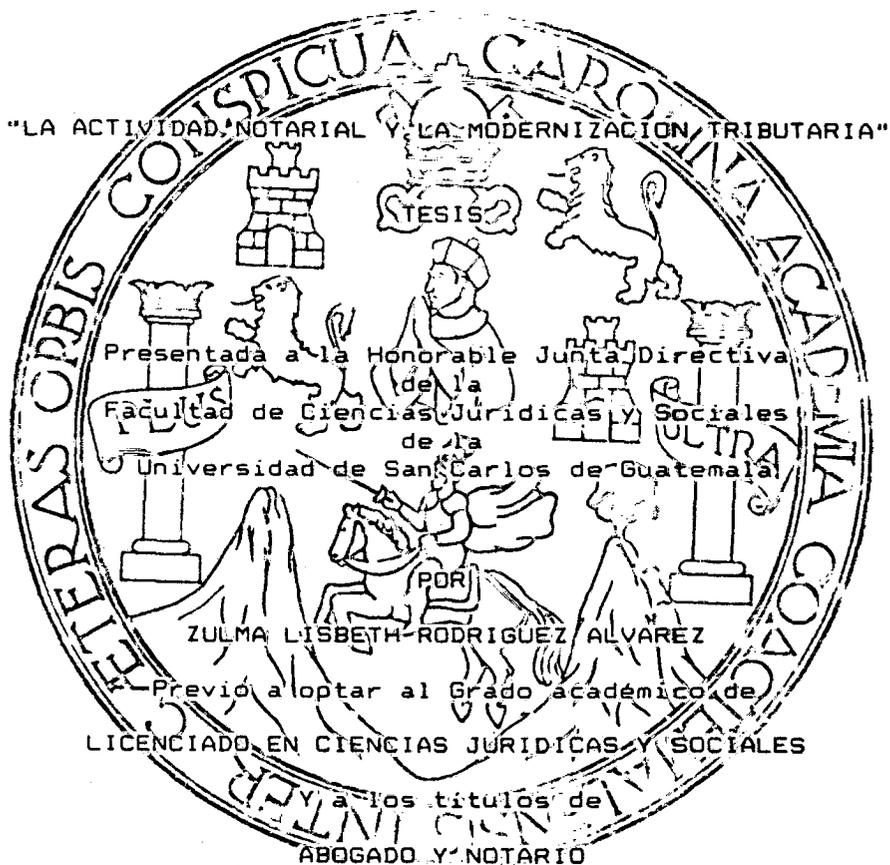


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



Guatemala, Marzo de 1994

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

DL
04
T(1367)

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

DECANO	LIC. JUAN FRANCISCO FLORES JUAREZ
VOCAL I	LIC. LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH
VOCAL II	LIC. JOSE FRANCISCO DE MATA VELA
VOCAL III	LIC. ROOSEVELT GUVARA PADILLA
VOCAL IV	BR. ERICK FERNANDO ROSALES ORIZABAL
VOCAL V	BR. FREDY ARMANDO LOPEZ FOLGAR
SECRETARIO	LIC. CARLOS HUMBERTO MANCIO BETHANCOURT

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL

DECANO	LIC. RUBEN ALBERTO CONTRERAS ORTIZ
EXAMINADOR	LIC. CESAR AUGUSTO LOPEZ AVILA
EXAMINADOR	LIC. EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
EXAMINADOR	LIC. RONY PATRICIO AGUILAR GUTIERREZ
SECRETARIO	LIC. JORGE ARMANDO VALVERTH MORALES

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

Edg.

LIC. EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
ABOGADO Y NOTARIO

9-94

Guatemala, 10 de enero de 1,994

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**
SECRETARIA

Licenciado

Juan Francisco Flores Juárez

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

10 ENE 1994

RECIBIDO

Horas 10 Minutos 20

OFICIAL

Respetable Señor Decano:

En atención a la Providencia del Decanato emitida el 09 de septiembre de 1,993, y actuando en función de CONSEJERO DE TESIS de la Bachiller ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ, quien propone el tema "LA ACTIVIDAD NOTARIAL Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA", me permito emitir el siguiente:

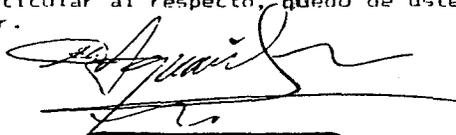
INFORME:

1. En cuanto a la forma: la postulante atendió sugerencias y recomendaciones formuladas por el suscrito, y en tal sentido re-elaboró la hipótesis de trabajo, le introdujo modificaciones a la estructura final del trabajo así como a algunos de los capítulos y a cuestiones de redacción y estilo. Además, re-estructuró el plan de tesis propuesto.

2. En cuanto al contenido: la postulante presenta sustentación doctrinaria y legal así como trabajo investigativo de campo, lo que, a mi juicio, en su conjunto, es suficiente para validar sus conclusiones y recomendaciones y confirmar la hipótesis planteada.

Con base en lo antes expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios, y puede autorizarse su traslado al respectivo especialista, a efecto de que el mismo rinda su dictamen.

Sin otro particular al respecto, quedo de usted como su atento y deferente servidor.


EDGAR OSVALDO AGUILAR RIVERA
ABOGADO Y NOTARIO

CALLE 7-35, ZONA 1, TORRE MAYEL, EDIFICIO LISO
TELEFONO: 534009 TELEFAX: 510405 COD. POST. 01001
GUATEMALA, C.A.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, enero once, de mil novecientos novecicuatro.-

Atentamente pase al Licenciado NERY ROBERTO MUÑOZ, para que
proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA
LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ y en su oportunidad emita el dic-
tamen correspondiente. -----

Handwritten signature and two circular stamps. The left stamp is from the Faculty of Law and Social Sciences, and the right stamp is from the Secretariat of the Faculty of Law and Social Sciences.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



673-94

Guatemala, 18 de febrero de 1994

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

21 FEB. 1994

RECIBIDO

Horas 19 Minutos 30
OFICIAL

Licenciado
Juan Francisco Flores Juárez, Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria

Señor Decano:

En resolución de ese Decanato de fecha 11 de enero de 1994, fui nombrado revisor del trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ, intitulado "LA ACTIVIDAD NOTARIAL Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA", el cual fue asesorado por el Licenciado Edgar Osvaldo Aguilar Rivera, profesor de Derecho Notarial en esta Facultad.

El trabajo es interesante, el tema de actualidad y al considerar que llena los requisitos minimos para este tipo de trabajos, emito dictamen favorable, por lo que puede autorizar su impresión para ser discutido en el examen correspondiente.

Atentamente,

Lic. Nery Roberto Muñoz
Revisor

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



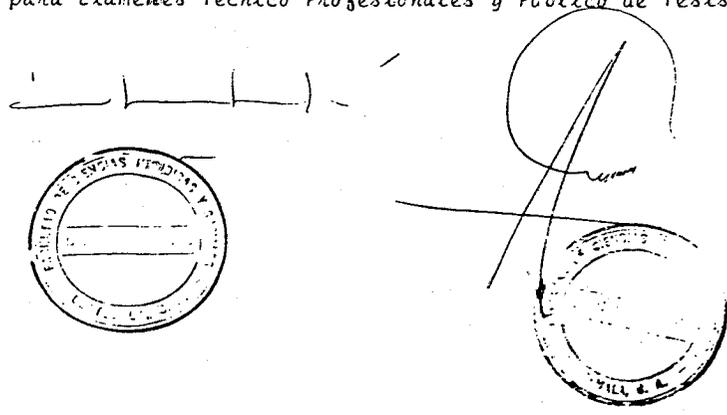
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, febrero veintiuno, de mil novecientos noventa-
cuatro. -----

Con vista en Los dictámenes que anteceden, se autoriza la
impresión del trabajo de tesis de la Bachiller ZULMA LIS-
BETH RODRIGUEZ ALVAREZ intitulado "LA ACTIVIDAD NOTARIAL
Y LA MODERNIZACION TRIBUTARIA". Artículo 22 del Reglame-
to para Exámenes Técnico Profesionales y Público de Tesis.



ACTO QUE DEDICO

AL SUPREMO CREADOR:

"Diré yo a Jehová: Esperanza mía, y castillo mío;
mi Dios, en quien confiaré".

Salmo 91:2

A MIS PADRES

MARTA ALVAREZ DE LEON DE RODRIGUEZ

Ella me nutrió con su ser, y más que mi cuerpo, a-
limentó mi alma. Puso en mis manos el primer libro,
ahora yo coloco en las suyas estos títulos.

SAMUEL DARIO RODRIGUEZ MARTINEZ

Por enseñarme con su ejemplo, que la integridad,
rectitud y honradez, son virtudes realizables en es-
ta carrera.

A MIS HERMANOS:

SAMUEL DARIO Y LUDWING ERICK

Que este triunfo los motive a concluir las carreras
que recién comienzan.

A MI TIA:

ELENA ALVAREZ DE LEON

Quien ha sido como mi segunda madre.

A MIS AMIGOS:

MONICA ALBIZUREZ, VICKY CABRERA, ANY CHAVEZ, LAVI-
NIA FIGUEROA, OTTO LOPEZ, LUIS MAGANA, MILTON MAR-
QUEZ, HAYDÉE DE MENENDEZ, JOAN Y PAOLA MONNEY, LYZ
MORATAYA, MIRIAN RIVERA Y ERICK SANTIAGO. Quienes
comparten conmigo la más valiosa de las posesiones:
su tiempo.

AL ASESOR DE TESIS Y AL REVISOR DE LA MISMA:

LICS. OSVALDO AGUILAR Y NERY ROBERTO MUNOZ, por su
valiosa y desinteresada colaboración.

A MIS COMPANEROS DE PROMOCION:

MARTITA BARRIENTOS, ADEMIA BRIESE, MYNOR DUARTE, A-
NABEL FONG, JORGE MEJIA, FLORA MENDEZ, DINORA MORA-
LES Y CLAUDIA SANTIAGO. Con profundo aprecio, dese-
seándoles múltiples bendiciones.

A GUATEMALA:

Con la esperanza de un mañana mejor.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, ESPECIALMENTE A
LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, quien ha hecho
de mi, una profesional del Derecho.

A todas aquellas personas, que de una u otra forma
contribuyeron a que alcanzara esta ansiada meta.

"TODO TIENE SU TIEMPO, Y TODO LO QUE SE QUIERE DEBAJO DEL CIE-
LO TIENE SU HORA.

