

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

EL DERECHO TRIBUTARIO NOTARIAL
GUATEMALTECO

TESIS

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

POR

ROCKSANDA JEANNETT GALVEZ

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC
DEPOSITO LEGAL
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

Previo a optar al Grado Académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y a los Títulos de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Septiembre de 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
OH
T(2846)

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL III	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
VOCAL IV	Br. Erick Fernando Rosales Orizabal
VOCAL V	Br. Fredy Armando López Folgar
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL**

DECANO	Lic. Cipriano Francisco Soto Tobar
(en funciones)	Licda. Gilda Violeta Rodríguez de Villatoro
EXAMINADOR	Lic. Raúl Antonio Chicas Hernández
EXAMINADOR	Lic. Luis Haroldo Ramírez Urbina
EXAMINADOR	Lic. Amilcar Bonerge Mejía Orellana
SECRETARIO	

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

3241-93

Guatemala, 25 de agosto de 1,993

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES SECRETARIA

30 AGO. 1993

RECIBIDO Horas 16 Minutos 30 OFICIAL

Señor
DECANO
LICENCIADO JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
CIUDAD UNIVERSITARIA.

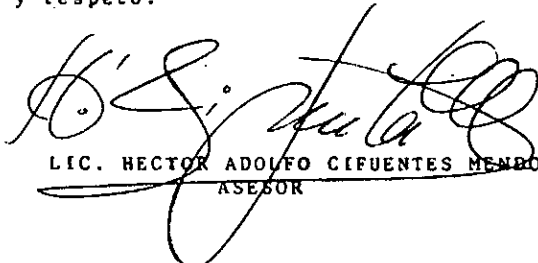
Señor Decano:

De conformidad con lo resuelto por ese Decanato procedí a asesorar la tesis de la Bachiller ROCKSANDA JEANNETT GALVEZ intitulada "EL DERECHO TRIBUTARIO NOTARIAL GUATEMALTECO".

La tesis está redactada en forma clara, las conclusiones están acorde al contenido del trabajo y se consultó la bibliografía necesaria.

En base a lo anterior, soy de la opinión que el trabajo de tesis de la Bachiller ROCKSANDA JEANNETT GALVEZ, cumple con los requisitos exigidos para esta clase de trabajos académicos por lo que solicito se sirva nombrar al revisor correspondiente tal y como lo establece el reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo del señor Decano con muestras de consideración y respeto.


LIC. HECTOR ADOLFO CIFUENTES MENDOZA
ASESOR

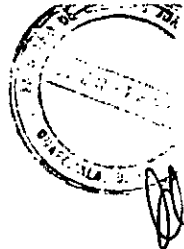
HACM/arlc
c.c.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



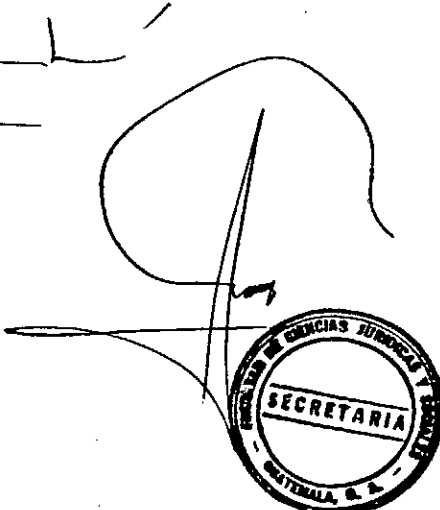
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, agosto treinta, de mil novecientos noventitres.

Atentamente pase al Licenciado LUIS ROBERTO ROMERO RIVERA,
para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachí
ller ROCKSANDA JEANNETT GALVEZ y en su oportunidad emita -
el dictamen correspondiente. -----



Lic. Luis Roberto Romero Rivera

Abogado y Notario

7a Avenida 20-36 Zona 1 - Tel. 519165

Edificio Gándara, 3er Nivel Of. 3

Guatemala, C. A.

3440-93

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARÍA

13 SET. 1993

REQUERIDO

Hora
OFICIAL

Señor Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Lic. Juan Francisco Flores Juárez
Su Despacho.

Señor Decano:

En cumplimiento de la providencia de fecha treinta de Agosto de mil novecientos noventa y tres emanada del Decanato a su digno cargo, procedí a la revisión del trabajo de la bachiller ROCKSANDA JEANNETT GALVEZ intitulado "EL DERECHO TRIBUTARIO NOTARIAL GUATEMALTECO".

El trabajo de tesis presentado por la Bachiller GALVEZ se encuentra a mi juicio bien concebido, toca aspectos bastante interesantes por cuanto el material bibliográfico es escaso, y nuestra legislación lo regula de una manera muy escueta, por lo que el presente trabajo es un aporte interesante a nuestra bibliografía autóctona. -

En consecuencia se comparten los conceptos vertidos por el señor Asesor de tesis, en el sentido que se utilizaron los métodos y las técnicas adecuadas en la elaboración del mismo, llenándose los requisitos establecidos por el Reglamento de Exámenes Técnico Profesional y Público de tesis.-

En tal virtud emito DICTAMEN FAVORABLE para que el trabajo relacionado pueda ser discutido en el examen público previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos profesionales de Abogada y Notaria.

Sin otro particular me suscribo del señor Decano, Deferentemente.-

Guatemala, Septiembre 7 de 1,993.-

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



LIC. LUIS ROBERTO ROMERO RIVERA
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, septiembre diecisiete, de mil novecientos noventa
y siete. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la
impresión del trabajo de tesis de la Bachiller ROCKSANDA
JEANNETT GALVEZ intitulado "EL DERECHO TRIBUTARIO NOTARIAL
GUATEMALTECO". Artículo 22 del Reglamento para Exámenes
Técnicos Profesionales y Público de Tesis. -----

[Handwritten signature]



A: **DEDICATORIA A DIOS**

A MI MADRE: **CARMEN VIOLETA CIANI GALVEZ**

Como un reconocimiento a sus sacrificios para mi formación.

A MIS HIJOS: **LESTER EDUARDO LOPEZ GALVEZ**
PEDRO FRANCISCO LOPEZ GALVEZ

Por quienes cualquier esfuerzo es mínimo y ser los motivos de mi superación.

A MI HERMANO: **DOCTOR PEDRO ADOLFO CIANI GALVEZ**

Agradecimiento por su preocupación en mis estudios y el cariño que me ha brindado.

A MI ABUELITA: **DOLORES GALVEZ RODRIGUEZ**

Como un pequeño reconocimiento a su ejemplo de superación, honestidad y trabajo.

A MI TIA: **DORA RINA LARA GALVEZ**

Con un profundo cariño y,

A MIS CATEDRATICOS: *Con respeto y admiración.*

**A LA UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE GUATEMALA:**

**Y A LA FACULTAD
DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES,
ESPECIALMENTE.**

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO

Orientaciones Generales

1. La Obligación Tributaria

<i>1.1</i>	<i>Concepto</i>	<i>1</i>
<i>1.2</i>	<i>Caracteres</i>	<i>10</i>
<i>1.3</i>	<i>Sujetos de la Obligación Tributaria</i>	<i>11</i>
<i>1.3.1</i>	<i>Sujeto Activo: El Estado</i>	<i>11</i>
<i>1.3.2</i>	<i>Sujeto Pasivo: El Contribuyente</i>	<i>13</i>
<i>1.4</i>	<i>Objetivos de la Obligación Tributaria</i>	<i>15</i>
<i>1.4.1</i>	<i>La Prestación Tributaria</i>	<i>15</i>
<i>1.5</i>	<i>Hecho Generador del Tributo</i>	<i>20</i>
<i>1.5.1</i>	<i>El Hecho Imponible</i>	<i>21</i>
<i>1.5.2</i>	<i>El Tributo Causal</i>	<i>22</i>
<i>1.6</i>	<i>Determinación de la Obligación Tributaria</i>	<i>23</i>
<i>1.7</i>	<i>Fuentes de la Obligación Tributaria</i>	<i>24</i>
<i>1.8</i>	<i>El Derecho Tributario</i>	<i>28</i>
<i>1.8.1</i>	<i>Concepto</i>	<i>28</i>
<i>1.8.2</i>	<i>Tributos, Impuestos, Tasas y Contribuciones</i>	<i>29</i>
<i>1.9</i>	<i>El Derecho Notarial</i>	<i>30</i>
<i>1.9.1</i>	<i>Concepto</i>	<i>30</i>
<i>1.9.2</i>	<i>Características</i>	<i>32</i>



<i>1.9.3</i>	<i>Obligaciones Tributarias del Notariado</i>	33
<i>1.9.3.1</i>	<i>Como Agente Retenedor</i>	33
<i>1.9.3.2</i>	<i>Como Agente Solidario</i>	34
<i>1.9.3.3</i>	<i>Vinculaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Notarial</i>	34
CAPITULO SEGUNDO		
<i>2.</i>	<i>La Obligación Fiscal-Notarial</i>	37
<i>2.1</i>	<i>La Naturaleza Pública de la Obligación Fiscal-Notarial</i>	37
<i>2.2</i>	<i>Contenido de la Obligación Fiscal-Notarial Obligación de Hacer y no Hacer</i>	42
<i>2.3</i>	<i>Prohibiciones de la Obligación Fiscal-Notarial</i>	44
CAPITULO TERCERO		
<i>3.</i>	<i>El Ilícito Tributario Notarial</i>	49
<i>3.1</i>	<i>Calificación</i>	53
<i>3.2</i>	<i>Infracciones</i>	54
<i>3.3</i>	<i>Defraudaciones</i>	54
<i>3.4</i>	<i>Delito Fiscal</i>	55
<i>3.5</i>	<i>La Sanción Fiscal-Notarial</i>	56
<i>3.6</i>	<i>Sanciones</i>	59
<i>3.7</i>	<i>Inhabilitaciones</i>	60
<i>3.8</i>	<i>Prisión por Insolvencia</i>	60
CONCLUSIONES		61
BIBLIOGRAFIA		65

INTRODUCCION



El ser humano necesita de vivir dentro de un conglomerado social y ello implica que el sistema estatal le proporcione las seguridades, bienestar y buen vivir en el mismo. Esto se logra a través del pago de los impuestos que deben pagar las personas obligadas llamadas contribuyentes, para que la suma de los aportes proporcionados e ingresados efectivamente a las cajas del fisco sean empleados en las finalidades y objetivos previstos en las leyes que los crearan oportunamente.

