaración jurada como agente retenedor con los requisitos indicados.

Entregar la constancia de retención

Estar al día con sus obligaciones tributarias (artículo 7)

Ya que se estableció la definición del agente de retención, así como sus obligaciones, se puede determinar que esta es una figura que la Superintendencia de Administración Tributaria implementó para asegurar el pago efectivo del Impuesto al Valor Agregado cuando existen

transacciones comerciales entre los sujetos. Ahora bien, respecto al arrendamiento entre particulares, este podría ser uno de los mecanismos que la administración tributaria puede aprovechar para garantizar que de las transacciones que se están haciendo entre el arrendatario y arrendador se deduzca el impuesto correspondiente, mediante la retención por parte del arrendatario al momento de hacer el pago al arrendador, y de esta manera también obliga al arrendatario a exigir la factura que le corresponde al arrendador emitir en concepto del arrendamiento.

Claro que para el arrendatario, introducirse al sistema de retenciones que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene implementado actualmente puede parecer un tanto difícil y complejo, sin embargo la misma administración puede adoptar los criterios, formas, y herramientas que ya se encuentran preestablecidas para los agentes de retención regulados en la actualidad y adaptarlos de manera que su implementación y uso resulte más sencillo para el arrendatario, y a su vez, esto repercutiría a favor de la recaudación, pues con procesos más simplificados se puede motivar al contribuyente a participar de manera activa y así cumplir con sus deberes y obligaciones.

## **Conclusiones**

En relación con el objetivo general que se refiere a determinar si existe un mecanismo eficiente que pueda ser aplicado por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para la exigibilidad del pago el Impuesto al Valor Agregado de los arrendamientos de bienes inmuebles entre personas individuales se concluye que, si bien la entidad antes referida cuenta con la factura electrónica como medio para una mejor fiscalización de la actividad tributaria de los contribuyentes así como de los agentes de retención para asegurar que la Administración Tributaria capte los impuestos de una manera más eficiente aún no ha podido aplicarlos para regular y controlar las relaciones que surgen en virtud de los contratos de arrendamiento entre particulares.

El primer objetivo específico que consiste en analizar los contratos de arrendamiento y las obligaciones que se derivan de ellos, al realizar el presente trabajo de investigación, se arribó a la conclusión que los contratos de arrendamientos son aquellos contratos civiles traslativos de uso y goce que se caracterizan por ser bilaterales, onerosos, consensuales y principales y, que dentro de los elementos que lo conforman como lo son el consentimiento, la capacidad, el elemento personal y real, estando el elemento personal compuesto por el arrendador y el arrendatario y que estos, en virtud del contrato de arrendamiento, son sujetos de derechos y principalmente obligaciones que deben ser cumplidas por los sujetos.

Dichas obligaciones nacen como consecuencia de lo que la ley establece y lo que las partes pactan entre ellas y siendo una de ellas el pago de los impuestos correspondientes.

Con relación al segundo objetivo específico que consiste en determinar el impuesto al que se encuentran afectos los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, las obligaciones tributarias y las consecuencias del incumplimiento de dicho impuesto se puede concluir que el impuesto que grava a estos contratos es el Impuesto al Valor Agregado y que en virtud de este las obligaciones para el arrendador, como sujeto pasivo, son esencialmente las de emitir la factura y hacer el pago que corresponda a la Superintendencia de Administración Tributaria y que al no hacerlo cae en infracciones que tiene sanciones pecuniarias y de la misma manera el arrendatario puede ser sancionado si este no solicita que le sea entregada la factura que corresponde por el pago de la renta que este efectúa.

## Referencias

Aguilar Guerra, V. (2017). *El negocio jurídico*. Serviprensa

Alveño Ovando, M. A. (2021). *Derecho tributario guatemalteco: parte general*. Ediciones Santillana

Chicas Hernández, R. (s.f.). *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*. Facultad de Ciencias Económicas USAC

Coleo Marín, P. A. (2015). *Derecho tributario: parte general: materiales de comprensión, trabajo y estudio*. Universidad Politécnica de Cartagena

Contreras Ortiz, R. A. (2013). *Obligaciones y negocios jurídicos civiles: parte general*. IIJ-URL

Curruchic, S. (2021). *Reforzará el control a grandes empresas*. Recuperado de: <https://dca.gob.gt/noticias-guatemala-diario-centro-america/reforzara-control-a-grandes-empresas/>

Flores Juárez, J. F. (2019). *Derecho civil IV. Contratos: apuntamientos*. Fenix

Monterroso, G. (2019). *Fundamentos Tributarios: sistema tributario de la República de Guatemala*. Comunicación Gráfica

Villegas. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Ediciones Depalma. Legislación Nacional

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*

Jefe del Gobierno de la República. (1963). *Código Civil*. Decreto Ley 106.

Congreso de la República de Guatemala (2006). *Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria*. Decreto número 20-2006.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria*. Decreto número 1-98.

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

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

Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria (2018).  
*Régimen de factura electrónica en línea (FEL)*. Acuerdo de  
Directorio número 13-2018.

Superintendencia de Administración Tributaria (2022). Resolución de  
Superintendencia Número SAT-DSI-1350-2022.