TIEMPO DE NACER, Y TIEMPO DE MORIR; TIEMPO DE PLANTAR, Y TIEM-
PO DE ARRANCAR LO PLANTADO" Eclesiastés 3: 1 y 2.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
<u>CAPITULO I</u>	
1. LOS TRIBUTOS	
1.1 Origen de los tributos en general.....	1
1.1.1 Origen de los tributos en Guatemala.....	3
1.2 Definición de tributo.....	5
1.3 Características.....	6
1.4 Naturaleza jurídica.....	7
1.5 El ius imperium del Estado.....	9
1.5.1 Características.....	10
1.6 El Principio de legalidad.....	10
1.7 Clasificación.....	11
1.7.1 Ordinarios y Extraordinarios.....	11
1.7.2 Directos e indirectos.....	12
1.8 Elementos.....	16
1.9 Principios teóricos de los impuestos.....	17
1.10 Principios jurídicos de los impuestos.....	22
1.10.1 Fundamentos Constitucionales de la admi- nistración tributaria.....	22
1.10.2 Principios Jurídicos Ordinarios.....	27
<u>CAPITULO II</u>	
2. ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN GUA- TEMALA.....	
2.1 Método de recaudación de los tributos.....	34

CAPITULO III

	Página
3. ELIMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
3.1 Antecedentes históricos.....	35
3.2 Características.....	39
3.2.1 Legales.....	39
3.2.2 Financieras.....	41
3.2.3 Económicas.....	41
3.2.4 Técnicas.....	41
3.3 Definición.....	42

CAPITULO IV

4. IMPUESTOS DEL TIMBRE Y DEL PAPEL SELLADO	
4.1 Antecedentes históricos.....	43
4.2 La Ley del Timbre y del Papel Sellado en Guatemala la.....	47

CAPITULO V

5. IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES	
1. La sucesión por causa de muerte: Antecedentes históricos.....	51
5.1.1 Sistema Romano.....	51
5.1.2 Sistema Germánico.....	52
5.1.3 Definición.....	53
5.2 El Legado.....	54
5.2.1 Origen.....	54
5.2.2 Definición.....	54
5.3 La Donación.....	55
5.3.1 Historia.....	55

	Página
5.3.2 Definición.....	57
5.3.3 Características.....	57
5.4 Ley sobre Herencias, Legados y Donaciones.....	58

CAPITULO VI

6. EL NOTARIO

6.1 Definición.....	61
6.2 La función notarial.....	62
6.3 Las funciones notariales.....	64
6.4 Calidad de notario en la relación jurídico tribu taria.....	65
6.5 Las responsabilidades notariales.....	68
6.5.1 Responsabilidad administrativa del notario	68
6.5.2 Responsabilidad fiscal del notario.....	73
6.6 La Modernización tributaria y el Notario.....	80

CAPITULO VII

7. INCIDENCIA DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LA ACTI VIDAD PROFESIONAL DEL NOTARIO

7.1 Consideraciones preliminares.....	83
7.1.1 Porqué una reforma tributaria?.....	83
7.1.2 Reseña histórica de la Modernización Tri- butaria de Guatemala en 1,992.....	84
7.2 Lo que ha representado la modernización tributa- ria para los notarios.....	85
7.2.1 La Ley del Valor Agregado y el Notario ...	86

	Página
7.2.1.1 El notario como pequeño contribu- yente del IVA.....	88
7.2.1.2 Cómo se solicita la autorización de documentos?.....	89
7.2.1.3 Requisitos que deben contener los documentos.....	90
7.2.1.4 Cómo debe llevarse el libro de Compras y ventas?.....	91
7.2.2 La Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos y el Notario	92

CAPITULO VIII

8. EL NOTARIO Y LA PRACTICA TRIBUTARIA.....	95
CONCLUSIONES.....	113
RECOMENDACIONES.....	115
BIBLIOGRAFIA.....	117
APENDICE.....	121

I N T R O D U C C I O N

Uno de julio de mil novecientos noventa y dos fecha que marca el inicio de la vigencia de las leyes del Impuesto al Valor Agregado y de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos, entre otras, que integran el denominado Programa de Modernización Tributaria.

Su impacto para los profesionales del Derecho es evidente desde un principio. Entre las disposiciones novedosas que contiene la Ley del Valor Agregado, está la creación de la figura del pequeño contribuyente.

El Papel Sellado, que había sido utilizado, desde tiempos de la Colonia, fue suprimido.

Las donaciones entre vivos quedan afectas al impuesto al valor agregado y éste debe ser cubierto en todos los casos con timbres fiscales.

Las protestas y manifestaciones de inconformidad no se hicieron esperar. La atención de la administración fiscal giraba en torno a incrementar los ingresos tributarios; la pregunta que preocupaba a todos era quienes tendrían que soportar a fin de cuentas la carga impositiva?

En cierta forma, el presente trabajo trata de responder a cuestionamientos que gran número de notarios y estudiosos de las ciencias notariales/tributarias se han hecho.

En el capítulo primero, se profundiza en la base conceptual y doctrinaria de la tributación.

En el capítulo segundo se indica la forma en que está

estructurada la administración fiscal en el país.

En los capítulos tercero, cuarto y quinto se desarrolla un estudio histórico de los impuestos del timbre, papel sellado, valor agregado y de herencias legados y donaciones respectivamente.

En el capítulo sexto se destaca la figura del notario y su importancia dentro del contexto tributario nacional.

Todo lo anterior tiene por objeto sentar las bases que faciliten la comprensión y den sentido a los dos últimos capítulos, en los cuales se analiza la incidencia que ha tenido la vigencia de las leyes fiscales emitidas en 1,992, en el desenvolvimiento profesional de los notarios.

La información obtenida en el trabajo de campo es interesante, en ella queda plasmado el sentir del notario guatemalteco y su unánime inconformidad respecto a su participación como auxiliar indirecto en la recaudación de impuestos. De dicho trabajo se presentan gráficas.

De la investigación en su conjunto, se llegó a conclusiones concretas y se dan recomendaciones.

Finalmente, en el apéndice se incluyen una serie de formularios manejados por el notario a los cuales se hace referencia en los capítulos sexto y séptimo; así como un ejemplo práctico de cómo se lleva el libro de compras y ventas.

ZULMA LISBETH RODRIGUEZ ALVAREZ.

CAPITULO I

1. LOS TRIBUTOS

1.1 Origen de los tributos en general

Desde que el hombre existe, se ha visto en la necesidad de trabajar para poder satisfacer sus necesidades y las de su familia. Sin embargo hay necesidades que son comunes a un grupo, a una comunidad, a una nación, las cuales por su envergadura y su generalidad, requieren el soporte económico de todos sus integrantes; esa es la justificación original de los tributos.

En la época primitiva, los tributos eran establecidos por medio de un fondo común al que contribuían todos los miembros del Clan, teniendo el propósito de sufragar de esta manera los gastos que ocasionaban los enfrentamientos bélicos y así evitar el ser tomados como esclavos.

Conforme la sociedad fue desarrollándose, las necesidades públicas fueron multiplicándose, siendo lógico que los recursos públicos requeridos para satisfacer dichas necesidades, también se incrementaran.

En Mesopotamia y Egipto fue establecido que el país dominante exigiera tributos al conquistado, suponiéndose en esta forma el reconocimiento de la soberanía del imperio dominante. En estas civilizaciones se cobraban impuestos con prestaciones de servicios.

En Grecia se dió un fenómeno especial; inicialmente hubo oposición a pagar impuestos, siendo un pueblo con una cultura tan floreciente, consideraban indigno el tributar, ya que por

razones filosóficas ello iba en contra de la libertad individual.

Las guerras provocaron que el Estado no pudiera cubrir sus gastos públicos, por lo que se hizo del conocimiento del pueblo griego, que si no pagaba impuestos, el estado no podría subsistir.

En esta forma los griegos aceptaron contribuir con el gasto público, no porque se les obligara, sino porque era la única forma de subsistencia del Estado, recibiendo el nombre de prestaciones voluntarias. El pueblo aceptó solo impuestos indirectos, los cuales gravaban artículos que se vendía en el mercado, siendo este el antecedente más remoto del I.V.A.

El Estado griego no quiso comprometerse con la actividad recaudadora, dando en arrendamiento a personas particulares esa actividad; a esto se le llamó "liturgia".

En Roma, también se miraba indigno tributar, aunque no por razones filosóficas como en Grecia, sino porque era costumbre que quienes debían tributar eran los pueblos conquistados; sin embargo las constantes guerras hicieron crecer el gasto público, el cual ya no alcanzaba con el dinero que daban los pueblos vencidos; surgiendo así el tributum o estipendium, que era un impuesto directo que constituye el primer antecedente del impuesto sobre la renta. El imperio romano creó un sistema tributario técnico, el cual consistía en el censo o empadronamiento que se hacía a los habitantes de todos los pueblos del imperio y de este modo casi nadie evadía el pago del tributo.

Es hasta la época feudal en donde tienen su origen los impuestos contemporáneos, en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media, los cuales han subsistido hasta hoy, con las modificaciones e innovaciones que el desarrollo en la ciencia de las finanzas les ha imprimido.

Arbitrariamente el señor feudal establecía los tributos a sus vasallos y a los siervos de éstos. Entre los impuestos más conocidos en ese período histórico, tenemos:

- **FORMARIAGE:** Todo siervo que quisiera contraer matrimonio con siervos de otros territorios debía pagar este impuesto al señor feudal.

- **CAPITACION:** Señor feudal realizaba censo y cobraba un impuesto por cabeza.

- **MANO MUERTA:** Derecho del señor feudal de quedarse con los bienes de una persona cuando esta fallecía y no tenía hijos o padres a quienes heredar (hoy herencias vacantes).

- **DERECHO DE RELIEVE:** Era pagado por parientes del fallecido que querían quedarse con los bienes de éste.

1.2.1 Origen de los tributos en Guatemala:

En la civilización maya, los tributos eran entregados al jefe del Clan, el llamado Halach Huinich. Aquellos consistían en productos agrícolas, también existían contribuciones adicionales consistentes en trabajos adicionales como edificaciones y embellecimiento, siendo esto un impuesto directo personal. Los sacerdotes también percibían tributos, conformados por las ofrendas de los

cultos que dirigían. También se acostumbraba que los pueblos conquistados tributaran al Jefe Maya.

Con la llegada de Colón a América, no tardó en advertir las repercusiones económicas que de la llegada a las Indias podían derivarse, también los Reyes Católicos vieron en tan magno acontecimiento una posibilidad de recuperación de su déficit hacendístico, tras la guerra de Granada; teniendo en la mira sostener posteriores empresas europeas, y siguiendo el ejemplo de Portugal, cuyo príncipe había duplicado sus rentas desde la llegada del oro de Guinea. En la época colombina, dos claras vertientes se aprecian en los propósitos del Almirante genovés, una función del ideal espiritual y la otra en función de un utilitarismo económico personal, teniendo siempre en cuenta en ambas el interés de la Corona.

Podría decirse que el primer impuesto que fue implantado en las recién descubiertas tierras, fue directo y personal: la fuerza de trabajo indígena; por ello se ordenó que todos los hombres y mujeres sometidos pagaran el impuesto en servicios personales.

Pasaron algunos años para que se implementara el sistema tributario en América de una forma organizada; siendo los impuesto más importantes en aquella época, los siguientes:

- **EL SINODO:** Pagado por encomenderos a los sacerdotes que adoctrinaban a los nativos en la fe cristiana.

- **ALCABALA:** Gravaba actos jurídicos (como traspasos, compra-ventas y herencias), realizados por españoles,

fijándose su monto en 2%.

- **ALMOJARIFAZGO:** Impuesto que gravaba las exportaciones de productos con destino a España.

- **MEDIA ANNATA SECULAR:** Sobre el sueldo de altos funcionarios, nombrados por la corona, siendo éste el antecedente al impuesto sobre la renta.

- **DERECHO DE BARLOVENTO:** Gravaba mercancías que entraban y salían del país; cobrábase anualmente.

- **IMPUESTO DE PAPEL SELLADO:** Este era de cuatro colores diferentes, computados en períodos de dos años y de acuerdo a su valor llevaban la firma del administrador.

Ya en la época independiente, continuaron cobrándose los impuestos de alcabala, barlovento y papel sellado.

Hoy en día, la lista de tributos que debe soportar el guatemalteco, dependiendo del acto que desea realizar, es extensa.

1.2 DEFINICION DE TRIBUTO:

HECTOR VILLEGAS, dice "son prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines. (1)

SAINZ DE BUJANDA los define como "obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir las necesidades de éste, que la ley hace nacer

(1) Villegas, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1,950. Pg. 73.

directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.(2)

Para GUIULIANI FONROUGE, tributo "es la prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público" (3).

Para BLUMENSTEIN, citado por Giuliani Fonrouge, "son las prestaciones pecuniarias que el Estado o el ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".(4)

Finalmente podemos decir que tributo es toda aportación dineraria que el Estado está facultando a exigir de los particulares, en virtud de su poder de imperio, para cumplir con los fines que le son propios.

1.3 CARACTERISTICAS:

De las definiciones enunciadas anteriormente, las cuales coinciden en lo esencial, podemos enumerar como características que todo tributo debe tener, las siguientes:

A. Prestación pecuniaria: No debe hacerse efectivo el pago del impuesto en especie, debe hacerse en dinero.

B. Obligatorio: Es un pago establecido a los contribuyentes, en virtud del ius imperium del Estado.

(2) Sainz de Bujanda, Fernando, "Lecciones de Derecho Financiero, Universidad Complutense de Madrid, 2a. Edición, Madrid, España, 1,982. Pág. 147.