En el caso de los impuestos que se han de pagar con ocasión de los negocios o actos jurídicos que alcanzan la calidad de actos de derecho formalizados por los notarios en el ejercicio de la profesión, se encuentran entre otros, los que disponen el traslado de los bienes y las modalidades que se emplean para la misma condición e inclusive la constitución de obligaciones determinadas. En unos y otros casos, el fisco ha de percibir el pago del impuesto, proporcional, que corresponde por la negociación y acto de derecho formalizado y, para el efecto de controlar y recaudar el monto respectivo, el notario actuante ha de participar directamente en tales aspectos.

Con fundamento en que el notario se encuentra obligado por ley y por conocimientos técnicos a determinar el pago de un impuesto derivado del negocio o acto jurídico que se formaliza ante él por las partes, existe una importante interrelación entre lo que es el derecho tributario y el derecho notarial, la cual trae consigo relaciones que implican responsabilidades para quienes están obligados a contribuir con el pago del impuesto y quienes por sus conocimientos técnicos han de intervenir en la formalización de los negocios jurídicos; por ello, es que la responsabilidad del notario desde el punto de vista tributario revierte la importancia de ser el medio de obtener el Estado fondos que, al ser pagados por los contribuyentes obligados, le permitirán ejecutar las obras y objetivos para el cual están destinados.

Derivando de esa interrelación diversas situaciones con respecto al notario que formaliza el negocio jurídico o el acto de derecho, tomé la decisión de observar y analizar lo que sucede en ella especialmente cuando se aprecian las responsabilidades del notario como agente retenedor de la obligación tributaria lo que le trae consecuencia de responsable solidario y, en su caso, responsabilidades de naturaleza civil, penal, administrativa y tributaria.

Despejar o, mejor dicho, estudiar, esas conexiones y situaciones fue lo que me impulsó

a escribir acerca de la situación notarial y tributaria en nuestro país para definir hasta dónde es que queda responsabilizado el notario con respecto a las obligaciones tributarias propias como notario y como agente retenedor de los posibles montos obligados a pagar por el contribuyente y de esa manera despejar la incógnita de que los impuestos fueron creados para que el Estado cumpla sus obligaciones de proporcionar servicios públicos a cambio de la contribución percibida de quienes son obligados contribuyentes cuando se formalicen negocios jurídicos o actos de derecho que la ley califica como sujetos a impuesto.

CAPITULO PRIMERO

1.- LA OBLIGACION TRIBUTARIA

1.1. CONCEPTO

Se ha dicho que los impuestos son el precio que pagamos por la civilización y que la mayor parte de éstos, constituyen una obligación del ciudadano de pagarlos y se espera que cumpla con ello espontáneamente¹.

La sociedad organizada, arrastra consigo el imperativo de que los gobernantes crean obligaciones tributarias con la finalidad de sostenerse y alcanzar los fines perseguidos de beneficio común temporal.

La creación de las obligaciones tributarias se hace a través de normas de carácter imperativo esperando obtener de los pobladores el cumplimiento de sus obligaciones, sean permanentes o temporales sin reconocer calidades o cualidades para su cumplimiento, salvo aquellos entes a quienes se exime por un acto realizado.

El hombre aislado o agrupado tiene, por naturaleza, que desarrollar actividades que tiendan al objetivo de procurarse a sí mismo o a sus congéneres más cercanos, bienestar y satisfacción a sus necesidades, inmediatas o mediatas; la actividad económica desenvuelta constituye

¹ GROVES, Harold M. Finanzas Públicas, p.15.

el esfuerzo que hace para satisfacerlas². La sociedad organizada tiende a desplegar actividades económicas, supraactividad económica, las cuales se denominan actividad financiera del Estado, aspirando obtener y procurar los bienes con que satisfacer las necesidades públicas³.

La actividad financiera del Estado evoluciona relacionando tres elementos:

- a. *El sujeto activo, constituido por el Estado, quien es el que crea la norma impositiva;*
- b. *El sujeto pasivo, configurado por el contribuyente contra quien se dirige la norma impositiva y la obligación que de ella emana; y,*
- c. *La obligación, esencia de la relación jurídica creada para los otros elementos mencionados; es decir, el "impuesto a pagar por cada individuo", como dijera Adam Smith⁴.*

ANTECEDENTES HISTORICOS.

Desde épocas remotas, los gobernantes han creado normas o leyes de tipo contributivo obligatorio para que los pobladores las cumplan.

En Egipto, 3400 años a. de J., existieron prácticas y experiencias financieras; Babilonia, Persia e Israel, antes de la dispersión de las tribus y ruina del pueblo israelí se inventaron fenómenos tributarios. Sin embargo, en esas organizaciones sociales, la práctica de la actividad financiera se concentró en imponer tributos sobre la tierra y

² MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas Públicas p.13

³ Ibidem, p.14

⁴ Citado por Manuel Matus Benavente, op. cit. p.83

las transacciones comerciales ejecutadas o bien, sobre de bienes muebles comercializados.

Grecia y Roma tienen una distinta forma puesto que en ellas impera la idea de la conquista de nuevos territorios y personas y adquirir sus bienes; no pretenden diluir sus finanzas por sí mismas internamente, sino hacia los pueblos dominados con sus propias finanzas y recursos; este proceso se encuentra en la respuesta dada por Jesús cuando es preguntado acerca del denario y su efigie (César), definiendo la alternativa de ser reo de Roma y rebelde en el pago de los impuestos o desagradable al pueblo de Israel⁵. Grecia, sin embargo, basó su sistema en impuestos sobre de la tierra encontrando muestras de esta situación en discursos vertidos por Jenofonte (Las Rentas de Atenas), Aristofanes (Las Avispas), Platón (La República) y Aristóteles (La Política).

Posterior a la caída del Imperio Romano, el mundo occidental inicia la etapa social denominada Edad Media, desarrollando un gobierno y un estado de marco feudal.

En este estado social se concibe la actividad financiera encerrada en un pequeño espacio, el feudo, bajo el dominio del señor feudal. El Gobierno feudal, desintegra el concepto antiguo del tributo y crea una acción más directa en la obtención del mismo, ya que cada señor feudal cobra o procura

lo que necesita, por voluntad o por fuerza; el tributo deja de ser, por esta causa, un

⁵ Mateo 22:15-22; Marcos 13:13-17; Lucas 20:20-26 Nuevo Testamento. LA SANTA BIBLIA.



deber cívico, igualitario y señorial, para convertirse en un impuesto servil. La situación del señor feudal y el sistema tributario no duró mucho porque el tributo, como idea contributiva, deja de existir en el año 877 D. de J., por un Edicto Carolingio que omite y rechaza totalmente el derecho de dictar normas impositivas, salvo aquellas que se relacionan con el diezmo a favor de la Iglesia católica, para los menesteres de asistencia social y educativa.

Luego del caos tributario promovido por los señores feudales y la prohibición de crear normas tributarias, se arriba a la etapa del mercantilismo durante la cual la actividad financiera repite su preponderancia ya que no bastan las rentas obtenidas por el soberano de los súbditos, dadas o quitadas, para sostener las necesidades propias y públicas; la situación hizo indispensable la institucionalidad de un nuevo sistema tributario que permitiera desarrollar al Estado por medio, de una nueva actividad financiera completa. El mercantilismo destacó la economía del Estado y la economía nacional dependiendo una de la otra; atribuyó a la primera el carácter nacional para robustecerla y hacerla sana y poderosa, justificando de tal manera la generalización de los impuestos.

Los cameralistas, por otro lado, consideraron la idea absolutista y la integración del Príncipe con el pueblo en una sola cosa y que no debía oprimirse al pueblo con impuestos porque éste a su vez, terminarla oprimiendo al Príncipe y sus intereses; propugnaron porque el Príncipe regulara los impuestos y controlara la economía nacional, fomentando la generación de impuestos directos e indirectos cuando se vislumbrara insuficiencia entre los ingresos del dominio público del Estado y las reglas

impositivas.

Los fisiócratas despliegan su teoría en el siglo XVIII, reflexionando que la actividad económica agrícola del hombre es la única que debe ser tomada en cuenta para la economía nacional e individual; aseveran que el producto de la naturaleza se convierte en la única fuente de riqueza y que es el único bien que debe ser objeto de impuestos obligatorios, pretendiendo la desaparición de todos los demás, directos e indirectos que gravan la producción, limitándolos al producto de la tierra y a los propietarios de la misma.

Adam Smith, funda un interesante sistema consistente en que los deberes constituidos del Estado deben defenderse contra la violencia y la injusticia de otros Estados, la justicia interior, la creación y mantenimiento de instituciones públicas y de obras de interés público, ya que el Estado o los particulares no pueden sufragar sus necesidades unilateralmente. La propuesta de Smith reconoce al Estado como el único ente que puede recaudar ingresos para sostén propio y costeo de las obras de carácter público beneficiosas a los pobladores, dando como resultado que las ideas de la antigua actividad financiera del Estado brote de nuevo; modificada, para satisfacer las necesidades primarias y desarrollar la situación actual de los habitantes en un determinado territorio. Concluye el insigne economista pensando que los súbditos deben contribuir al sostenimiento del gobierno para que pueda cumplir con sus fines y distribuir los impuestos recaudados de forma igualitaria, según la importancia de la renta que rinden al Estado por su protección; se separa de esa manera Smith de los fisiócratas pues considera que la agricultura, como fuente de ingresos, no es la única

que los proporcione al Estado pues se hallan también los que se derivan de la riqueza industrial y manufacturera proponiendo al final, la creación de la norma tributaria ajustada a los ingresos o rentas individuales, como significado de justicia social y desarrollo integral del ser humano.

" Durante el siglo XIX, la actividad financiera del Estado se rige por el liberalismo, basado en que las finanzas deben tener un contenido netamente social y que para lograr la satisfacción de las necesidades primarias deben implementarse medidas económicas por el Estado que tiendan a la absorción de parte de las rentas privadas para transferirlas a los servicios de ayuda y protección de las clases más débiles, económicamente hablando, el típico socialismo de Estado. De esta circunstancia se derivan dos ideas fundamentales de carácter tributario: el impuesto sobre la renta y la progresividad de la imposición, las cuales se mantienen en la actualidad como medios para que el Estado obtenga ingresos.