(3) Giuliani Fonrouge, Carlos M., "Derecho Financiero". Volúmen I, Editorial Depalma Buenos Aires, Pág. 308.

(4) Ibidem. Pág. 309.

C. **Definitivo:** No es reembolsable.

D. **Sin contraprestación:** El Estado no queda obligado a la prestación de un servicio, en virtud del tributo.

E. **Legal:** Debe existir una ley previa para poder exigir un tributo (*nullum tributum sine lege*).

F. **Su finalidad es satisfacer necesidades colectivas.**

G. **Unilateral:** Pues es fijado arbitrariamente por el Estado sin consultar previamente al contribuyente.

H. **Solo las personas jurídicas individuales y colectivas** están sujetas al cumplimiento de la obligación tributaria.

I. **El tributo grava la economía privada del contribuyente** proporcionalmente, atendiendo al principio de justicia tributaria.

1.4 NATURALEZA JURIDICA

Todos los autores que han enunciado una definición de impuestos concuerdan en que son aportaciones dinerarias de los miembros de una comunidad para que el Estado pueda realizar sus fines. Estudiosos de la ciencia financiera han tratado de explicar la naturaleza jurídica de los impuestos, sin embargo estas doctrinas contractualistas ya no tienen relevancia jurídica; la razón de citarlas es por un fin meramente histórico.

A) TEORIA DE LA EQUIVALENCIA:

Esta tesis fue sostenida por Pufendorf, de la escuela "cameralista"; la cual nació a mediados del siglo XVII, y tenía por objeto preparar a los funcionarios fiscales de la "Camara Principis". Según esta teoría, el impuesto **ES EL**

PRECIO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ESTADO A LOS PARTICULARES.

CRITICA:

- * No toda actividad del Estado es un servicio público.
- * Hay gastos que el Estado realiza fuera de la prestación de servicios.
- * Generalmente, el particular que paga un impuesto no recibe una prestación a cambio.

B) TEORIA DEL SEGURO:

Según esta teoría, el impuesto es UNA PRIMA DE SEGUROS QUE SE PAGA COMO GARANTIA DE LA SEGURIDAD INDIVIDUAL QUE ESTA OBLIGADO A PROPORCIONAR EL ESTADO.

CRITICA:

- * En ninguna etapa histórica, se ha considerado la actividad del Estado, simplemente como la protección de la hacienda de sus habitantes.
- * En los presupuestos de los Estados modernos, las cantidades destinadas a los servicios de seguridad de sus miembros es mínima.

C) Teoría que considera que el impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional.

La crítica que se le hace a esta teoría es que como ya se indicó con anterioridad, la actividad estatal no puede ser limitada a formas únicas.

D) TEORIA DEL SACRIFICIO:

Para esta teoría el impuesto es un sacrificio en virtud

de que el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio, debiendo ser este sacrificio el mínimo posible, con el objeto de no obstaculizar la producción.

Como indiqué en un principio, las anteriores teorías ya no tienen validez. En la actualidad el tributo es el medio por el cual los integrantes de una sociedad contribuyen a que el Estado tenga la capacidad económica para realizar los fines para los cuales este fue creado, y que a la postre serán de beneficio colectivo.

1.5 EL IUS IMPERIUM DEL ESTADO:

El ius imperium o poder tributario es la potestad que tiene el Estado de crear e imponer tributos.

Para Giuliani Fonrouge: "es la facultad que tiene el Estado para establecer los tributos o contribuciones necesarias para realizar sus funciones. La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción".(5) Sergio de la Garza lo define como "la facultad del Estado por virtud del cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de su riqueza, para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas".(6) En el poder tributario el Estado actúa adoptando una posición de soberanía de manera tal que los particulares se presentan como sus súbditos

(5) Giuliani Fonrouge, Carlos María. ob. cit. Pág. 310.

(6) De la Garza, Sergio Francisco. ob. cit. Pág. 365.

sometidos a su poder y en el cual de manera evidente el Estado se encuentra en una situación de superioridad respecto de los particulares ejercitando verdaderamente un poder aún cuando ese poder tenga que estar sujeto a normas de categoría constitucional.

1.5.1 CARACTERISTICAS:

A. IMPRESCRIPTIBLE: Poder tributario es permanente; mientras exista Estado, existirá potestad tributaria, aunque esta no sea ejercida.

B. ORIGINARIO: Poder tributario tiene su origen en el Estado mismo.

C. IRRENUNCIABLE: En vista de que poder tributario es inherente al Estado, este no puede desprenderse de tal atributo; no puede renunciar a su poder tributario, ya que si lo hiciera, estaría renunciando a su subsistencia.

D ABSTRACTO: El poder tributario existe antes de ser ejercitado, si el Estado no lo ejercita, es que no lo está concretizando.

E. TERRITORIAL: Se ejercita única y exclusivamente dentro del territorio del Estado.

F. LEGAL: Se establece a través de normas legales de carácter constitucional y ordinario.

1.6 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

La fuente de los tributos exclusivamente es la ley (nullum tributum sine lege), y es en virtud de esta que pueden ser creados, modificados o derogados. El principio de

legalidad está regulado en nuestra Carta Magna en el artículo 239.

Desde el inicio de nuestra vida independiente, los tributos han tenido un fundamento constitucional, y muestra de ello es que en la primera Asamblea Nacional Constituyente, en 1,824, para satisfacer las necesidades del nuevo estado, se legisló sobre los tributos, así: "Artículo 84: Corresponde a la Asamblea, entre otras muchas atribuciones y prerrogativas, determinar el gasto de la administración del Estado y decretar los impuestos y contribuciones de toda clase necesaria para cubrirla; estableciendo las contribuciones públicas, su naturaleza, cantidad, duración y modo de percibirlos."

1.7 CLASIFICACION:

Hay varias clasificaciones atendiendo cada una de ellas a distintos aspectos de la tributación; aquí incluimos la contemplada en nuestro ordenamiento legal y las más importantes doctrinariamente.

Nuestra Constitución Política únicamente los clasifica como "ordinarios y extraordinarios" en el artículo 239.

1.7.1 ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS;

El aspecto temporal es fundamental en esta clasificación, la cual se fundamenta en la periodicidad de la recaudación fiscal. Los impuestos ordinarios gravan la renta de las economías con una periodicidad constante, en tanto que los extraordinarios afectan el capital privado en circunstancias excepcionales y en virtud de ello, no

constituyen una fuente estable de ingresos fiscales.

Comúnmente se da a los términos "impuesto" y "tributo" un significado sinónimo, pero es necesario aclarar que no lo son; el tributo es el género, el impuesto es la especie, es decir que el impuesto es una clase de tributo.

Dentro de los tributos encontramos:

- * impuestos,
- * arbitrios,
- * contribuciones especiales y de mejoras,
- * tasas.

Es de hacer notar que la Constitución Política, no toma a las tasas como especie del tributo, al tenor del artículo 239 que establece: "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar IMPUESTOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS, ARBITRIOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES."

En los artículos 260 y 261 se regula las tasas diciendo que son propiedad exclusiva del municipio.

1.7.2 DIRECTOS E INDIRECTOS:

Esta es la clasificación tradicional de los impuestos, Cabanellas define al impuesto directo como "el establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recausados de conformidad con listas nominales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza".(7)

Asimismo define al impuesto indirecto como "el que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que

(7) Cabanellas, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual". Pag. 348.

se encuentran incluidos con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos. Recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta". (8) Esta clasificación, ha creado división entre los tratadistas, pues mientras unos no le otorgan ningún valor, otros la consideran como una de las clasificaciones básicas en el estudio de los impuestos.

Los criterios que han fundamentado esta clasificación son los siguientes:

A. CRITERIO ADMINISTRATIVO:

Este criterio afirma que los impuestos directos son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza. Se diferencia de los indirectos porque aquellos se perciben de conformidad con listas nominativas de contribuyentes, es decir que el contribuyente está plenamente identificado; en los impuestos indirectos se desconoce a la persona del contribuyente, por cobrarse dicho impuesto con motivo de ciertos actos de la vida económica.

B. CRITERIO DE LA PERCUSION:

Basándonos en la posición adoptada por este segundo criterio, será impuesto directo aquel en el cual el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, confundiéndose en tal virtud las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto.

Todo lo contrario sucede en el impuesto indirecto, en

(8) Cabanellas, Guillermo. Ob.cit. Pág.348.

virtud de que éste no grava al verdadero contribuyente, se grava por percusión, de tal forma que las calidades de sujeto del impuesto y pagador del mismo son distintas.

C. CRITERIO BASADO EN LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Se ha afirmado que, de los tres criterios, este es el más acertado y señala que el carácter de directo o indirecto de un impuesto dependerá de que los "impuestos afecten manifestaciones inmediatas o mediatas de la capacidad contributiva" (9). Lo anterior significa, que en los impuestos directos, el Estado determina la capacidad contributiva de la persona, tomando como referencia las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por el contribuyente; en los impuestos indirectos el Estado ignora la posición económica del contribuyente.

Las siguientes son características que le son atribuidas a los impuestos indirectos:

1. Es la forma de percepción de impuestos más abundante.
2. Son los de más fácil percepción en virtud de ser imperceptible su pago.
3. Es la contribución más libre y voluntaria.
4. Es impersonal.
5. Es la más cómoda, ya que no exige el exámen, control y pesquisas de libros y documentos que requiere la contribución directa.

En cuanto a ventajas de la tributación indirecta, podemos enumerar las siguientes:

 (9) Matus Benavente, Manuel. "Finanzas Públicas". Pág. 243.

1. Permiten gravar a un sector de la población que de otra manera quedaría exenta del impuesto.
2. Solo a través de los impuestos indirectos se pueden cubrir los fuertes presupuestos contemporáneos que no serían soportados por los impuestos directos.
3. Mayor rendimiento espontáneo.

Los inconvenientes o desventajas de los impuestos indirectos son los siguientes:

1. No son justos.
2. No tienen la misma fijeza que los impuestos directos.
3. Gastos de percepción son más elevados (se necesita de numeroso personal para evitar fraudes).
4. Provocan desmoralización cuando las cuotas son demasiado elevadas.

Con respecto a los impuestos directos, a estos se les atribuyen las siguientes ventajas:

- A. Certeza para el Estado de una renta cierta, conocida con antelación y con la que puede contar con fijeza.
- B. Por medio de ellos se hace posible la justicia fiscal
- C. Mayor fijeza que los indirectos en tiempos de crisis

Desventajas de los impuestos directos:

- A. Muy sensibles a los contribuyentes.
- B. Poco productivos
- C. No permiten un control exacto de la base impositiva ya que para determinarlos se requiere de la declaración del contribuyente.
- D. Poco elásticos.

E. Favorecen más a la arbitrariedad por parte de los agentes ficales.

El tratadista Flores Zabala indica en su obra (10) que los impuestos directos pueden a su vez dividirse en impuestos sobre los actos y sobre el consumo, en cuanto a los impuestos indirectos, indica que éstos se dividen en impuestos sobre artículos de lujo e impuestos sobre artículos de consumo necesario.

Finalmente señala que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, dependiendo si el gravámen recae sobre la renta del sujeto pasivo y sobre la cosa objeto del gravámen.

1.8 ELEMENTOS:

Elemento es la parte integrante de un objeto, verbigracia, un Código está formado de capítulos, los cuales están subdivididos en títulos y estos a su vez están integrados por artículos. En ciertos casos los elementos son indispensables y en otros no, por ejemplo, el motor es un elemento indispensable de un automóvil, no así el parachoques.

Con respecto a los tributos, también estos cuentan con elementos que les son necesarios para que puedan funcionar, haciéndose ya la aclaración de que estos elementos, son independientes de los elementos comunes a las especies del tributo (impuestos, arbitrios, tasas, etc.) Estos elementos son extraídos de la definición que de "tributo" ha dado el autor Héctor Villegas.

(10) Flores Zabala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas" Pág. 246.

1. PRESTACIONES COMUNMENTE EN DINERO:

Al no indicarse una cantidad específica, se presume que esta se determinará en alguna ley especial. Este es considerado el **ELEMENTO CUANTITATIVO**.

2. EL ESTADO EXIGE UN EJERCICIO DE SU PODER DE IMPERIO A LOS PARTICULARES

De lo anteriormente señalado encontramos que por una parte el Estado tiene la facultad de imponer a los particulares ciertas cargas ficales y por la otra parte, la obligación de éstos de cumplir con dichas cargas. El Estado adquiere las características de sujeto activo, en tanto que el particular considerado como contribuyente es el sujeto pasivo de la relación. Este es el **ELEMENTO SUBJETIVO**.

3. LA EXISTENCIA DE UNA LEY PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FINES

Se presume que la norma legal tendrá vigencia únicamente dentro de las fronteras del Estado en que se dictó, este es el **ELEMENTO ESPACIAL**. Pero cualquier ley no puede tener una vigencia indeterminada, debe ajustarse a la realidad de la sociedad a la cual se aplica en estos casos una nueva ley que se adapta a las condiciones presentes, deroga a una ley anterior, esto da origen al **ELEMENTO TEMPORAL**, es decir, el período durante el cual opera la relación jurídica tributaria y también la vigencia de la obligación tributaria.

1.9 LOS PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS:

Fue Adam Smith quien básicamente formuló los principios teóricos de los impuestos, los cuales continúan teniendo plena vigencia, llegando a constituir los principios clásicos

de la imposición. Con la evolución de los estudios financieros, estos principios han servido de fuente a otros principios jurídicos, económicos y financieros de la imposición, que se analizan a continuación. Dichos principios son los siguientes:

A. DE JUSTICIA

B. DE CERTIDUMBRE

C. DE COMODIDAD Y

D. DE ECONOMIA

A. PRINCIPIO DE JUSTICIA:

Este principio puede enunciarse de la siguiente forma:

LOS SUBDITOS DE UN ESTADO DEBEN CONTRIBUIR AL SOSTENIMIENTO DEL GOBIERNO EN UNA PROPORCION LO MAS CERCANA POSIBLE A SUS RESPECTIVAS CAPACIDADES; es decir, en proporción a los impuestos de que gozan bajo la protección del Estado; de observarse esta máxima dependerá de que se realice la equidad en los impuestos.

Según este principio, el aporte dinerario que el contribuyente entregue al fisco, dependerá del importe de sus rentas; de tal manera que quien tiene un ingreso más elevado que otro, que tribute más.

Actualmente este principio a la vez se desarrolla por medio de los principios o reglas siguientes:

A. El principio de generalidad en la imposición:

Todo el que goza de rentas bajo la protección del Estado, debe contribuir al financiamiento del gasto público. Este postulado surgió como una reacción contra los

privilegios y exclusiones tributarias existentes al momento en que fue enunciado.

Todo ciudadano debe contribuir a proveer al Estado de fondos que le permitan subsistir y realizar sus fines, sin embargo el hecho de que todos contribuyan no significa que deben contribuir en la misma cuantía, pues un ciudadano difiere económicamente hablando en mayor o menor medida de los demás. Esta regla debemos entenderla en el sentido de que a todo aquel que tenga capacidad contributiva no debe permitírsele la exención de impuestos.

B. El principio de uniformidad en la imposición:

La uniformidad, según lo señala Flores Zavala (11), significa que todos son iguales ante el impuesto, además señala dos criterios para lograr determinar la uniformidad del impuesto; uno, objetivo y otro, subjetivo, que, combinados dan el índice correcto de la capacidad contributiva como criterio objetivo, la igualdad de sacrificio como criterio subjetivo, la capacidad contributiva que depende de la cuantía de las rentas o del capital. "La igualdad de sacrificio, que exigirá una distinción de las rentas o del capital por su fuente, por su origen"(12).

De lo anteriormente dicho puede concluirse que el principio de uniformidad decansa, o bien se fundamenta en el principio de capacidad contributiva, suponiendo una limitación al poder tributario del Estado, constituyendo un derecho del contribuyente a protestar contra una carga tributaria

(11) Flores Zabala, Ernesto. Ob. cit. Pág. 135.

(12) Ibidem. Pág. 137.

sumamente excesiva y arbitraria.

Gracias a este principio, en las legislaciones tributarias modernas se han concedido a los contribuyentes ciertos desgravamientos por cargas familiares.

B. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE:

Matus Benavente lo enuncia así: "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deber ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas" (13).

Lo anterior no amerita explicación, solamente he de añadir que para cumplir con este principio, la ley debe comprender las siguientes reglas:

- La legislación en materia tributaria debe ser redactada en forma clara.
- La ley impositiva debe determinar con precisión los siguientes datos: sujeto, objeto, cuota, forma de hacer la valuación de la base, forma y fecha de pago, quien paga, a quién se paga, penas en caso de infracciones tributarias, formas de determinar el impuesto, recursos que proceden frente a una actuación ilegal de la administración tributaria, etc.
- Implementar los recursos necesarios para que las leyes fiscales lleguen a conocimiento del contribuyente a quien afecte.
- Las leyes tributarias no solo deben ser publicadas en

(13) Matus Benavente. Ob. cit. Pág. 138.

los medios señalados por la ley, sino en todos aquellos que faciliten su divulgación.

C. PRINCIPIO DE COMODIDAD:

Según este principio, TODO IMPUESTO DEBE RECAUDARSE EN LA EPOCA Y EN LA FORMA EN LAS QUE ES MAS PROBABLE QUE CONVenga SU PAGO AL CONTRIBUYENTE Y SEGUN EL PROCEDIMIENTO QUE PUEDA PRESUMIRSE MENOS INCOMODO PARA ESTE.

Los impuestos sobre el consumo son los que responden mejor a esta regla, pues su pago es insensible para el contribuyente.

De esta manera, el Estado debe acomodar las épocas de pago de los impuestos a los momentos favorables de las economías o fraccionar el pago de los mismos, adaptándolos periódicamente a la capacidad que las economías tienen para concurrir a las cargas del Estado.

D. PRINCIPIO DE ECONOMIA:

Adam Smith se refiere a este principio diciendo que todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado, sea lo más pequeño posible. Ya hemos analizado en la definición lo que es un tributo, que su justificación está en darle permanencia al Estado y que por medio de ellos, éste pueda realizar sus fines en favor de la población que los soporta. Pero esta justificación se desnaturalizaría si los gastos de la recaudación del tributo fueran tan elevados que se lograra un mínimo de rendimiento del mismo. La administración tributaria debe buscar métodos de recaudación

que sean efectivos, simplificados y al menor costo posible, para poder aprovechar al máximo el tributo recaudado.

1.10 PRINCIPIOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS:

1.10.1 Fundamentos constitucionales de la administración tributaria.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

"Nullum tributum sine lege", en esta expresión latina está contenido de manera sintética este principio. Un tributo existe solamente si hay una ley anterior que lo establezca, en tal sentido, solo por medio de ley puede:

- * Crearse obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas.
- ** Establecerse las bases imponibles o tasas aplicables.
- *** Otorgar exenciones y otros beneficios.
- **** Tipificar infracciones, establecer las respectivas sanciones y conceder amnistías; y
- ***** Establecerse los procedimientos jurisdiccionales.

Este principio es la regla general para todo tributo (impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones especiales y de mejoras, etc.)

De lo anteriormente indicado podemos decir que este principio se fundamenta en la garantía de la libertad y propiedad individual, y de los derechos e intereses sociales. En nuestra Constitución Política lo encontramos en el artículo 239.

2. EXCLUSIVIDAD DEL ORGANISMO LEGISLATIVO PARA DECRETAR TRIBUTOS:

Al principio del artículo 239 de la Constitución Política de la República, podemos leer en su parte conducente que "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación especialmente las siguientes:

- el hecho generador de la relación tributaria.
- las exenciones,
- el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- la base imponible y el tipo impositivo.
- las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretan a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación."

¿Qué es el hecho generador?

Es el acontecimiento, suceso o acto que produce la obligación tributaria.

El modelo de Código Tributario para América Latina, en

su artículo 37 lo define así: "el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación".

¿Qué son las exenciones?

En el hecho generador se describen ciertos hechos, que al ser realizados por una persona en determinado lugar y tiempo dan origen a la obligación tributaria; paralelamente pueden existir otras circunstancias que neutralizan la consecuencia jurídica derivada de la realización del hecho generador, estas son las exenciones.

En el Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas encontramos la siguiente definición: "situación de privilegio que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación." (14)

¿Quién es el sujeto pasivo? Quién es el responsable solidario? En qué se diferencian?

La base imponible es la cuantificación y valoración del hecho generador de acuerdo a las normas que la ley determina y por tipo impositivo el porcentaje o cuota que se aplica a la base para determinar el monto del impuesto a pagar.

¿Qué son las deducciones, descuentos, reducciones y recargos?

Por deducción se entiende los elementos legales que sirven para depurar la base imponible, por descuento una rebaja de la deuda tributaria en virtud de cantidades ya

(14) Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Tomo II. Pág.146.

satisfechas; por deducción se conoce a la cantidad que disminuye la ley del impuesto, una vez determinada la base imponible y el recargo es el incremento que se hace al monto del impuesto.

Qué son las infracciones y sanciones tributarias?

La infracción se configura cuando una norma tributaria no es cumplida o es violada en tanto que las sanciones tributarias son las penas o castigos que la ley fiscal impone a quien a infringido una norma de naturaleza impositiva.

Las sanciones deben apegarse a lo que establecen los artículos 41 y 221 de la Constitución Política de la República, el primero de ellos prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido y el artículo 221 en su segundo párrafo establece que para ocurrir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo no será necesario ningún pago o caución previa.

La facultad sancionadora del Estado se encuentra limitada por las siguientes garantías constitucionales:

- Garantía de irretroactividad de la ley (arto. 15)
- Derecho de defensa (arto. 12)
- Principio de legalidad, en el sentido de que la sanción debe estar contenida en una ley anterior a la comisión del hecho. (arto.17)

3. PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL:

Este principio lo encontramos en la Constitución Política de la República en su arto. 239, en el cual se

indica que toda legislación que tienda a la creación de los tributos debe emanar exclusivamente del Organismo Legislativo; debiéndose seguir el procedimiento establecido en la misma Constitución.

4. PRINCIPIO DE CAPACIDAD DE PAGO:

El arto. 243 de la Constitución Política estatuye lo siguientes: el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble y múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación interna, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo periodo de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente para no dañar al fisco.

Al analizar esta norma, se llega a la conclusión, de que es basamento para la realización de la justicia y equidad, en el sentido de que cada contribuyente debe contribuir al régimen tributario atendiendo a la medida de su capacidad contributiva.

Implícitamente dentro de este principio encontramos otros, como lo son el de generalidad, igualdad, proporcionalidad.

5. PRINCIPIO "SOLVE ET REPETE":

Cualquier contribuyente que en una contienda tributaria discuta al fisco la legalidad de una resolución

administrativa, previamente debe pagar el importe del tributo que en ella se indique. Se considera muy atinada la decisión de los constituyentes de eliminar este principio en la actual Constitución, pues el mismo representaba un privilegio para el Estado, limitándose y en algunos casos vedándose el derecho de defensa de los contribuyentes.