Durante los años de 1929 a 1933 y la Segunda Guerra Mundial, fueron afianzadas las ideas fundamentales citadas, correspondiendo a Keynes explicar que los fundamentos que sistematizan los procesos de inversión, de ahorro y de consumo, motivan la revisión de la doctrina clásica y partir de una actividad financiera estática a una funcional; es decir, el Estado debe adquirir la responsabilidad de los ingresos que percibe y convertirse en contralor de la producción, la distribución y el acrecentamiento del ingreso nacional. Evita Keynes, sin embargo, el parasitismo fiscal de la concepción liberalista y le otorga una característica de política fiscal, no paternalista ni dirigida, sino como suma del poder económico de que dispone el Estado para

alcanzar los objetivos y finalidades que le corresponden así como distribuir la renta nacional entre los habitantes para mejorar su situación vital, tanto como individuos como conglomerado de personas⁶.

Las normas tributarias tienen una razón de ser: Sostener al gobierno y al Estado; esto les permite costear obras que satisfagan las necesidades de los habitantes del Estado, sean contribuyentes o no.

El derecho tributario y la economía del Estado, giran y se desenvuelven a través de la obligación tributaria; es decir, alrededor de la relación jurídica existente entre el sujeto activo (gobierno y Estado) y el sujeto pasivo de la obligación (contribuyente), la cual es creada por una norma que garantiza el derecho que tiene aquél de cobrar y de percibir el tributo del contribuyente al producir un acto o actividad determinada.

La obligación tributaria, como institución del derecho del Estado, requiere de varios requisitos, indispensables, para que surta efectos y sea exigible de quien resulta ser el contribuyente; entre estos se encuentran:

- a. *La relación jurídica.* Debe, necesariamente, existir una relación o enlace entre las partes que intervienen en el proceso tributario; entre el particular contribuyente y el Estado como receptor de impuestos. Al no existir la relación, normadamente previamente, la obligación de pagar un Impuesto o el derecho de percibirlo, no sólo deja de ser obligación sino se convierte en un cobro ilegal, sancionado por el ordenamiento jurídico;

⁶ MATUS BENAVENTE, *Manuel Op. Cit.* p.21 y ss.



- b. *El ente que percibe el tributo. Existe un sólo ente dentro de la organización social que puede obtener el derecho a la obligación tributaria: El Estado. Existe el fisco (Estado) que capta los ingresos provenientes de los tributos que los contribuyentes están obligados pagar. Es pertinente mencionar que el Estado para sostenerse y costear las obras públicas y satisfacer las necesidades de los habitantes debe tener vida jurídica anticipada así como tener una norma que le faculte la efectividad y validez como receptor del tributo;*
- c. *El derecho del fisco. Para que el Estado perciba los tributos erogados por los particulares contribuyentes, como parte de la relación jurídica preestablecida, debe contar con una norma que lo faculte para hacerlo pues si no se fundamenta legalmente se cometería un acto de naturaleza delictiva (cobro indebido, exacción ilegal, etc.). Sólo el Estado es el ente capaz y competente para captar los tributos para los fines previstos en su constitución como Estado;*
- d. *El pago de cantidad determinada en dinero. El contribuyente debe pagar el valor del tributo fijado en dinero o por medio de alguno de los títulos de crédito reconocidos legalmente;*
- e. *El sujeto pasivo (contribuyente). Es la persona directamente obligada a pagar la suma de dinero determinada por la norma tributaria a favor del Estado (fisco). Todo habitante, temporal o permanente que habite el territorio del Estado, sin contar con su calidad o cualidad, se*

convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria, correspondiéndole efectuarla y hacerla efectiva por los actos que realice definidos como afectos al pago del tributo.

Este sujeto pasivo se constituye en:

1. *La persona individual; y,*
2. *La persona jurídica que incluye al Estado y a las instituciones que lo componen dentro de las cuales algunas se encuentran exentas de pagar obligaciones fiscales; y,*
- f. *La norma tributaria. Es imprescindible que una norma regule la obligación tributaria, tanto la que la crea como la que la reglamenta. Esta norma además de ser la que crea y fija el tributo consiste en el conjunto de operaciones cuya finalidad es obtener el pago del impuesto del contribuyente para que llegue a las arcas de la hacienda pública por lo que "concepto este que siendo complejo, contiene una ironía en la forma precipitada e impulsiva en que el fisco obtiene sus ingresos del particular, cuando se encuentra debidamente legislado".*

La obligación tributaria hecha notar se denomina positiva como indica José Castán Tobeñas⁸, porque "existe una obligación de dar una cosa cierta y determinada (dinero) por el contribuyente a favor del fisco por la existencia de una norma, que

⁷ DUVERGER, Maurice. *Hacienda Pública*, Pag.324

⁸ CASTAN TOBEÑAS, José. *Derecho Civil Español. Común y Foral*, Tomo 3o., pp.11 y 112

imperera sobre ellos. De tal manera, que el pagar una cantidad de dinero, no implica en el caso de los impuestos, la recepción de una contraprestación como sucede con los tributos o tasas, sino simplemente la obligación de pagarla cuando es debido y legal hacerlo, sin esperar nada en respuesta."

1.2. CARACTERES

Los caracteres de las obligación tributaria son tres: El principal, el personal y el obligatorio.

a. La norma tributaria establece una relación jurídica de derecho no de poder que emana del Estado, por medio del Organismo Legislativo (artículo 171, literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala), convirtiéndola en la fuente principal de ingresos para el fisco, creada para sostener al Estado y sufragar las obras de beneficio público;

b. Es personal debido a que al crearse con obligación para los contribuyentes, éstos deben pagarla y el Estado el único que puede recibir su producto de parte de aquéllos; y,

c. Es obligatoria porque quienes, por disposición de la ley, quedan obligados a pagar en la oportunidad debida por los actos que realicen son los contribuyentes.

1.3. SUJETOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Toda institución jurídica contiene elementos que lo distinguen de los otros dentro del marco del Derecho; la obligación tributaria, como instituto jurídico, no escapa a tal situación y es así que tiene sus elementos propios consistentes en el Estado y el contribuyente, en el cual se encuentra incluido el tercero accesorio, el objeto, el hecho jurídico que la genera, la causa del impuesto y las fuentes de la obligación. Las dos primeras son motivo de estudio en este punto y, las subsiguientes, serán analizadas en esta tesis.

***SUJETO ACTIVO:** Hemos visto como el Estado, titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de "Fisco") en sujeto activo de la relación jurídica tributaria principal.*

El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad ya sea originaria o derivada en virtud de la cual puede ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica del sujeto activo del vínculo Iuris Tributario.

En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria el Estado actúa básicamente mediante uno de los poderes que lo integran (el poder legislativo).

La segunda actuación la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica tributaria principal, es atribución de otro poder del Estado; el poder Ejecutivo, suele suceder que el Estado delegue recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que estos cuenten con financiamiento autónomo.

Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder imperio, indudablemente el sujeto activo es por excelencia el Estado en sus diversas manifestaciones.

Los dos elementos primordiales son el Estado, titular del crédito o del derecho y el sujeto pasivo, configurado por el contribuyente o deudor del crédito o derecho tributario a favor del Estado, considerándolo como contribuyente propiamente dicho y deudor por cuenta ajena (tercero, recaudador, retenedor, etc.)

1.3.1. El sujeto activo, investido de soberanía financiera originaria, informa Adhemar H. Carábula, es el Estado⁹.

La palabra Estado, como ente político organizado, fue empleada en la obra de Maquiavelo puesto que los griegos usaron para denominarlo la expresión "polis-politeia", los romanos, "república, civitas" y posiblemente la frase latina "status rei

⁹ CARAMBULA, Adhemar H. Elementos para la Formación del Derecho Tributario Notarial p.16

publicae", usada en la antigüedad, condujo al uso del término que se indica¹⁰.

1.3.2. *El sujeto pasivo, se constituye por el contribuyente y el tercero que participa en la obligación tributaria.*

Por sujeto pasivo de la obligación tributaria se entiende a la persona obligada y pagar el impuesto o prestación al Estado quien ejerce el derecho de percibirla. Es decir, la persona que tenga que pagar, periódica o casualmente, un impuesto al Estado o a la dependencia delegada para recibirlo, se reputa contribuyente o tributor¹¹.

Los sujetos pasivos, contribuyentes, de la obligación tributaria se clasifican personas físicas o naturales y jurídicas, estando ambas situadas en igualdad de condiciones.

Tratándose de las personas físicas o naturales, se requiere que se encuentren en el pleno goce de sus derechos civiles, en la plena capacidad jurídica, siendo ambas una exigencia no solo para el derecho tributario sino para cualquier acto en que la voluntad deba expresarse. La ley guatemalteca determina en este aspecto que la persona es capaz al cumplir la mayoría de edad y que ésta se alcanza a los 18 años, siendo a partir de esa edad, salvo declaratoria de incapacidad o interdicción, que se convierte en sujeto pasivo de la obligación tributaria¹².

¹⁰ GIORGIO DEL VECCHIO, *Teoría del Estado*, Página 89

¹¹ CARAMBULA, Adhemar R. *Op. Cit.* p. 16

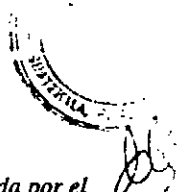
¹² JOSE A. TERRY, citado por Adhemar H. Carámbula, *Op. Cit.* p. 17

En relación a las personas jurídicas, sucede que la mayor parte de ellas están obligadas a cumplir la obligación tributaria al Estado; excepciones a esta regla se encuentran cuando el Estado permite o concede exoneraciones a entidades particulares o estatales, del pago de impuestos, tasas, arbitrios y otro tipo de contribuciones.

Paga, en consecuencia, el contribuyente el impuesto que fija la ley, salvo las excepciones fijadas por la misma; paga el impuesto el que debe pagarlo, ya fuera como deuda propia o ya como en nombre de otro, porque es el sujeto pasivo el que se determina por la norma tributaria.

La legislación guatemalteca es clara al definir quién es la persona física o jurídica que debe pagar la obligación tributaria; no existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco, indiferencia en la captación de los impuestos porque esta debidamente definido quién debe pagarlos y cómo debe hacerlo. Las leyes fiscales guatemaltecas no adolecen del error que tienen otras leyes fiscales extranjeras, en las que es difícil y obscuro establecer quién es el particular que debe cancelar la contribución, tal como ocurre en Argentina y otros países de sudamérica; la legislación guatemalteca, en el ámbito fiscal, es tajante pues establece plenamente al sujeto o deudor del crédito fiscal o contribución, fija a las personas natural o física y jurídica que deben pagar el impuesto y define los tipos de sujeto pasivo de la obligación: el que paga por deuda propia (deudor o contribuyente) y el que paga por deuda ajena (tercero, recaudador, retenedor, responsable tributario).

1.4. Objetivos de la obligación tributaria



1.4.1. La prestación tributaria

El objetivo de la obligación tributaria es la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo o contribuyente al Estado. Diversas son las manifestaciones y conceptos que se han dado acerca de lo que es la obligación tributaria constituida como el pago de una prestación en un momento dado y por acto determinado, siendo la más conocida la que se denomina impuesto, el cual es el objetivo primordial de ella. A pesar de contener una posibilidad completa lo indicado, se hace indispensable arribar hacia una teoría general del impuesto y compenetrarse en lo que resulta ser dentro del ordenamiento jurídico y administrativo.

Se indica que la obligación tributaria es la esencia de la relación creada para los dos elementos personales inherentes a la actividad financiera del Estado los que contribuyen, precisamente, en el impuesto a pagar por cada individuo, como acota Adam Smith¹³.

Para asentar conceptos se afirma que la obligación tributaria, denominada comúnmente impuesto, requiere de dos técnicas: la administrativa, como medio de establecer y recaudar eficientemente los impuestos; y, la financiera, como problema de tipo jurídico del impuesto, un derecho fiscal. Además, se incluye un tercer sistema cual, los elementos socio-económicos que se concretan en un momento dado que determinan el modo o tipo fiscal y evitar se convierta en un producto espontáneo sin formación legal.

Por técnica de impuesto se entiende, entonces, al conjunto de operaciones por

¹³ DUVERGER, Mauricio, Op. Cit. p.311



la que se establece y recauda.

En primer lugar se encuentra el establecimiento de impuesto que, como base, precisa lo que es imponible y la medida en que puede ser imponible una cosa o acto. El establecimiento mencionado comprende tres fases:

a. La determinación de la base del impuesto, consiste en la definición del objeto sobre el cual recaerá¹⁴; esto da oportunidad a determinar cuáles son las bases que pueden ser imponibles y cuáles se descartan de serlo o de seguir siéndolo; es fijar, en otras palabras, una suma o cantidad que debe aplicarse como precisa y procedente y considerarla como impuesto. La determinación de la base del impuesto, indica Mauricio Duverger¹⁵, la constituye la multiplicidad de las bases imponibles y la diversidad de las mismas; quiere esto decir que los tipos de impuestos pueden crearse en un momento dado para basarlos incluyendo el análisis que puede ser objeto de imposición. Por otro lado, aparece la diversidad de la base imponible en donde el impuesto grava

tanto las rentas como los patrimonios, directa o indirectamente. Cualesquiera de esas situaciones son conflicto legislativo puesto que la forma actual de imposición y creación de obligaciones tributarias tienen un origen ambivalente puesto que unas veces se aprecia como unidad y otras como diversidad, creando si no una confusión, una dificultad para recaudar los impuestos en un momento dado.

Ahora bien, el objetivo primordial de la obligación tributaria, en segundo

¹⁴ *Ibidem*, p.311

¹⁵ *Ibidem*, p.p. 312, 313 y 314.

lugar, esta constituido por la liquidación del impuesto. El cálculo de la cantidad que debe pagarse por el contribuyente una vez conocida la base impositiva por los actos o cosas y de ahí se encuentra la distinción entre lo que es la cuota y la distribución.

En el aspecto legal, la cuota ha sido fijada por el legislador con la finalidad de que el contribuyente sepa qué está afecto y por cuánto. La cuota es invariable y, por ello, no descontable o reducible en su valor, salvo que los descuentos o reducciones la disponga una ley.

La distribución, por otro lado, determina la cantidad que será percibida por el Estado (fisco) por medio de los procedimientos para luego distribuirla en la cobertura de intereses y finalidades.

Los sistemas mencionados imperan en Guatemala, siendo unas veces percibidos los impuestos directamente por la dependencia y otras que le son distribuidos oportunamente, de tal manera que el impuesto no se genere por anticipado, como sucede con la cuota, sino por contingencia de cada contribuyente.

Tanto uno como otro sistema, defecan hacia la captación del impuesto fijo o distribuible produciendo errores en los cálculos, fugas de impuestos, fraudes en los impuestos o en los informes de los impuestos, sin olvidar los errores producidos en las dependencias recaudadoras y las desigualdades entre contribuyentes:

b. La segunda fase implementada para liquidar el impuesto y la percepción son las deducciones, reducciones y recargos.

Las primeras se producen antes de que se aplique el impuesto, tomando como base hipotética una carga impositiva. En Guatemala, la deducción de los impuestos,

previamente ser aplicado, se produce comúnmente en el Impuesto sobre la Renta, cuando se aplica al contribuyente que paga en más o en menos.

Las reducciones o cargas se constituyen como el excedente o el faltante aludido en el caso del Impuesto sobre la Renta, creando disminución o aumento de porcentajes de la deducción;

c. En tercer lugar, se encuentra la recaudación del impuesto, el cual se considera como el conjunto de operaciones cuya finalidad es la de hacer pasar el dinero del impuesto del bolsillo del contribuyente, a las arcas del tesoro¹⁶. Los tres objetivos de la prestación tributaria parten de la creación de impuesto, pasan por su liquidación y terminan con la recaudación, el fin primordial del impuesto. Sin embargo, para que tal recaudación se produzca satisfactoriamente, ha de existir el órgano encargado para hacerlo, siendo el que fija, además, modalidades que permiten sean comprensibles para que se genere una perfecta y eficiente percepción de impuesto.

Los órganos de recaudación, en la actualidad, son la administración pública y las dependencias determinadas por la ley. Es lo que se denomina sistema de recaudación estatal¹⁷.

El sistema aun cuando es aceptado no siempre resulta eficaz para los fines de recaudación óptimos por lo que se han creado otros; uno de ellos consiste en los colectores o recaudadoras ambulantes del impuesto, como sucede con las tasas municipales, arbitrios municipales y otros similares, incluyendo al Impuesto sobre la

¹⁶ *Ibidem* p.324

¹⁷ *Ibidem*, p.325

Renta. El sistema carece de seguridad captadora pues los colectores pueden actuar delictivamente y los intereses perseguidos son los del fisco y no de los contribuyentes y, de ahí que la credibilidad sea mínima y en la mayor de las veces improductivo.

Otro sistema es el de la recaudación estatal, constituida por las contribuciones directas, indirectas, registrales, aduaneras, etc., que funcionan por medio de las dependencias estatales. Es el procedimiento que más genera recaudación de impuestos para el Estado porque con él se convierte en recolector de los impuestos el delegado de la dependencia administrativa encargada, el que cobra y percibe los impuestos sin tomar en cuenta cuál es su origen

El pago del impuesto, en la práctica, se puede hacer de varias formas; entre de ellas se encuentra el pago directo del contribuyente al fisco, procedimiento simple y frecuente, aunque puede que se haga el pago por un tercero, tal como el caso del impuesto del timbre. El pago directo efectuado por el contribuyente con ocasión de actos o acciones que hace en su vida ciudadana no precisa de mucha explicación toda vez que se presenta voluntario y personalmente ante la administración recaudadora y paga el impuesto, ya sea en efectivo o por medio de documento de crédito (cheque); en este último caso, si el documento no se hace efectivo por carecer de fondos, el impuesto se da por no pagado.

El pago efectuado por un tercero consiste en que una persona distinta del directamente afecto al pago del impuesto, paga el mismo al fisco en alguna de sus oficinas recaudadoras. Esta modalidad es empleada en el caso de los impuestos indirectos, como por ejemplo el del impuesto al valor agregado (IVA), etc.

El pago realizado por medio del impuesto del timbre es un procedimiento indirecto para captar fondos que tiene el fisco; consiste en que el contribuyente está obligado a adherir un sello o estampilla (timbre fiscal, notarial, forense, médico, etc.) al documento; los timbres funcionan directa o indirectamente en su pago.

1.5. HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO

El hecho jurídico generador de la obligación tributaria es aquel hecho jurídico constituido, específica y concretamente, por la ley, como necesario y suficiente para provocar el crédito o adeudo fiscal. La ley asume función constitutiva al unir al particular con el Estado para que éste adquiera una cierta prestación pecuniaria¹⁸.

El derecho fiscal, constituye una rama del derecho público que, al relacionar al contribuyente con el Estado objetiva los ingresos de impuestos (pagos pecuniarios), permitiendo alcanzar las metas sociales previstas. Todo impuesto es decisivo e influye directamente desde su creación por la ley; ningún impuesto puede ser aplicado o requerido si no existe una ley anterior que aplicado o requerido si no existe una ley anterior que lo haya creado¹⁹.

Lo mencionado nos hace considerar que quien genera el tributo es, precisamente, el Organismo Legislativo; esto no imposibilita que otras entidades del Estado no lo puedan generar pero, siempre sujeto a que así lo disponga y apruebe el organismo

¹⁸ CARAMBULA, Adhemar H. Op. Cit. p.18

¹⁹ DUVERGER, Mauricio, Op. Cit. p.351

competente. Ninguna dependencia estatal, por sí y ante sí tiene la competencia o capacidad de crear normas que coercionen a un contribuyente al pago de una prestación pecuniaria o a exigírsela si no hay una ley que lo haya creado por necesidad y con carácter de suficiencia. Se encuentra regulado en el artículo 31 del decreto 6-91.

1.5.1. EL HECHO IMPONIBLE

El Estado (fisco), para sostenerse y alcanzar los fines perseguidos se encuentra ante la situación de no poder obtener por sí mismo los fondos que necesita para cumplir con sus obligaciones; para esta finalidad, crea los impuestos que le sirven para cubrir las necesidades inherentes, mediatas e inmediatas.

El hecho jurídico de imposición se conceptúa como el acto que ejecuta el Estado para cobrar a la persona afectada por un gravamen o contribución determinado.

Para que el Estado logre realizar la acción de cobro por los actos imponibles, necesita determinar a la persona que será responsable del crédito u obligación tributaria y, además que exista la relación jurídica entre los sujetos activo (Estado) y pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria, pues uno es el que genera y otro es el que paga.

1.5.2. EL TRIBUTO CAUSAL

Existe, además de lo dicho antes, distinción entre lo que es el hecho imponible formal y el causal.

La relación existente entre la obligación tributaria y el contribuyente que debe pagarla, es formal cuando paga el impuesto sin tomar en cuenta el significado interpretativo que pueda darse a la norma tributaria, pues se hace por la relación económica y su contenido (objetividad). En otro sentido, se convierte en causal, cuando el contribuyente paga por la causa que genera la obligación tributaria.