1.10.2 PRINCIPIOS JURIDICOS ORDINARIOS:

Ya se han analizado principios constitucionales de la tributación: sin embargo hay otros principios jurídicos que no están regulados en la Constitución, sino que en leyes ordinarias, a los cuales el tratadista Ernesto Flores Zavala denomina principios jurídico ordinarios de los impuestos. Estos principios no tienen la fijeza ni la generalidad de los contenidos en la Constitución, pero regulan los elementos esenciales de los impuestos, como el sujeto, objeto, cuotas, formas de recaudación, sanciones, procedimientos administrativos, etc.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico positivo, podemos distinguir las siguientes disposiciones ordinarias que regulan los impuestos:

- Código Tributario,
- Código Fiscal,
- Leyes ordinarias que regulan los impuestos
- Reglamentos a las leyes ordinarias
- Circulares y disposiciones de la autoridad competente que aclaran y precisan las normas de aquellos cuerpos dispositivos.

El Código Tributario es de reciente creación y ha venido a llenar numerosas lagunas en materia fiscal. Dicho cuerpo legal está integrado por los siguientes títulos:

- I Disposiciones Preliminares
- II Obligación tributaria
- III Infracciones y sanciones
- IV Procedimiento ante la administración tributaria
- V Disposiciones finales.

Desde tiempo atrás, venía sintiéndose la necesidad de un Código Tributario que estatuyera las normas básicas de la tributación, que diera definiciones y en general que normara de una forma específica aspectos referentes a la tributación.

Anteriormente los recursos administrativos de revocatoria y reposición seguidos ante la administración tributaria, eran regulados por la Ley de lo Contencioso Administrativo; con la vigencia del Código Tributario se establecen procedimientos específicos cuando el asunto sea de naturaleza fiscal. Realmente no hay un cambio sustancial, lo más importante es que se amplía el plazo para interponer el recurso, de tres a diez días y en el recurso de revocatoria, hay un plazo de cinco días para que el Director General eleve el expediente al Ministerio de Finanzas Públicas, y finalmente que dentro de los treinta días que tiene el Ministro para resolver, si lo estima conveniente debe recabar un dictámen de la Dirección de Estudios Financieros el cual debe rendirse dentro del plazo de quince días hábiles y en todo caso debe dar audiencia por quince días al Ministerio

Público. También es importante mencionar que en caso de que se deniegue el recurso de revocatoria, el contribuyente puede ocurrir directamente al Ministerio de Finanzas Públicas dentro de los diez días hábiles siguientes a la notificación de la denegatoria.

A mi criterio, en el Código Tributario, se regula de una forma más clara lo referente a los recursos ante la administración.

Con respecto al Código Fiscal, este se encuentra derogado expresa o tácitamente en muchos de sus capítulos ya que las normas vigentes en dicho código son totalmente anacrónicas, obsoletas y sin aplicación. Como ejemplos de leyes ordinarias que regulan impuestos podemos enumerar las siguientes:

LEY DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES,
LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO Y
LEY DEL IMPUESTO DEL TIMBRE Y PAPEL SELLADO ESPECIAL
PARA PROTOCOLOS, etc.

CAPITULO II

2. ORGANIZACION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN GUATEMALA

Compete al Ministerio de Finanzas Públicas la realización de las funciones y atribuciones concernientes a cobrar, recaudar, controlar, fiscalizar y administrar los impuestos y en general todas las demás rentas, tributos e ingresos que deba percibir el gobierno.

Por su parte el Ministerio de Finanzas Públicas delega en la Dirección General de Rentas internas la realización de las funciones y atribuciones ya enumeradas.

El artículo 29 del reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas establece que corresponde a la Dirección General de Rentas Internas el control, recaudación y fiscalización de los impuestos y demás ingresos que perciba el Estado, cuya recaudación no esté encomendada por ley a otras dependencias o entidades gubernamentales.

Con el objeto de cumplir con sus fines y atribuciones la Dirección General de Rentas Internas se organiza de la siguiente manera:

1) DIRECCION GENERAL:

- A) Consejo Consultivo
- B) Asesoría Jurídica
- C) Secretaría General
- D) Inspección Interna
- E) Sección de Personal

2) PRIMERA SUB-DIRECCION:

- A) Departamento de Fiscalización
- B) Departamento de Impuesto al Valor Agregado
- C) Departamento de Control Tributario
- D) Departamento del Impuesto Sobre la Renta
- E) Programa de Consolidación del Sistema Integral Tributario MEF/BID/CIAT/RTU/CC.

3) SEGUNDA SUBDIRECCION:

- A) Departamento de Servicios Internos
- B) Departamento de Registro Tributario Unificado
- C) Departamento del Impuesto sobre Uso de servicios y actividades comerciales
- D) Departamento de Receptoría y cobros
- E) Departamento de Estudios
- F) Coordinatura Departamental y
- G) Administraciones de Rentas Internas Departamentales.

Los departamentos se subdividen a su vez en secciones, unidades y divisiones para un mejor desenvolvimiento de la organización administrativa.

Las principales funciones de la Dirección General de Rentas Internas son las siguientes:

A) Dictar las disposiciones necesarias para el eficiente control, recaudación y fiscalización de los impuestos y demás ingresos mencionados anteriormente; y velar por su debida ejecución

B) Aplicar las disposiciones legales en materia de su competencia y dictar las normas de interpretación para

facilitar su cumplimiento.

C) Efectuar los estudios respectivos y desarrollar las labores que le correspondan, para la ejecución de la política tributaria fijada por el Ministerio de Finanzas Públicas.

D) Elaborar planes anuales de trabajo; velar porque se cumplan y evaluar sus resultados.

E) Llevar los registros necesarios para el control de contribuyentes y de los impuestos respectivos.

F) Establecer, mantener y administrar el catastro de bienes inmuebles, fijar las normas y especificaciones de valuación de los mismos para la aplicación de los impuestos respectivos; y efectuar los avaluos fiscales correspondientes.

G) Tramitar las solicitudes e impugnaciones que presenten los contribuyentes y resolverlas cuando fueren de su competencia, conforme a la ley.

H) Realizar las gestiones administrativas y judiciales para exigir el pago de los impuestos e ingresos bajo su control, e imponer, en su caso, las sanciones correspondientes.

I) Velar porque las personas obligadas a retener impuestos, los enteren a la oficina fiscal respectiva en la forma y plazos establecidos por la ley.

J) Activar el cobro de los impuestos y demás ingresos bajo su control, que se encuentren en mora y celebrar convenios de pago con los deudores cuando sea conveniente para los intereses fiscales.

2.1 METODO DE RECAUDACION DE LOS TRIBUTOS:

En Guatemala el método utilizado para la recaudación del impuesto sobre la renta y el IVA es la declaración jurada, la cual se hace por escrito; en ella el sujeto pasivo manifiesta o reconoce de forma espontánea ante la administración tributaria que hay una circunstancia o elemento susceptible de configurar un hecho imponible el cual se cuantifica adecuadamente.

Lo referente a la declaración jurada está regulado en el artículo 40 de la Ley del I.V.A. No obstante lo anterior, en el artículo 50 de la misma ley se exime de esta obligación a los pequeños contribuyentes, en virtud de que el resultante por la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales, se satisface adhiriendo timbres fiscales a la hoja del libro de compras y ventas, donde se hayan registrado las operaciones del respectivo período impositivo, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo. En el caso de que se produjera un remanente del crédito fiscal, estos podrán trasladarse al periodo siguiente hasta que se agoten, sin que pueda pedirse su devolución.

El impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos es de tipo documental pues el mismo se satisface cuando el notario compra las hojas del papel especial de protocolos y al adherir las estampillas fiscales en los documentos y actos que según la ley están afectos, y los particulares cuando extienden recibos, comprobantes de pagos de premios de lotería, rifas y sorteos, etc.

CAPITULO III

3. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:

3.1 ANTECEDENTES HISTORICOS:

La generalidad ha atribuido origen francés a este impuesto, sin embargo, Lindholm (1) convincentemente muestra que el origen del I.V.A., así como de sus bases teóricas conceptuales aparecieron con antelación en los Estados Unidos de América. La motivación que llevó al surgimiento del I.V.A., fue el deseo de crear un impuesto neutral que generara ingresos sustanciales sin reducir la eficiencia del mercado. Siendo Estados Unidos el gran país de mercado, resultaba el medio más apropiado y propicio para su creación y desarrollo. A pesar de que los germanos estuvieron interesados en el I.V.A., éste no llegó a captar la atención de sus académicos fiscales como lo hizo con sus colegas norteamericanos.

El momento en que el I.V.A empezó a discutirse formalmente en Estados Unidos fue después de la primera guerra mundial. El hecho de que los economistas norteamericanos tuvieron la idea de recopilar estadísticas económicas como las conocemos hoy, fue otro factor que hizo que el I.V.A. fuera estudiado con primacía en Estados Unidos.

En los años postreros del siglo XIX y comenzando el presente, la Universidad de Chicago ofrecía un ambiente

(1) Richard W. Lindholm. "Impuesto del Valor Agregado y otras Reformas fiscales". Chicago Nelson Hall. 1,976.

intelectual que estimulaba a los estudiosos de las ciencias económicas.

En estas circunstancias, Thorstein Veblen y sus discípulos entre los que destacó Wesley Claire Mitche, desarrollaron las estadísticas que hicieron posible el cálculo de PNB = PRODUCTO NACIONAL BRUTO. En consecuencia de lo anterior, en virtud de ser susceptible medir la producción total de un periodo determinado, era natural que surgiera el concepto de usar una cuantificación como referencia para aplicar la base de un impuesto general a los negocios.

En los escritos de T.S. Adams se originaron las primeras recepciones favorables hacia este nuevo impuesto por parte de los profesionales de las finanzas. Es de señalar que Adams fue el principal artífice de la legislación norteamericana en 1,913 en lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal. Un artículo suyo que aparece en el "Quarterly of Economics" respaldaba vigorosamente el I.V.A., atribuyéndole que era el mejor esquema tributario, o al menos el que causaba las menores perturbaciones al funcionamiento del mercado (2)

Al principio de la década de los treinta el Instituto de Brooklin, publica estudios sobre el I.V.A, y recomienda su adopción como esquema tributario en algunos estados de la Union Americana.

En 1,940, uno de los más ilustres académicos fiscales

(2) T.S. Adams, "Principales problemas de la Tributación de ingresos fiscales", Revista de Economía Quarterly, 35, agosto, 1,921. Págs. 527 - 556.

norteamericanos, Paul Studenski, hizo publicaciones, en las cuales, llegaba a la conclusión de que el I.V.A. era el impuesto general más sano. En dicho ensayo, Studenski, ofreció y enunció la base filosófica general del impuesto, indicando que los salarios, rentas, intereses y utilidades, estos son los retornos de los factores de producción, mano de obra, tierra, capital y empresariedad respectivamente, soportaban la misma carga fiscal directa. Según Lindholm, la actitud de Studenski en favor del I.V.A. representaba la postura generalizada de los economistas expertos fiscales norteamericanos dedicados al estudio de dicha materia.

En el estado de Michigan se implementó una versión modificada del I.V.A. en 1,953, cuyo uso se prolongó hasta 1,967; siendo reincorporado a su legislación económica en 1,975. Lo anterior sugiere, que las primeras experiencias norteamericanas con el I.V.A. empíricamente, fueron anteriores a la introducción del I.V.A. en el esquema tributario francés en 1,954. El I.V.A. francés el cual tenía la denominación " taxes sour le valeur ajoutée " fue adoptado inicialmente como una reforma limitada a un naciente esquema tributario, siendo diseñado para hacerle frente a una crisis fiscal. Con el paso de los años, llegaría a convertirse en el componente básico de la política fiscal francesa. El primer economista francés que sometió al I.V.A. a un análisis crítico, fue Maurice Lauré en 1,952. El I.V.A. fue concebido bajo el clima económico académico y empresarial norteamericano, debido a su naturaleza, ya que ésta da el

mismo tratamiento a la actividad productiva económica. El I.V.A. no pretende ni logra favorecer una actividad empresarial sobre otra. En Europa, el I.V.A. ha sido bien acogido: en 1,973 el Fondo Monetario Internacional (F.M.I.) publicó dos estudios con conclusiones favorables, sobre el uso del I.V.A. en países en vía de desarrollo. Actualmente el I.V.A. funciona con eficiencia en Brasil, de una forma descentralizada, es decir a nivel de gobiernos locales. El I.V.A. está implantado en la legislación económica chilena.