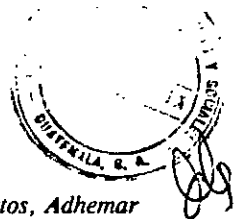
En uno, se produce la simple relación económica, basada en la causa del impuesto; en el otro, hay un contenido, una sustancia que interesa al derecho tributario se cumpla cuando el acto se encuentra gravado.

1.6. Determinación de la obligación tributaria

Generalmente la causa es el motivo que nos mueve o la razón que nos inclina a hacer alguna cosa; el antecedente necesario que origina el efecto o el fundamento por el cual adquirimos algún derecho²⁰.

La idea de la causa jurídica de la obligación tributaria, en ese sentido, se considera conforme principio de legislación universal de que no hay obligación sin causa y que la obligación es inválida si falta la causa que a genere. Es prudente aseverar que la obligación tributaria, como cualquier otra obligación, debe tener una causa que la justifica y le de vida jurídica, le confiera sentido y limitaciones legales, establezca el cobro y el derecho del Estado de cobrar a los contribuyentes lo

²⁰ CABANELLAS, Guillermo, *Diccionario Usual*, Tomo I, pág. 363



que les corresponde pagar, sean o no morosos²¹. Afirma, en estos aspectos, Adhemar H. Carámbula, citando a Rafael Bielsa, que la causa de la obligación tributaria es "el estudio y determinación de la noción de causa en materia financiera, no es útil, sino indispensable, por fundamentales principios de orden jurídico y también de índole política."²²

Conforme a ese esquema, se justifica que el Estado pueda hacer el cobro de un gravamen o impuesto a un contribuyente, coactivamente, perdiendo así la calidad de justicia y ética; desaparece la idea de lo que es el tributo y la extorsión arbitraria del poder público. La ley impone el impuesto y elimina el abuso de derecho que pueda aparecer en el cobro. Pagar la contribución es producto de una ley anterior que lo ha creado de donde se concluye que queda legalizado el pago y, a la vez, el impuesto, por la ley, no permitiendo la extorsión arbitraria.

La causa del impuesto, asevera Grizioti, radica en los servicios o bienes capaces de satisfacer las necesidades públicas, o sea, los beneficios que por el hecho de pertenecer a la colectividad obtiene el contribuyente directa o indirectamente de los servicios públicos o, en virtud de los beneficios que derivan de la vida social²³; y, que a la prestación colectiva de la sociedad corresponde una contraprestación del Estado a la sociedad, al servicio, entendido de modo general, como causa del impuesto²⁴. Se

²¹ CARAMBULA, Adhemar H. Op. Cit. p.20

²² Ibidem, p. 20.

²³ Ibidem p.21

²⁴ Renellecti, citado por Carámbula, Op. Cit, p. 21

trata de indicar que la causa primordial se deriva de las ventajas o beneficios que obtiene el contribuyente para crear o generar la obligación tributaria; sin embargo, el Estado exige una cantidad de dinero, por concepto de impuesto, al contribuyente y cumplir con sus obligaciones sociales y de ello se infiere su capacidad de exigencia y potencialidad de responder en servicios y ventajas a los particulares contribuyentes quienes, de no hacerlo, podrían hacer peligrar al estado.

1.7. FUENTES DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Para los objetivos de esta tesis, se entiende por fuente, aquello de donde emana, se genera o procede algo. Todo acto o actuación regulador de la conducta humana o interrelaciones humanas, proceden de un fuente que les otorga características y fundamentos, forma en que deben mostrarse y para poder determinar si tienen funcionalidad y apreciabilidad en el conglomerado social.

No debe olvidarse que el Derecho emana de la sociedad y como consecuencia, su procedencia real y sustante, por lo que su fuente debe entenderse como de donde, precisamente, emana o procede; y, por lo mismo, "las fuentes del Derecho serán aquellos principios, fundamentos u orígenes de las normas jurídicas y, especialmente, las de derecho positivo vigente en determinado, lugar, tiempo y espacio"²⁵.

Para Sánchez Román, es fuente del Derecho, la razón primitiva de cualquier

²⁵ CABANELLAS. Guillermo. *Op. Cit.*, Tomo 11 p. 230

idea o la causa generatriz o productora de un hecho jurídico,²⁶ en ese sentido, se puede hablar de "fuentes de los derechos subjetivos, del derecho objetivo y del conocimiento del derecho, siendo una y otras, las bases fundamentales en las cuales descansa precisamente su generación o creación".

Normalmente se ha hablado de la forma primigenia por la cual se creó, generó, el principio del Derecho, en la llamada aceptación o permisión que tuvieron los humanos al relacionarse entre sí, lo que produjo posteriormente ideas reglamentarias, concordatos, costumbres y finalizando en las leyes.

En lo que se relaciona directamente con el aspecto tributario o impositivo que rige en un conglomerado social, inicialmente fueron quienes detentaban el poder; quienes las generaban, pero posteriormente al perfeccionarse la organización social, se promovió la existencia de una forma mas adecuada y justa para todo el mismo; creándose así la intensión de que debía según ente, representativo de la población y del gobierno, dentro de márgenes permisibles y de acuerdo a las necesidades del grupo, tal como sucede en los Consejos, los Parlamentos y los Congresos, sin dejar a un lado la formación derivada de un individuo que domina en determinado momento o la agrupación social (Monarca, Jefe de gobierno, Jefe de Estado, y otro similar).

Dentro del medio Guatemalteco la reacción de las normas impositivas ha sido mixto, debido a que en algunas épocas han sido personas individuales a las que las han creado y en otras agrupaciones congresiles electas popularmente y ambas con la idea fundamental de agenciar fondos para el Estado.

²⁶ Ibidem. p. 320

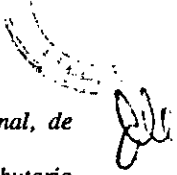


Es interesante hacer notar que en las Constituciones derogadas y la actualmente en vigencia, se determinó que únicamente corresponde al Congreso de la República la creación de normas de carácter impositivo (impuestos, tasas, contribuciones, etc.), que deben pagar quienes se encuentran determinados por la misma ley y a ser sujetos pasivos del impuesto como también la forma de captarlo, el monto, la oportunidad, lo que está sujeto al impuesto y demás datos que permitan su pronta y fácil captación e inclusive, en algunos casos, las sanciones para quienes incumplen con su obligación.

De acuerdo a lo previsto en el artículo 171 literal c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, corresponde también al Congreso, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, lo cual nos informa directamente que la fuente de la obligación tributaria, en nuestro medio, es la ley y no otra que pudiera ser aplicable o generable de sistemas impositivos de cualquier naturaleza que se trate de donde todas aquellas normas que los crean, si no derivan de la propia ley, no tienen efecto ni pueden tomarse como obligatorias para los contribuyentes en un determinado momento y para un acto específico.

La relación de la obligatoriedad tributaria o impositiva por su origen y por su naturaleza, es una obligación de la ley proveniente del derecho público y considera como una obligación de dar pecuniaria y de inmediata ejecutoriedad, puesto que dentro de la misma ley, se establecen como una prestación obligatoria y coactiva y de esa manera, como lo indica la Constitución, sólo deriva exclusivamente de la ley, por lo que se puede decir, como conclusión que no hay tributo o impuesto, sin una ley anterior

que lo hubiera establecido, como bien indica el aforismo latino, al símil penal, de "nullum tributum sine lege", no existe tributo sin ley. Las fuentes del derecho tributario se encuentra regulado en el artículo 2 del decreto 6-91.

A handwritten signature in black ink is located in the upper right corner of the page. To its left, there is a faint, circular stamp or seal, partially obscured by the signature.

1.8 EL DERECHO TRIBUTARIO

Como se ha mencionado anteriormente que, todos los impuestos derivan inciden sobre manifestaciones o traslaciones de riquezas; y que los mismos proceden directamente de una ley anterior a su obligación contributiva, de donde se pone a la vista, el hecho que esa ley, al estar debidamente determinada dentro del ámbito del derecho, constituye una rama del mismo, al cual se le ha denominado Derecho Tributario, Derecho Fiscal, Derecho Impositivo.

Se entiende de esa manera, como Derecho Tributario a la rama del Derecho Financiero, que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes a través de impuestos de toda índole, las personas y bienes derogados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas y otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos²⁷.

1.8.1. Concepto

Se ha expuesto una definición de lo que es el Derecho Tributario y se aprecia en ella, la existencia de varias observaciones que lo esclarecen como una rama del Derecho Financiero, es así, que el tener como fundamento, no tanto la creación de impuestos, sino en cuanto a la forma, en que se relacionan los intereses del Estado, para adquirir fondos con respecto a contribuyentes obligados a cancelarlo, la forma en que deberán hacer los pagos, el tiempo en que se harán los medios y actos que se

²⁷ CABANELLAS, Guillermo, Op. Cit, Tomo I. p. 650

encuentran gravados, su actividad se genera precisamente a determinar como es que el Estado procede a captar fondos económicos de los contribuyentes para poder sostenerse y a la vez proporcionar los servicios, en algunos casos, a cambio de esos tributos.

Derivando que el Derecho Tributario, es creado por la ley y que tiende realmente a ser de carácter público, el aspecto impositivo, la naturaleza jurídica del mismo, es del tipo del derecho público, ya que es la autoridad estatal quien lo crea y lo quien regula serla beneficiada con su aplicación.

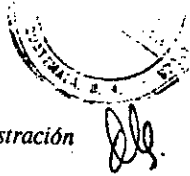
1.8.2. TRIBUTOS, IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES

Rafael Bielsa²⁸, considera que el régimen jurídico de los tributos constituye una rama autónoma del derecho público, pero a la vez que las contribuciones o impuestos que se generan del Derecho tributario, son tres:

a. El impuesto, que es la cantidad de dinero o parte de dinero del sujeto contribuyente que el Estado le exige obligatoriamente con el objeto de realizar servicios públicos; La tasa, que es la cantidad de dinero que el Estado percibe en virtud de la prestación de determinado servicio o un uso público, proporcionada por ese servicio o uso, por una ventaja diferencial; y

c. La Contribución especial (principalmente de mejoras) que es un tributo especial, que se impone en virtud de un beneficio especial, aportado a algún bien del

²⁸ CARLOS MOUCHET Y RICARDO ZORRAQUIN BECU, *Introducción al Derecho*, Pag. 347



patrimonio del contribuyente, por una obra pública que realiza la administración pública, (sea directa o concesionariamente).