En México existe un híbrido de I.V.A. Desde julio de 1,973, doce países europeos han implementado sistemas bastante completos de impuestos al valor agregado, siendo estos: Alemania, Bélgica, Francia, Dinamarca, Noruega, Holanda, Luxemburgo, Gran Bretaña, Irlanda, Suecia, Austria e Italia. El impuesto sobre el valor agregado tiene una enorme difusión en la actualidad; en los países europeos se le conoce con las siglas TVA de su nombre en francés "taxe sur la valeur ajoutée", por el hecho de que al implantarse en aquel país, las características telefónicas de la época eran letras en lugar de números; por lo que para obtener información del impuesto, había que discar TVA.

El sistema de designarlo por siglas se difundió, y en países como Holanda se le denomina BTW (belasting over de toegevoegde-waarde), en Alemania es utilizada la sigla MWS (mehrwertsteuer). En Latinoamérica está difundida la sigla I.V.A. que corresponde a las iniciales de IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En nuestro país, el I.V.A. es de reciente creación, siendo históricamente el último desarrollado en una cadena de gravámenes indirectos sobre las ventas a nivel nacional que elimina los impactos negativos y acumulativos que provocan los impuestos plurifásicos en cascada o monofásicos. Fue durante el régimen de facto del General José Efraín Ríos Montt, por medio del decreto ley 72-83.

Desde su implantación, ha sido impopular entre la población, pues al ser un impuesto indirecto, grava a todo ciudadano por igual, sin importar su capacidad económica. En un principio la tasa del impuesto era del 10 %, la cual fue reducida a un 7 % al entender las autoridades fiscales el impacto negativo en las economías privadas. El pago de este impuesto no estaba generalizado a todos los productos, tratando de dejar libres de gravamen aquellos que eran de primera necesidad, sin embargo, con la modernización tributaria entrada en vigor el uno de julio del año anterior, el I.V.A. fue generalizado a todo producto, justificando la administración fiscal esta postura, en la enorme evasión fiscal de los contribuyentes. En un capítulo posterior, analizaremos lo que esta nueva reforma ha significado en la actividad notarial.

3.2 CARACTERISTICAS:

3.2.1 LEGALES:

- A) INDIRECTO:** Pues no se toma en consideración la capacidad económica del contribuyente.
- B) REAL:** En oposición a los impuestos de tipo personal, este impuesto no recae sobre las personas, pues su

énfasis no está en la calidad o características del sujeto pasivo del gravámen, sino en el consumo, la venta, el servicio, etc.

C) PROPORCIONAL: La tasa del tributo es siempre proporcional y no progresiva: 7 % según nuestra ley.

D) MULTIFASETICO: Afecta consumos masivos, y no selectivamente.

E) NEUTRAL: Es un ideal deseable de alcanzar por los legisladores, sin embargo dicha aspiración es sumamente difícil en coyunturas económicas y en grados de desarrollo que no ofrezcan óptimas posibilidades.

El I.V.A. es un impuesto indirecto cuyo gravámen recae en principio sobre las ventas, nuestra ley lo extiende a servicios, donaciones entre vivos, arrendamientos, adjudicaciones en pago, etc. Ya en el primer capítulo se entró a considerar la clasificación de los impuestos, entre las cuales estaban los impuestos directos y los indirectos, siendo éstos en los que no se entraba a considerar la posibilidad económica del contribuyente, la tasa del impuesto recae sobre todos por igual. En el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre el valor agregado, se enumeran los casos en que el impuesto es generado.

Un modelo de ley del impuesto al valor agregado debe tratar como mínimo lo siguientes:

- * Naturaleza del impuesto,
- ** Lo relativo a los contribuyentes
- *** Determinación del impuesto

**** Forma de la liquidación y pago

***** Registros y documentos, y

***** Disposiciones generales.

3.2.2 FINANCIERAS:

Siendo un instrumento básico de financiamiento del gasto público, debe proveer una cantidad considerable de ingresos y debe hacerlo con un elevado grado de elasticidad.

El ingreso financiero depende de dos factores: base imponible y tasa tributaria. Es decir, que a mayor base o mayor tasa debe corresponder un mayor ingreso.

3.2.3 ECONOMICAS:

Los impuestos a los bienes y servicios (indirectos) tienen como característica común el que pueden afectar la estructura de los costos y precios de bienes y servicios susceptibles de comercio.

No importa quien sea el responsable o la etapa en que recaiga la imposición, estos gravámenes son transferidos por los sucesivos vendedores a lo largo de las etapas de producción y distribución, convirtiéndose en un complemento del precio pagado por los consumidores y usuarios finales, gravando una parte de sus rentas al adquirir un bien o solicitar un servicio.

Puede afirmarse casi con una certeza total, que la transferencia de los impuestos indirectos es una regla general.

3.2.4 TECNICAS:

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, este

impuesto debe ser estructurado de tal forma que responda lo más adecuadamente posible a las características financieras y económicas anteriormente indicadas, tomando las condiciones relativas a la administración del impuesto.

Es importante que este impuesto cumpla con el principio de economía, pues sería carente de objetivos prácticos estructurar un impuesto, que si bien responde a condiciones ideales no pudiera administrarse con un grado aceptable de eficiencia.

3.3 DEFINICION:

Según lo define la revista de Finanzas y Desarrollo "el impuesto al valor agregado es un gravámen sobre las ventas que se aplica al valor que se añade a un producto o servicio cada vez que cambia de manos". Sin embargo a esta definición, podríamos señalar que no concuerda enteramente con nuestra legislación, pues a raíz de la modernización tributaria, el hecho generador de este impuesto se extiende más allá de las ventas y los servicios; gravando también las donaciones entre vivos, arrendamientos y adjudicaciones en pago entre otros.

CAPITULO IV

4. IMPUESTO DEL TIMBRE Y DEL PAPEL SELLADO

4.1 ANTECEDENTES HISTORICOS:

Este impuesto, que grava la circulación de la riqueza, tiene antecedentes remotos. Se dice que tuvo aplicación en Roma, específicamente en época de Justiniano y como antecedente más reciente, se señala que surgió en Holanda, siendo el resultado de un concurso para lograr un impuesto productivo, fácilmente recolectable y poco vejatorio para los contribuyentes. El invento consistió en exigir que todo contrato y documento sin importar su naturaleza, fuese extendido en papel sellado, el cual sería vendido por el fisco por una módica suma. Posteriormente fue admitida como forma alternativa de cumplir con el gravámen fiscal, el uso de papel común al cual se le proveyera de estampillas o sellos pegados al documento y anulados por la administración fiscal, o por el mismo contribuyente. Con el correr del tiempo, el impuesto llevó a discriminar el contenido de los instrumentos a los efectos de hacer variar la medida del impuesto según la naturaleza del documento. Según el tratadista Giuliani Fonrouge, la versión moderna de este impuesto reconoce su origen en Europa en el siglo XVII.

En España tiene su origen en la Edad Media, llamándose originalmente del Papel Sellado, debido a que el gobierno del señor o del rey, proporcionaba un sello, previo pago y antes de llevarse a cabo toda clase de actos jurídicos mercantiles

o de cualquier naturaleza, para que el mismo tuviera validez. En España aparece por primera vez en las Pragmáticas dictadas por el Rey Felipe IV en las cuales se establecía en principio, que todas las escrituras e instrumentos públicos, debían extenderse en papel sellado bajo pena de nulidad. Con posterioridad volvióse obligatorio el uso de papel sellado en todo litigio judicial, integrado el concepto genérico de costas y gastos del juicio. Sin embargo, el impuesto del timbre o estampilla propiamente dicho, fue establecido bajo el reinado de Carlos IV por Real Cédula del año 1,774.

De España pasa a América durante la Colonia. Este impuesto proporcionaba una renta segura a la Corona Española y además brindaba la máxima legalidad en todos los documentos que fueran expedidos, no solo en la península, (en donde era fácil comprobar su autenticidad) sino en los lugares más distantes del imperio, en donde comprobar su autenticidad se dificultaba; lo anterior fue lo que impulsó a la monarquía a trasladar a las Indias este nuevo gravámen.

Para poner en marcha esta decisión, ni siquiera se esperó a ver el resultado del papel sellado en la propia península y comprobar de esta forma si su rendimiento podía ser tan fructífero que compensara los gastos que generaría su implementación en las Indias. De tal forma, el mismo año de su establecimiento en España (1,637), dieron inicio las negociaciones que desembocarían en la Pragmática dada en Madrid el 28 de diciembre de 1,638, por la cual se ordena que

el régimen de papel sellado entrara en vigencia en las Indias el 10. de enero de 1,640.

Dos fueron las razones principales para trasladar este impuesto a América:

- A. La búsqueda de autenticidad de los instrumentos y,
- B. La persecución de rentabilidad.

Al implantarse el papel sellado en España, el Rey comenzó a apremiar a la Junta de los sellos de la península para que se estudiase la posibilidad de que fueran a la Indias; a lo cual la Junta recomendó la espera de un tiempo prudencial para evitar alteraciones, siendo de la opinión de que era más conveniente presentar a las indias, los hechos consumados, es decir, que las primeras noticias sobre el asunto, fueran simultáneas a la llegada del papel sellado y las órdenes para su ejecución. Con el objeto de resolver los problemas de implantación, fue creada la Sala de los Sellos de Indias, la cual al disolverse sería reasumida por el Consejo de Hacienda.

Uno de los primeros problemas que surgieron fue si el papel sellado sería enviado de España o se sellaría en las Indias, dando la solución la Junta de los Sellos de Castilla al decir que el papel del primer año se enviaría de España y en años sucesivos se sellaría en las Indias. Además se dispuso que el papel sellado sirviera en la Indias para dos años en vez de uno, que era el tiempo de validez que tenía en Castilla, y que conjuntamente con el papel sellado se enviaran sellos por si era necesario su uso.

Esta disposición era muy lógica, ya que la Junta de los Sellos de Castilla estaba conciente de la dificultad que suponía la llegada puntual del papel en los plazos anuales (ya fuera por problemas en el despacho de las flotas o bien por riesgos inherentes al viaje por mar, desde tempestades a asaltos piráticos). Hallar oficiales que sellaran el papel no suponía un obstáculo; por ejemplo en Perú y Nueva España (México) debía haberlos, puesto que allí se imprimían los naipes y en caso de no encontrarlos, podían ser enviados de España. La idea de llevar el papel sellado solo para la primera vez y que posteriormente se imprimiera en América no se puso en práctica, pues siempre se envió el papel impreso desde España.

Otro de los problemas que tuvo que enfrentar la Sala de los Sellos de Indias, fue determinar el precio que se cobraría en América por los pliegos sellados, en virtud de que era imposible estalecer un arancel igual al que se cobraba en la península. Debía tomarse en cuenta dos factores, primero la lejanía, que incrementaba los gastos y segundo la diferencia monetaria entre España y sus provincias de ultramar.

A diferencia de lo que se hizo en España, donde el Papel Sellado se estableció por medio de una Pragmática y una Cédula, para las Indias, solamente se redactó una Pragmática, en la cual se recogían todas las cuestiones legales que llevaba consigo la introducción del nuevo impuesto. Fue expedida un 29 de diciembre de 1,638, ordenando su entrada en

vigor el 10. de enero de 1,640.

En el informe que antecedia a nuestro Código Fiscal, parcialmente vigente, sancionado por Decreto gubernativo 261 del 17 de junio de 1,881, los redactores de dicho cuerpo legal afirmaban que la contribución de papel sellado, introducida por Felipe IV en España y sus colonias, desde 1,636, constituía hoy en todas las naciones civilizadas uno de los ramos más importantes de las renta públicas.

4.2 LA LEY DEL TIMBRE Y PAPEL SELLADO EN GUATEMALA:

Con posterioridad a la independencia de nuestra patria, aparecieron en nuestra legislación los siguientes acuerdos referentes al uso de papel sellado, los que se transcriben, y que se encuentran plasmados en la página 122 del "Catálogo razonado de las Leyes de Guatemala" del escritor José Luis Reyes: "PAPEL SELLADO. Auto acordado de la Corte. Dispone que las solicitudes de interés personal que los jueces dirijan a la Corte Suprema de Justicia, sean en forma de memorial y en el papel sellado que corresponde. 22 de diciembre de 1,843".

"ACUERDO DE GOBIERNO. Previniendo se observe estrictamente el Decreto Legislativo del 26 de octubre de 1,839 sobre uso del papel sellado, y que en consecuencia no se de curso a las solicitudes de particulares, sin que los interesados faciliten el papel en que deben extenderse los informes y demás diligencias. Gaceta de Guatemala, No. 21 Pag. I, Tomo II del 27 de febrero de 1,859".

En algunas leyes de la Reforma Liberal,

circunstancializadas en el referido Código Fiscal, en el Título II del mismo y desde el artículo 42 al 131 se legisló sobre el uso y la aplicación del papel sellado y timbres. Dicha parte del Código Fiscal fue subrogada en la Ley de Contribuciones, sancionada por Decreto Legislativo 1153, promulgado el 30 de mayo de 1,921 y declarado en vigor por Decreto Gubernativo 781 del 14 de enero de 1,922 publicado en página 224 del tomo 40 de la Recopilación de leyes. Con posterioridad fue emitida la Ley Especifica del Papel Sellado y Timbres, mediante Decreto Legislativo 1831 de fecha nueve de mayo de 1,932 y su reglamento el 29 de junio de 1,964. Por otra parte, en el Decreto 1153 había sido establecido el Impuesto al Consumo, el cual afectaba el destace de reses y le dió participación de dicho impuesto a la municipalidades.

Este último impuesto se transformó en Arbitrio Municipal. En el Reglamento del Papel Sellado y Timbres, aprobado por Decreto Gubernativo 1369 (derogado por Acuerdo Gubernativo del 7 de agosto de 1,952), quedó ya incorporado el Impuesto sobre las Ventas Trimestrales, el cual en sus inicios, fue un impuesto al consumo, como ya se vió.

Concluimos diciendo que actualmente este impuesto lo regula el decreto 37-92 del Congreso de la República, el cual derogó al Decreto número 61-87 del Congreso y sus reformas; el artículo 33 del Decreto Legislativo 1153 (Ley de Contribuciones) y cualquier otra disposición incompatible con dicho decreto.

Este impuesto es uno de los más simples que existen.

limitándose a la compra y venta de especies fiscales, es decir, el empleo de papel sellado especial para protocolo y utilización de los timbres fiscales. Su aplicación se extiende a todo documento de carácter legal (documentos públicos y privados, facturas, certificados, vales, recibos, etc.)

La tasa del valor es del 3% para los documentos que contengan los actos y contratos que expresa la ley, y los testimonios de escrituras públicas que no contengan actos jurídicos o contratos exentos según la ley. Con la modernización tributaria fue suprimido el papel sellado (subsistiendo el papel sellado para protocolo), considero que una de las causas de la supresión del mismo fue lo costoso de su fabricación. Actualmente, con las mismas estampillas fiscales se cubre el impuesto al valor agregado, lo que ha creado cierta confusión entre los contribuyentes.

existe la figura del pater familias como jefe único y soberano del grupo, por lo que al producirse la vacante de un miembro del grupo, no surge el problema de sucederle como titular de la organización. La idea de "copropiedad" es inherente en todo el proceso evolutivo de la riqueza. En las disposiciones testamentarias no hay nombramiento de herederos, los hay por disposición de la ley, existiendo únicamente legados.

La responsabilidad del sucesor patrimonial del causante, se limita al haber de la herencia, no era necesaria la aceptación de la herencia bajo el beneficio de inventario, estatuido en el derecho romano. Ya hemos dicho que en las legislaciones modernas, es clara la influencia del sistema romano, con algunas variaciones, sin embargo algunas características del sistema germano han prevalecido, entre las que pueden mencionarse:

- Ya no es necesaria la institución de un heredero (el causante puede distribuir íntegramente su patrimonio en legados.
- Responsabilidad del heredero se limita al monto del haber hereditario; ya no hay confusión de patrimonios, desapareciendo la responsabilidad ilimitada.

5.1.3. DEFINICION:

Etimológica y gramaticalmente "sucesión" proviene del latín "succedere", que a su vez deriva de "sub y cedere", que significa el hecho de colocar a una persona en lugar de otra, sustituyéndola.

Guillermo Cabanellas, dice que el Código Civil argentino la define como "la transmisión de los derechos activos y pasivos que compone la herencia de una persona muerta, a la persona que sobrevive a la cual la ley o el testador llama para recibirla".(2)

El tratadista Federico Puig Peña, nos dice lo siguiente: "la sucesión es la subrogación, que a consecuencia de la muerte de una persona se produce en otra de los derechos y acciones transmisibles de las que aquella era titular".(3)

En nuestro ordenamiento civil, encontramos en el artículo 917 la regulación de la sucesión hereditaria, la cual puede originarse por voluntad del causante o por disposición de la ley a falta de aquella.

5.2 EL LEGADO

5.2.1 ORIGEN:

Los historiadores afirman que el origen de los legados la encontramos en el derecho romano, a través de la donación por causa de muerte y el fideicomiso. En las XII Tablas, esta institución se convierte en la sucesión singular por excelencia. Toma su nombre del famoso código LEGASSIT.

5.2.2 DEFINICION:

Para Manuel Martínez Escobar "es un acto de mera liberalidad, por el cual el testador, mermando en mayor o menor medida, la cuantía del haz hereditario, partible entre los herederos, y hasta suprimiendo estos, siempre que no sean

(2) Cabanellas, Guillermo. Diccionario de Derecho Usual T. IV Pág. 142.

(3) Puig Peña, Federico. Compendio de Derecho Civil. Tomo V. Pág. 589, 590.

forzados, a lo que le autoriza el artículo 891 del Código Civil, dispone gratuitamente, o mediante condiciones o limitaciones, a veces, por lo onerosas, no aceptables de cosas propias, y aún ajenas, que si no están en su patrimonio, habrá de adquirir, o sustituirlas por su valor y justa estimación, a favor de otras u otros; un gravámen de formas variadas impuestas por el causante a sus herederos y hasta a los mismos ilegatarios". (4)

Atendiendo lo que nuestra ley regula al respecto, encontramos en el artículo 918 en el Código Civil, de que la sucesión puede ser a título particular, indicando en el artículo siguiente que a ésta asignación a título particular, se le demonina "legado". Así mismo en el artículo 1002 se establece que los legados provienen únicamente de disposiciones testamentarias.

5.3 LA DONACION:

5.3.1 HISTORIA

En Roma la palabra "donatio" significaba la dación de una cosa, traslación de la propiedad. No era considerada como un contrato u obligación, sino como un hecho realizado y consumado, teniendo como característica común la liberalidad. Más tarde las costumbres y las constituciones imperiales otorgaron obligatoriedad a las promesas de donacion escritas. Justiniano estableció que bastaba el consentimiento por escrito o sin escrito para perfeccionar la donación

(4) Martínez Escobar, Manuel. "Sucesión Testada e Intestada", Tomo II. Pág. 1.

aunque no haya habido ninguna tradición.

En sus tiempos más evolucionados, la concepción romana de la donación fue la de una causa gratuita por la que una persona realiza a favor de otra el traspaso definitivo de derechos patrimoniales con la única intención de beneficiarle.

Atendiendo a la naturaleza del acto patrimonial, en el derecho romano existieron las donaciones reales, las liberatorias y las obligatorias o promesas de dar. Concibióse la posibilidad que la donación afectara la totalidad del patrimonio del donante, a lo que en tiempo de Justiniano, se le denominó, "donatio universitates", es decir, donación universal.

También eran reconocidas otras clasificaciones y de esta forma encontramos las siguientes:

- donaciones modales o sub-modo (donatario asumía gravámen de una prestación.)
- donaciones remuneratorias (su objeto era remunerar servicios o beneficios hechos por el donatario por causa de muerte.)

En términos generales puede afirmarse que en el derecho romano la institución de la donación no tuvo mayor auge, debido a los principios del individualismo y egoísmo social, que restringía hasta donde fuera posible las donaciones patrimoniales gratuitas. Consecuencia de lo anterior, es que las legislaciones que han seguido la tendencia romana no den mayor importancia a esta institución y adolezcan de las

CAPITULO V

5. IMPUESTO SOBRE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES:

5.1 LA SUCESION POR CAUSA DE MUERTE, ANTECEDENTES HISTORICOS:

5.1.1 SISTEMA ROMANO:

El núcleo familiar en la antigua Roma estaba revestido de especial importancia, teniendo a su vez una fuerte sustancia política que se concretó en la potestad del pater familias, quien era el jefe de familia.

El padre era quien estaba al frente del culto de los dioses familiares, lógico era pensar que al morir éste, era necesario que alguien lo reemplazara con el objeto de cubrir el vacío que su ausencia había dejado.

Y como dice Salvador Humberto Molina Robles en su trabajo de tesis: "de otra parte, la trascendencia religiosa que el cargo encerraba, viene a servir de elemento unificador del patrimonio, de forma que a través de esa sustancia religiosa y de respeto se produce la unidad sentimental y, más tarde, jurídica, de la herencia que tanta trascendencia tiene en este sistema" (1).

Las siguientes son características que la técnica romana complementa con otras similares, tomando como base la idea de la sucesión:

A) Necesaria institución de heredero, que es la persona que ocupa la plaza vacante, colocándose al frente de la jefatura política y religiosa del pater y posteriormente la

(1) Molina Robles, Salvador Humberto, "Consideraciones Generales sobre Legados". Tesis de graduación. Pag.4

tutularidad del patrimonio del causante.

B) Concreción de la herencia a los herederos testamentarios: ya que por la idea de titularidad la vacante dejada no podía ocuparse simultaneamente por personas nombradas por el testador en su disposición testamentaria y por la ley.

C) Necesidad del nombramiento propiamente dicho: en este sistema el heredero es el designado en el testamento por el testador, independientemente del monto de la herencia, al momento en que los bienes son transmitidos por el causante; en otras palabras, la herencia se adquiere por existir un heredero designado por el testador.

D) El heredero tenía derecho a la herencia, pero también era responsable de las deudas, obligaciones y situaciones de posesión del causante.

E) Consecuencia de lo anterior; en principio no hay separación entre los bienes del causante y los bienes propios del heredero, formándose una masa patrimonial única; salvo que se recurra al beneficio de inventario que no era otra cosa que hacer uso del recurso de separación que concedían las leyes.

La influencia del sistema sucesorio romano llega hasta nuestros días y esto se debe a su eficacia práctica.

5.1.2. SISTEMA GERMANICO:

A diferencia del sistema romano, este carece de la unidad política y religiosa de aquel; la familia es una comunidad unida por lazos de sangre, que tenía una actividad conjunta en el desarrollo e incremento de los bienes. No

mismas deficiencias que caracterizaron al derecho de donde proceden.

5.3.2 DEFINICION:

Para el tratadista Federico Puig Peña, el contrato de donación " es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa, en favor de otra que la acepta". (5)

Para Diego Espin Cánovas, la donación es "un acto a título gratuito realizado en forma contractual, por el que una persona hace liberalidad a otra que la acepta, es por tanto un contrato típico de liberalidad". (6)

Rafael Rojina Villegas concibe la donación como "un contrato por el cual una persona llamada donante transmite gratuitamente una parte o la totalidad de sus bienes a otro llamado donatario." (7)

5.3.3. CARACTERISTICAS:

Entre las características jurídicas que pueden atribuirseles al contrato de donación tenemos:

UNILATERAL: al constituirse, solamente el donante queda obligado.

CONSENSUAL: para su perfeccionamiento es indispensable el consentimiento de las partes.