Las determinaciones de Bielsa, se consideran adecuadas para el sistema impositivo vigente en nuestro país, pues comprende las posibilidades tributarias, que se han impuesto a los contribuyentes puesto que tanto una, como las otras dan lugar a la tributación directa o indirecta imperantes.

1.9. EL DERECHO NOTARIAL

El sistema de notariado antiguo, algunos pueblos que florecieron en épocas remotas, puesto que en todas ellos formó parte de sus instituciones sociales. De ahí que se tenga conocimiento que durante las épocas de los hebreos y persas se tuvieron noticias de que estaba generándose algunas actividades del tipo notarial que conocemos actualmente, pero principalmente de igual manera fue encontrado dentro del derecho asirio, egipcio, griego, y romano que dió un impulso especial y pronunciado, hasta llegar al notariado español que la trasladó llegando a contribuirse en nuestro medio como Derecho Notarial e inclusive la legislación lo indica así.

1.9.1. CONCEPTO

El Derecho Notarial, ha sido entendido como una especialidad, dentro del estudio de la ciencia jurídica, debido a que normalmente en forma generalizada se habla del Derecho Civil, Penal, ambiguamente, en cambio en el ramo Notarial, si

precisamente de la actividad a que se dedica o trata; da lugar a llegar a conclusiones y términos básicos que no tienen las otras ramas del derecho, puesto que el Notario tiene que conocer y usar normas que no son típicamente notariales; es decir que no son de puro derecho notarial, ni constituyen normas que lo rijan, lo que hace notar la diversidad de definiciones que se han dado sobre la materia que tratamos, pero se acoge como adecuada la propuesta por Enrique Giménez-Arnau,²⁹ como el conjunto de doctrinas o normas jurídicas que regulan la organización de la función notarial y la teoría formal del instrumento público.

Se considera acertada la conceptualización dada anteriormente, puesto que radica no solo que constituye, doctrinaria y legalmente, la función notarial sino también, incluye la constitución formalista de lo que es el instrumento público, fundamento preciso y único del derecho notarial.

Por otro lado se debe considerar la posición del derecho notarial a quien, tratadista de diversa capacidad, han dado por incluirlo dentro del llamado derecho procesal, pero esta posición se considera errada, debido a que la generatriz del derecho notarial y su finalidad, es la de realizar normalmente el derecho y restaurar el orden público, perturbado jurídicamente hablando, le otorga la característica de ser naturalmente por creación y resolver de conflictos en público, puesto que objetivamente, se halla al servicio del derecho público y al privado, en cuanto a que trata de aspectos políticos o administrativos y civiles o mercantiles, según el caso y finalmente porque su

²⁹ GIMENEZ-ARNAU, Enrique, *Introducción al Derecho Notarial*, p. 13

función deriva precisamente de hacer constar o autenticar las acciones de la ley, pero esta posición no solo cuando actúa con base en la ley, en forma imperativa, sino también cuando le es solicitado su actividad por los particulares a efecto de formalizar una relación contractual que, generalmente es de derecho privado. En todo sentido la formación notarial es la garantía del acto o el contrato que contiene y esto devienen precisamente a que el notario tiene imbuída la fe pública, que el estado le delega para ejecutar las leyes y hace constar, validamente, los actos a través de su autorización.

1.9.2. CARACTERISTICAS

El Derecho Notarial, es una creación legislativamente hablando del código del notarial el cual fue derivación de una serie de estudios y análisis sobre la legislación que estaba vigente en nuestro país y ha sido objetivo de varias modificaciones al transcurrir el tiempo, inclusive a la creación a una normativa forma de tramitación de asuntos de jurisdicción voluntaria que se encontraban no establecidos el en él, sino desperdigados en otras leyes, como el Código Civil y Procesal Civil y Mercantil, y que ahora se ha buscado proceder a unificarlas enuncia solo cuerpos de leyes³⁰.

Por otro lado la creación normal de la ley, corresponde al Colegio de Abogados de Guatemala, a crear o suprimir, pasando por las modificaciones, ampliación o reforma, de normas que tiene carácter administrativo, tal como sucede con el timbre

³⁰ CARAMBULA, Adhemar H. Op. Cit. pp. 25 y 26

notarial fiscal.

1.9.3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DEL NOTARIADO

Por notario se entiende al funcionario público, investido de fe pública, facultado para autenticar y dar forma, en los términos legales, a los instrumentos en que se consignan los actos y hechos jurídicos. Este concepto sirva para los efectos de la tesis para determinar qué es el notario ante la ley y las personas que le pueden buscar en función de la actividad notarial que desarrolla y de la cual está investido.

Es importante hacer notar que al conceptuar lo que es el notario se define lo que es el notariado; esta es la función que aquél realiza o ejerce. Sin embargo, en el Código de Notariado, se encuentran defectos en las consideraciones de lo que es la función del notario, pues omite los caracteres de función jurisdiccional y profesional del notario quien es una persona investida de doble función: ser un funcionario público y ser un profesional del Derecho que tiene la facultad legal, delegada por el Estado, para autorizar actos que deben constar en instrumento público basados en su fe pública.

1.9.3.1. COMO AGENTE RETENEDOR

El notario además de la función de dar fe citada, se convierte cuando facciona instrumentos públicos que contienen contrataciones o actos sujetos al pago de impuestos, en agente retenedor de impuestos; sus conocimientos profesionales y administrativos le dan capacidad para promover, con mayor facilidad, la captación de los impuestos derivados de los pagos que deben hacer los interesados en determinado

negocio jurídico; al solicitar el dinero para el pago de los impuestos que deben hacer los interesados, se obliga a enterarlo a las cajas del fisco como pago de esas contribuciones y también a adquirir los timbres fiscales que deben cubrirse en el negocio que autorizara. En estos sentido el notario actúa haciendo los pagos o comprando las especies fiscales, con independencia de su propio peculio ya que solo recibe del interesado el valor de los impuestos que paga él en nombre su cliente a quien evita mayores dificultades y pérdidas de tiempo.

1.9.3.2. COMO AGENTE SOLIDARIO

Esta determinado en nuestra legislación que el Notario tiene obligaciones triimpositivas de carácter personal que solo a él competen; y no a quienes lo buscan para la formalización de un instrumento, debe pagar, tales como el pago del papel de protocolo, los timbres notariales que deben utilizar, lo cual significa que sabido del impuesto que debe pagar en lo personal, debe hacerlo sin que ello implique un recargo sobre los interesados que acuden a buscar su profesionalismo.

1.10. VINCULACIONES ENTRE EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO NOTARIAL

Las posiciones dadas sobre lo que es el Derecho Tributario y Derecho Notarial para considerar que existe una lógica interrelación, como para decir que existencia de un Derecho tributario notarial; amerita, en consecuencia, existan normas sustantivas y adjetivas que materialicen la interrelación o vinculación entre uno y otro derecho,

GUATEMALA
24

para que la percepción de los impuestos por los actos que se formaliza ante el notario lleguen a las cajas del fisco y él mismo pague los propios.

Todos los impuestos recaen sobre las manifestaciones o traslaciones de riqueza o bienes de una a otra persona; esta vinculación es la que perfecciona la interrelación mencionada; o sea, que por medio de las manifestaciones o traslaciones de riqueza se expresa la situación fiscal-notarial, la que involucra el pago de impuestos, siempre que se hubiera formalizado el negocio jurídico entre los interesados y el obligado pago de los impuestos respectivos deviene como consecuencia directa.

Dentro de la legislación impositiva guatemalteca se encuentra una formación tributaria universal, clara e individualizada: la obligación retenedora del notario y la efectividad del pago de los impuestos, de donde se concluye que hay una referencia al Derecho tributario en el momento en que se instrumentaliza el negocio jurídico, creando la figura de un contrato fiscal-notarial que permite no sólo satisfacción a las partes contratantes sino al Estado como receptor de los impuestos derivados del negocio jurídico que el notario ha formalizado.

La ley, sin embargo, no impone al notario la obligación de retener el monto del impuesto o a calcular el mismo, sino que lo faculta a que pueda hacer un cálculo estimado y, en su caso, el pago en nombre del interesado; este ligamen puede llamarse Derecho tributario notarial.

La frecuencia con que se produce el contacto fiscal-notarial aludido, resulta permanente y directa, pues el notario instrumentaliza los negocios jurídicos requeridos se formalicen ante él por las partes y para que surtan efectos jurídicos y alcancen

validez jurídica deben pagarse los impuestos correspondientes.

Hacemos notar, finalmente, que la intervención del notario en la formalización instrumental del negocio jurídico suscitado entre las partes, se generan tres tipos de Derecho tributario: uno es el administrativo, otro el sustantivo notarial y el último, el penal.

En el aspecto administrativo, la obligación tributaria corresponde a las partes intervinientes en el negocio jurídico y, en caso el notario se constituya en retenedor del impuesto que toca pagar por el instrumento público faccionado, es su obligación pagarlo a las cajas del fisco.

En lo que se refiere al enlace que tiene el notario con respecto al fisco, le concierne por el tecnicismo notarial con que cuenta, hacer saber a las partes interesadas su obligación tributaria y, en su caso, prevenir acerca de las posibles omisiones, evasiones, multas e insolvencias en que pueden incurrir.

Por último, el notario debe advertir, como se ha dicho, a los interesados y contribuyentes obligatorios, acerca de la omisión o evasión del pago del impuesto, sirviendo de enlace para regular la conducta de los mismos.

CAPITULO SEGUNDO

2.- LA OBLIGACION FISCAL-NOTARIAL

Como se mencionó anteriormente, todos los aspectos impositivos tienen incidencia en las manifestaciones y traslaciones de riquezas lo que trae como consecuencia que los obligados deben contribuir al sostenimiento de la hacienda pública para que realice sus fines y funciones; cuando se formaliza la transmisión del patrimonio de un particular, se genera de inmediato el pago del impuesto; el notario ante quien se expresa el negocio jurídico tiene en sus manos los medios de controlar en debida forma, e incluso servir de enlace, para el pago de los impuestos respectivos; el control, calificación y justificación del pago de los impuestos es una situación que obliga al notario, pues deben llegar, oportunamente, a las cajas del fisco.

Estos contactos acaecen desde tiempos remotos pues el escribano, conocido actualmente como notario, al formalizar el negocio jurídico celebrado entre las partes, perfila, los caracteres del mismo y, a la vez se perfila, indirectamente, los caracteres singulares del derecho tributario notarial. Lo que caracteriza con mayor fuerza la relación fiscal-notarial, es la formalización permanente en que ocurren los negocios jurídicos, teniendo el notario la intervención de indicar a las partes contratantes lo concerniente a la obligación que tienen de cumplir con el pago de los impuestos derivados de la negociación pues, si bien es cierto que la ley establece la imposición conocida por los obligados, también es cierto que en muchos casos se pretende evadir, tal como sucede en hechos derivados de herencias, legados, donaciones y actas

notariales que hacen constar actos, soslayando las obligaciones contributivas en beneficio de una o de las partes solicitantes de los servicios profesionales del notario.

2.1. NATURALEZA PUBLICA DE LA OBLIGACION FISCAL-NOTARIAL

El notario interviene en la formalización del negocio jurídico interrelacionando a las partes entre sí y con la legislación impositiva o tributaria universal que se encuentra llena de obligaciones de todo tipo, especialmente las que obligan a pagar un determinado impuesto por su celebración. Por ello, el sujeto activo o acreedor de la contribución impositiva y resultado de la obligación fiscal es el Estado -fisco-; naturalmente, el Estado al crear las normas impositivas, establece los efectos del impuesto y la manera en que se captarán por lo cual la relación existente entre el notario y el fisco proceden de las leyes creadas por el Estado para que colabore en la captación de los impuestos; de consiguiente al estar regulada la obligación tributaria por las normas impositivas creadas por el Estado, se fijan los impuestos a ser pagados por los contribuyentes obligado, observando que la obligación fiscal-notarial, no es una obligación directa para el notario, sino una obligación accesoria al ejercicio de la profesión.

Se puede indicar que la intervención del notario en el Derecho tributario en general, es consecuencia lógica y normal para comprender su participación en la captación de impuestos porque resulta una preocupación profesional del notario que los

instrumentos formalizados por él, se perfeccionen y adquieran estabilidad jurídica, garantía de la clientela y de los actos formalizados, como de incorporarlas credibilidad y certidumbre, cumpliendo de esa manera los cometidos que, si bien en todos los casos no se han legislado, si ameritan preocupación para que se proyecten hacia el público y dependencias e instituciones públicas o privadas e, incluso, personas individuales y se consideren legales y legítimos.

Por la accesoriad comentada el Derecho tributario, corrientemente, produce dos efectos que inciden en el actuar del notario y del instrumento que facciona:

- a. Una acción formal y externa, concretada en la fiscalización y el control de los posibles adeudos al fisco; la denuncia a la Administración de su existencia e impago y, a veces, recaudarlos directamente para evitar la evasión; y,
- b. Un examen intrínseco del negocio autorizado que puede llevar o no anexa la obligación tributaria³¹.

Relevante es la accesoriad del notario en la formalización del negocio jurídico, puesto que al autorizarlo califica el hecho impositivo y, de consiguiente, la aplicación de la norma tributaria, quedando así establecidas las funciones accesorias que desempeña en el ejercicio de la profesión, como:

- a. Fiscalizador y contralor: Esto indica que el notario actúa apreciando y calificando el negocio y determinado si el negocio jurídico que formaliza debe pagar o no algún impuesto y, a la vez, controlar que sea pagado en debida forma;

³¹ CARAMBULA, Adhemar H. Op. Cit. Pag. 25 y 26

b. Denunciar a la Administración, como corolario de la fiscalización y control, la posible evasión del pago de impuestos derivados del negocio jurídico, por cuestiones de profesionalismo y obligación por razón del ejercicio profesional;

c. Recaudar por sí ciertos gravámenes, debido a que por el conocimiento de las normas tributarias y administrativas, se encuentra en mejor posición de enterar a las cajas del fisco los montos de impuestos debidos, evitando errores que puedan cometer, directa o indirectamente, los contribuyentes obligados;

d. Calificador de la no imposición, lo que significa que el notario por sus conocimientos técnicos de la ciencia del derecho y del Derecho tributario, puede determinar si un negocio jurídico está o no afecto al pago de impuestos y, en su caso, opinar acerca de ello y del monto que ha de pagarse y en que oportunidad; y,

e. Aplicar la norma impositiva: Establece que el notario debe establecer, en el momento que formaliza el negocio jurídico o es consultado acerca de determinada actividad contractual, informar al contribuyente obligado que debe o no pagar el impuesto e indicarle hasta donde llega su obligación¹².

Se hace notar, además de lo expuesto, que el hecho de que las obligaciones impositivas, al ser fiscalizadas o denunciadas, en su caso por el notario, aparecen en todas las legislaciones tributarias contemporáneas y que en el ordenamiento jurídico guatemalteco no se encuentra definido el delito tributario; asimismo, las actividades

¹² CARAMBULA, Adhemar H. Op. Cit. pp.26 y 27

recaudatorias, calificadoras y aplicadoras de las leyes tributarias, sólo son accesorias y no se encuentran taxativamente admitidas como obligaciones directas del notario.

Otra circunstancia atendible a la accesoriedad fiscal-notarial, es el hecho de que el notario al intervenir en el negocio jurídico o ser consultado acerca la posibilidad de formalizarlo, plantea tres momentos distinguibles:

a. Antes de que se formalice el negocio jurídico:

Este momento se produce cuando el notario formaliza el negocio jurídico o es consultado acerca la posible constitución de uno, para que indique si se encuentra o no afecto al pago de impuesto o se trata de uno exento;

b. Cuando se formaliza el negocio jurídico; y,

c. Posteriormente a formalizado el negocio jurídico.

Tanto en uno como en otros aspectos, el notario se encuentra obligado a constatar y verificar la existencia de obligaciones impositivas ante el posible negocio jurídico que puede formalizarse ante sus oficios notariales y determinar los impuestos que han o no pagarse y en qué oportunidad; inclusive, el notario ante los impuestos que no han sido cubiertos anteriormente deberá indicar quien de las partes responderá por ellos ante el fisco pero, en ninguno de esos casos, puede resultar responsable, salvo en cuanto a la omisión de denunciar actos contra las normas tributarias³³.

Finalmente se hace acopio a la situación de la responsabilidad del notario en ejercicio de la profesión ante quien pende la consulta o la formalización del negocio jurídico, pues su intervención directa y obligatoria ante el Derecho tributario,

³³ Ibidem, pp. 27 y ss

motivadas por la política financiera del Estado, se refiere más a principios éticos profesionales y rigorismo jurídico. La capacidad del notario y la vinculación permanente con las leyes tributarias y comunes son antecedentes que le son conocidos y tenidos en cuenta por los legisladores al crear las leyes, ya que se utilizan los servicios notariales como un medio eficaz y seguro de controlar lo que debe pagarse en impuestos por quienes contribuyen directa o indirectamente al constituir el negocio jurídico y contribuir al sostenimiento del Estado y sus fines.

2.2. Contenido de la obligación fiscal-notarial: obligaciones de hacer y no hacer

Las diferencias entre obligaciones impositivas y accesorias, se comprenden en las distintas normas que han creado los impuestos las que, para los efectos impositivos, constituyen una unidad.

Mientras la obligación tributaria principal es una obligación típicamente de dar, de contenido patrimonial en contra del contribuyente, las obligaciones accesorias, como la fiscal-notarial, son obligaciones de no dar o no hacer, contra de los mismos contribuyentes u otras personas obligadas con anterioridad e, incluso, propias del notario.

En la legislación guatemalteco existe una obligación de dar y hacer que corresponde, esencialmente, al contribuyente y al notario; esta le corresponde cuando se paga del timbre notarial ya que los otros impuestos recaen directamente en el

contribuyente en un momento dado y por los actos o contratos en que participen.

El notario ante esa disyuntiva se encuentra ligado al Estado debido a la característica pública del Derecho tributario, como un sustituto de la Administración en el cumplimiento y determinación de los impuestos creados y, en algunos casos, suplantado al deudor efectivo de la prestación fiscal cuando ejecuta de inmediato el crédito impositivo porque, si los contribuyentes obligados son justificadamente sancionados y obligados a pagar el impuesto, deben cumplir en la forma y modo fijados en las leyes tributarias, en su calidad de ciudadanos; con mayor razón el notario debe coadyuvar a que tales impuestos, si son de su conocimiento se deben pagar y no han sido pagados oportunamente, proponer o denunciar se hagan efectivos. La obligación del notario en este sentido no es que se quiera decir se trata de un infidente, sino que es un obligado de denunciar tales irregularidades ante la autoridad administrativa competente y, aun más, si le es posible, recaudarlos personalmente para enterarlos posteriormente a las cajas del fisco.

Por ello, las obligaciones de dar, hacer y no hacer son más o menos aplicables al notario en ejercicio de la profesión, pues la ley se lo impone, dejándolo separado de cumplir las obligaciones tributarias que corresponden a otro, lo que trae como consecuencia que no pueden aplicarse por prolongación al notario las sanciones que corresponden al contribuyente omiso o evasor, como una carga accesoria, porque el antiguo aforismo penal de "Nulla Poena, sine lege", no lo permite ni debe aplicarse extensivamente a su persona. Lo anterior es beneficioso para el notario porque no puede ser sujeto de sanción por no estar legislado con anterioridad.



2.3. PROHIBICIONES DE LA OBLIGACION FISCAL-NOTARIAL

Aun cuando la legislación guatemalteca no trae aneja la prohibición tributaria fiscal-notarial, se entiende que la misma se deriva del Derecho tributario, como conjunto de normas que regulan las funciones de fiscalización y control de los impuestos a cargo de los contribuyentes y que es conocida por el notario. Las obligaciones del notario son las explicadas (de hacer y no hacer), destinadas en forma directa a promover que los impuestos sean pagados de manera debida y cumplida, como obligaciones de dar por el contribuyente.

Las obligaciones de hacer se concretan a exigir la justificación del pago de impuestos y las de no hacer a provocar la inhibición de pagarlos por el contribuyente de la manera que corresponda. Es de la prohibición de la obligación tributaria, como parte del Derecho tributario de donde se obtiene la incidencia que tiene en la función notarial, pues vincula al notario con el contribuyente y a éstos con el fisco. Esta vinculación puede ser, como se dijo, antes y después de que se cree el negocio jurídico y por lo mismo, precisa el momento en que se discute el negocio, el tiempo que se formaliza y surge la exigibilidad impositiva y el resultado que genera, no sólo el pago del negocio en sí, sino también, si los hay, los anteriores gravámenes pendientes.

El ordenamiento jurídico guatemalteco preceptúa que en caso de producirse el negocio jurídico, el mismo conste en escritura pública, llenando los formalismos de forma y fondo y que debe contener los aspectos de carácter impositivo e, incluso,

impone la prohibición de que las oficinas públicas y tribunales de justicia, no admitirán documentos objeto de registro que no estén razonados debidamente tal como sucede con los traslados del dominio, representantes de empresas, etc., a los cuales no se les otorga validez y eficacia, si carecen de dichos requisitos de carácter impositivo. La finalidad de estas acciones es evitar la evasión fiscal y la obligatoriedad de que se haga o no se haga algún acto impositivo y, para ese objeto, la norma tributaria prescribe que el notario actúe dentro del Derecho tributario, como elemento formal y externo, responsabilizando al contribuyente a pagar los impuestos debidos y mostrar al funcionario notarial, el documento donde conste el pago hecho o dejado de hacer. La responsabilidad notarial en este sentido se adquiere por el simple hecho de ver si está o no bien realizado el pago del impuesto y de ahí es que surge la obligación de denunciar o ser sujeto de sanción personal por falta a un deber jurídico.

Al notario corresponde controlar, administrar, calificar y, en algunos casos, recaudar impuestos, ante la disyuntiva de formalizar un negocio jurídico; toda vez que, al formalizarse sin llenar los requisitos lo que está originándose es un acto si no ilícito, sí ineficaz, inválido y no ejecutable y menos aun aprovechable para el interesado, pues menoscaba la percepción del impuesto, lo que trae consecuencia de un acto ilegítimo. De todo esto se deriva que puede comprenderse no tanto como una obligación, sino como una prohibición para el notario la formalización de un negocio jurídico carente de los formalismos especificados en la ley, tanto como simples obligaciones, sino cuanto a prohibiciones³⁴.

³⁴ *IBIDEM* pág. 27 ss.

Tomando en cuenta el contenido de la obligación, se puede apreciar que el notario se encuentra sujeto a la prohibición legal impositiva para formalizar un acto o negocio jurídico y así debe hacerlo saber a los interesados en hacerlo, cuando:

a. No han sido cumplimentadas, conforma a la ley, las obligaciones impositivas de hacer o no hacer, porque los contribuyentes están obligados a justificar plenamente el pago a la vista del Notario, el comprobante que justifique el pago o del impuesto y además implica la prohibición de formalizar el negocio jurídico o acto jurídico si previamente no es cumplido para evitar perjuicios, toda vez que tal documento lo debe incorporar al testimonio que pueda expedir.

Las normas de carácter prohibitivo a que hacer mención tienen un alcance propio con la prestación de la función notarial misma, porque al prohibirle autorizar o formalizar un acto o negocio gravado anteriormente, hace que en el fondo se niegue la protección de la función pública de que está gravado

Las normas de carácter prohibitivo a que hace mención tienen un alcance propio con la prestación de la función notarial misma, porque al prohibirle autorizar o formalizar un acto o negocio gravado anteriormente, hace que en el fondo se niegue la protección de la función pública de que está investido el contribuyente infractor, porque ha lesionado los intereses patrimoniales del Estado y si su derecho a disponer de sus bienes, en caso, es un derecho contenido en la Constitución, también lo es, que su obligación tributaria es correspondiente al Estado percibirla, dentro de la misma Constitución preceptuado; a uno corresponden pagar los impuestos y al otro percibirlos.

Doctrinariamente la negación o suspensión del Derecho de disponer o ejercitar derechos por parte del contribuyente, deviene de que se encuentra situado en contradicción jurídica, porque transgrede e infringe su deber de contribuyente y a la vez, queda desprotegido del Estado por su insolvencia voluntaria. Es por ello que Rafael Bielsa³⁵ manifiesta que el cumplimiento de la obligación fiscal puede determinar la suspensión de ejercitar ciertos derechos, como el de accionar en justicia, cuando rechaza un tribunal una demanda al advertirse que no cumple con la obligación fiscal debida, pero a la vez presentar la demanda esta buscando la protección del Estado ante actos que lesionan sus derechos, trayendo como consecuencia el rechazo o la posibilidad de que cubra el impuesto previamente, sujeto en todo caso, al pago de una multa; concluye diciendo el tratadista citado, que no es precisamente una sanción penal lo que acaece, sino una suspensión o pérdida a veces de un derecho que presupone el cumplimiento de otro derecho del Estado.

Con consecuencia, al Notario que ejercita la función notarial públicamente, por

³⁵ Citado por Adhemar H., Carámbula, Op. Cit. página 89

ministerio de ley, le corresponde negar el servicio que le es pedido por un contribuyente insolvente y a la vez negarle el servicio de la función pública de que está investido; Esta prohibición, derivada de una obligación de no hacer, es en general la negación, como se dice, de la función pública notarial y Esta es precisamente una prohibición a la obligación fiscal-notarial. Sin embargo el notario que haga uso de esta prohibición y la infrinja queda sujeto a que el negocio o Acto Jurídico sea posteriormente, dentro de los términos previstos en la ley juzgado de anulable o nulo.

CAPITULO TERCERO

3. EL ILICITO TRIBUTARIO NOTARIAL

El derecho tributario, contiene dentro de sus normas una serie de obligaciones y prohibiciones, inclusive, algunas normas de tipo penal, por lo cual se dice que el derecho tributario, tiene una rama penal notarial, la cual comprenderá aquellas transgresiones notariales fiscales, como violaciones a los deberes jurídicos de los impuestos que se hacen a los notarios en ejercicio de su profesión y las sanciones que son impuestas al infractor. Dematteis, dice que el derecho penal tributario, es aquella rama del derecho público que estudia los delitos de naturaleza tributaria³⁶

Giuliani Fonrouge, dice que las disposiciones sobre prevención y represión de las infracciones a las normas tributarias, constituyen la materia de derecho financiero penal, en su relación con la tributación³⁷.

Jarach, dice que es el conjunto de normas que definen los ilícitos, en relación a la materia tributaria y establecen las penas, conceptuando al Derecho Penal Tributario³⁸.

El derecho penal tributario notarial, para los efectos de este trabajo, acepta como adecuada la conceptualización puesta al principio dada por el tratadista Adhémar H.

Carámbula³⁹, y a la misma se hacen los siguientes comentarios.

En efecto, la norma tributaria penal notarial, tiende a precisar la configuración de lo que se entiende por ilícito tributario y por otro lado a individualizar el medio

al que se refieren los artículos citados.

³⁶ IBIDEM, p. 91 citándolo

³⁷ *Ibidem*, p. 91

³⁸ CARAMBULA, Adhemar H: p. 91

³⁹ *Ibidem*, p. 91

jurídico, que se empleará para la represión o sanción del mismo para el infractor. De esta manera, el ilícito tributario notarial, estará determinado por la intervención que tenga un notario dentro del derecho tributario, aplicando y expresando las normas en las cuales el Estado, fije obligaciones de hacer y de no hacer y hallarse vinculado forzosamente con los adeudos y hechos imponibles, falta de esos deberes jurídicos, para concluir en que se produce un infracción de la naturaleza fiscal notarial, a la cual queda sujeto el notario como responsable; de ahí que el ilícito tributario surja de la oposición que haga el notario en ejercicio de la profesión y de la función notarial pública de que se halla ministrado, fijando una conducta que contraviene una norma tributaria y de consiguiente una alteración al ordenamiento jurídico fiscal.

Ante la circunstancia de existir una norma, definida como algo que es prohibido hacer y que debe cumplirse obligatoriamente debe existir una sanción al infractor; la sanción deberá ser impuesta al notario infractor, que falta a sus deberes jurídicos estatuidos en las leyes fiscales y es el único medio preventivo de que se produzcan nuevas transgresiones, con motivo de reprimir esas contravenciones. Por lo regular esa sanción, resulta ser pecuniaria, pero al cabo de una insolvencia se traduce en prisión, conforme a la ley penal ordinaria (en Guatemala no se da).

Todo hecho, que contenga características de infracción o de transgresión, sólo puede ser objeto de una sanción si está previamente establecido en la ley, y ella corresponde la creación de lo que puede denominar ilícito tributario. El principio penal de "nulla poena sine lege" es aplicable, consecuentemente, en el derecho tributario; si la ley no crea la típica infracción o transgresión o la sanción respectiva que le corresponda imponer al infractor, aquella no existe, ni ésta puede ser aplicable.

En cuanto, a quien resulta responsable de la infracción o transgresión, se puede ingerir o inferir, que la misma puede ser simple o calificada, dependiendo de la persona que, como contribuyente o como notario, hubiere producido la infracción o la

transgresión.

La responsabilidad será simple, cuando el contribuyente no cumpla con el pago de los impuestos a que está obligado en determinado momento, o por determinado acto o negocio, quedando claramente establecido, que para el Estado (fisco) no existe diferencia alguna entre capaces o incapaces, imputables o no imputables, en sentido subjetivo; sino que solo hay contribuyentes, persona que deba pagar la contribución y si no la paga en debida forma, queda sujeta a que el Estado (fisco) ejercite los medios legales de coerción⁴⁰

La responsabilidad calificada, por otro lado es la directamente deducible al Notario en ejercicio de la función pública notarial y es derivada y de origen legal, ya sea por atribuirsele directamente, una responsabilidad fiscal o por incumplimiento de los deberes jurídicos y obligaciones jurídicas de no hacer algo en determinado acto o negocio jurídico, dada su potestad. Esta responsabilidad del Notario, se califica porque deviene de la profesión o por cargo que se desempeña y no de la persona en lo individual, de donde se puede decir, que nace de las infracciones fiscales que cometen los sujetos de crédito fiscal, los terceros; los funcionarios encargados de llevar la Fé pública, hacia sus extremos y las autoridades y funcionarios que desempeñan actividades de fiscalización, control recaudación y calificación de los diversos impuestos.

A pesar de lo que se ha establecido en párrafos anteriores, existen sin embargo, eximentes de la responsabilidad simple e inclusive de la calificada que se menciona, porque puede darse el caso que se produzcan errores de derecho o errores de hecho, que pueden promover la eximente o la excusa de responsabilidad, en cuanto se encuentran el fisco percibiendo los impuestos, como un querer pagarlos y no hacerlo en la debidas

⁴⁰ CARAMBULA, Adhemar H., *Op.Cit.* Haciendo cita de Rafael Bielsa, Pág.92