GRATUITO: Carece de contraprestación alguna.

(5) Puig. Peña, Federico. ob. cit. Pág. 592.

(6) Cánovas, Diego Espin. "Manual de Derecho Civil Español", vol. II, 2a. Edición, Madrid, 1,975. Editorial Revista de derecho privado. Pag.517.

(7) Rojina Villegas, Rafael. "Compendio de Derecho Civil" Tomo IV, Contratos, Antigua Librería Robledo, México D.F. 1,964.Pag. 173

PRINCIPAL: Su existencia es independiente de la existencia de otro contrato anterior, tiene un fin contractual propio y subsistente.

TRASLATIVO DE DOMINIO: Permite que circulen los bienes y que se transfiera la propiedad.

FORMAL: La ley exige una manera determinada de exteriorizar la voluntad de las partes en la formación del consentimiento.

NOMINADO: Por la regulación que de él hace la ley.

DE TRACTO INSTANTANEO: La ley siempre exige una manera determinada de que se exteriorice.

5.4 LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES:

Se encuentra regulado en el Decreto número 431 del Congreso de la República emitido en el año de 1,947. Su objeto es gravar la transmisión de los bienes a título de herencia, legado y donación; pudiendo ser dicha transmisión por voluntad de la persona titular de los bienes o derechos o por mandato legal.

En el artículo 917 del Código Civil se norma que la sucesión por causa de muerte se realiza por voluntad de la persona, manifestada en testamento, y a falta de éste por disposición de la ley. A la primera se le llama testamentaria y a la segunda intestada, abarcando en ambos casos, la integridad de bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte. En el legado, la sucesión no es en forma universal, sino que se recibe un bien particular de la herencia.

En el decreto 431 se determina la proporción de la carga

fiscal, dependiendo del grado de parentesco entre el causante y el heredero, donante y donatario; causante y legatario.

En caso de las donaciones entre vivos, el impuesto se causará al autorizarse la Escritura de Donación y Aceptación, si ambos casos fueren simultáneos, de lo contrario, al otorgarse la escritura de aceptación.

La modernización tributaria no incluía dentro de sus reformas, a la ley de Herencias, Legados y Donaciones, sin embargo en forma indirecta le hizo algunas modificaciones; básicamente, que sustrae de su ámbito impositivo a las donaciones entre vivos, que ahora son gravadas por el I.V.A. Posteriormente analizaremos con mayor profundidad esta situación.

CAPITULO VI

6. EL NOTARIO

6.1 DEFINICION:

Muchas han sido las definiciones, que de "notario" se han formulado; entre todas ellas, la que me parece más completa es la adoptada en el Primer Congreso de la Unión Internacional del Notariado Latino, celebrada en octubre de 1,948 en Buenos Aires Argentina, en el punto quinto del temario; la cual es la siguientes:

"El notario latino es el profesional del derecho encargado de una función pública, consistente en recibir, interpretar y dar forma legal a la voluntad de las partes, redactando los intrumentos adecuados a ese fin, confiriéndoles autenticidad, conservando los originales de éstos y expedir copias que den fe de su contenido." (1)

Gimenez Arnau, citado por Nery Roberto Muñoz, en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Notarial", define al notario como: "un profesional del derecho que ejerce una función pública para robustecer, con una presunción de verdad, los actos, en que interviene, para colaborar en la formación correcta del negocio jurídico y para solemnizar y dar forma legal a los negocios jurídicos privados y de cuya competencia solo por razones históricas, están sustraídos

(1) Muñoz, Nery Roberto. "Introducción al Estudio del Derecho Notarial", Guatemala, 1992. Pág. 25.

los actos de la llamada jurisdicción voluntaria". (2)

En nuestro ordenamiento jurídico notarial no se define lo que es un notario, pues en el primer artículo del Código de Notariado, se hace referencia a este profesional del derecho en el sentido de que tiene fé pública para hacer constar y autorizar actos y contratos en que intervengan por disposición de la ley o a requerimiento de parte.

Es de hacer notar que las definiciones de notario más aceptadas, son aquellas que le dan la calidad de profesional liberal del derecho y no de un funcionario público.

6.2 LA FUNCION NOTARIAL:

El Lic. Nery Roberto Muñoz, dice que la función notarial "es la actividad del notario llamada también el que hacer notarial" (3).

Puede decirse entonces que la función notarial es la actividad que el notario realiza al recibir la voluntad de las partes, interpretarla, darle forma legal a través del instrumento público.

Doctrinariamente varias han sido las teorías que tratan de determinar la naturaleza jurídica de la función notarial, siendo éstas:

- * Teoría funcionalista o funcionarista
 - * Teoría profesionalista o profesionista
 - * Teoría ecléctica.
 - * Teoría autonomista
-

(2) Muñoz, Nery Roberto. Ob. cit. Pág. 23

(3) Ibidem. Pág.25.

La teoría funcionalista o funcionarista afirma que el notario actúa a nombre del Estado; que ciertas leyes le otorgan la calidad de funcionario público y como tal está investido de fé para dar autenticidad y legitimación de todos aquellos actos en que se hace necesaria su intervención.

Actualmente esta tesis carece de validez; en virtud de que no obstante ser innegable el carácter público de la función notarial, el notario no puede considerarse como un funcionario de la administración pública

La teoría profesionalista contrariamente a lo sostenido por la anterior, ataca el carácter de función pública atribuido a la actividad notarial. El notario, al recibir, interpretar y dar forma legal a la voluntad de quienes le requieren, más que cumpliendo con una función pública, está desarrollando un quehacer profesional.

La tercera posición según indica el Lic. Nery Roberto Muñoz, es la que más se adapta a nuestro medio, "ya que se acepta que el Notario ejerce una función pública SUI GENERIS, porque es independiente, no está enrolado en la administración pública, no devenga sueldo del Estado; pero por la veracidad, legalidad y autenticidad que otorga a los actos que autoriza, tiene un respaldo del Estado, por la fe pública que ostenta; pero no representa al Estado. Actúa por sí mismo y su función la presta a los particulares quienes pagan sus honorarios."(4)

Respecto a la última tesis, "esta teoría exige que el

(4) Muñoz, Nery Roberto. ob. cit. Pág. 28.

notariado se ejerza como profesión libre e independiente. El notario es por lo tanto un oficial público (un intérprete legal, no funcionario) que ejerce en las formas y según los principios de la profesión libre, esto lo hace autónomo. Como oficial público observa todas las leyes y como profesional libre recibe el encargo directamente de los particulares". (5)

6.3 LAS FUNCIONES NOTARIALES:

Las actividades que el notario despliega en su diario quehacer son múltiples, entre ellas podemos destacar las siguientes:

- **FUNCION RECEPTIVA:** Es el primer paso que realiza el notario al ser requerido, al recibir de sus clientes la información necesaria que le permita actuar.
- **FUNCION DIRECTIVA O ASESORA:** Ya en la definición de notario se estableció que éste es un profesional del derecho, y como tal tiene amplio conocimiento de las ciencias jurídicas, lo cual le permite asesorar a sus clientes en el negocio que celebran o que pretenden celebrar.
- **FUNCION LEGITIMADORA:** Es responsabilidad del notario verificar que las personas que celebran el contrato sean las titulares del derecho y si se actúa en nombre de otra persona, la representación ejercitada debe ser suficiente conforme la ley y a su juicio.

(5) Muñoz, Nery Roberto. ob.cit. Pág. 29

- **FUNCION MODELADORA:** Al recibir la voluntad de las partes, el notario la modela, dándole la forma legal que la ley señala para determinado negocio.

- **FUNCION PREVENTIVA:** Al redactar el instrumento público, el notario debe prever cualquier circunstancia sobrevenida, con posterioridad, a fin de evitar conflicto.

- **FUNCION AUTENTICADORA:** Consiste en el requisito legal de que el notario calce con su firma los instrumentos públicos que facciona, para conferirle con ella autenticidad al acto o contrato, como consecuencia de la fé pública que lo inviste.

De las anteriores funciones, las que más interesan en la actividad tributaria del notario son: la directiva o asesora, y la preventiva; la primera en virtud de que el notario al asesorar a los otorgantes respecto al negocio jurídico a celebrar, debe indicarles los tributos que deben pagar y la forma en que deben pagarlos. La función preventiva es una consecuencia de la anterior, pues al cumplir con las cargas fiscales a que están afectos los distintos negocios jurídicos que autoriza el notario, se está previniendo la efectividad registral del instrumento.

6.4 FUNCION DEL NOTARIO EN LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA:

Es innegable la importancia legal que tiene el notario en el Derecho Tributario, siendo una de sus principales funciones la de servir como intermediario entre el Estado y el contribuyente.

La importancia del notario en la relación jurídico tributaria es la de ser coadyuvante del desarrollo fiscal de país. Para la realización de sus objetivos, el derecho tributario necesita del notario y por tal motivo en leyes de esta naturaleza no en forma casual se plasma su intervención.

Por su calidad de profesional del derecho, el notario ha constituido un valuarte en la última reforma tributaria, la cual sería más difícil sin su intervención; por dos razones: la primera es que el sujeto pasivo desconoce el derecho tributario y la otra es su ignorancia de las dependencias gubernamentales creadas para la recepción de los impuestos, necesitando el asesoramiento de un conocedor de la materia que encauce sin pérdida de tiempo los trámites respectivos donde verdaderamente corresponden; cumpliendo de esta forma el notario una doble función, una en aras del interés de la administración fiscal y del particular, porque se cumple por un lado con la obligación que tiene el particular de hacer efectivo el pago del impuesto, y, por el otro, la seguridad jurídica que le brinda al Estado cuando encausa el negocio jurídico dentro del marco de la legalidad.

De lo anteriormente apuntado, se infiere que el notario al desempeñarse como tal, está llamado a encausar el negocio jurídico y no únicamente desde una perspectiva eminentemente notarial, sino también debe conocer el procedimiento para el cumplimiento de los requisitos establecidos previamente en las leyes fiscales para el pago del impuesto; verbigracia: el notario al autorizar una escritura pública no se concreta

únicamente a cumplir con los requisitos legales estatuidos para el efecto, sino que explica al comprador de la obligación que tiene de pagar el impuesto a que está afecto y la forma de hacerlo, sin embargo por la ignorancia del cliente del procedimiento para cubrir dicho impuesto, es el notario quien asume la responsabilidad y lleva a cabo dicha función.

El notario viene a ser un punto de equilibrio entre el interés del estado y el del contribuyente; va más allá de ser un simple consultor, se interesa en encontrar la justa fórmula de la solución del problema, realizando su trabajo con libertad. En la esfera del Derecho Tributario, el notario resulta siendo un intermediario entre el contribuyente y el fisco.

Sin necesidad de ahondar mucho en el asunto, es obvia la relación que tiene el notario con la administración fiscal, pues además de servir de nexo entre ésta y el contribuyente como ya se remarcó, el notario por virtud de la ley tiene la calidad de patentado (arto. 27 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos).

Para ilustrar esta indisoluble relación, tenemos el siguiente ejemplo: el estado para cumplir con su primordial objetivo como lo es la satisfacción de las necesidades comunes, necesita de un soporte económico que le permita prestar servicios y realizar obras de beneficio social. Esa base monetaria la consigue de las economías particulares a través de los impuestos, el notario participa en dicha

actividad cuando comunica a las oficinas fiscales sobre negocios llegados a cabo por los particulares de los cuales se generan obligaciones tributarias.

Por otro lado el decreto que contiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado, impone al notario la obligación de inscribirse como pequeño contribuyente de dicho impuesto, lo cual será tratado más ampliamente en el capítulo séptimo del presente trabajo de tesis.

6.5 LAS RESPONSABILIDADES NOTARIALES:

Son varias las responsabilidades que tiene el notario al ejercer su profesión: moral, penal, civil, administrativa y fiscal entre otras, sin embargo, por la naturaleza de este trabajo, nos centraremos en las dos últimas.

6.5.1 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DEL NOTARIO:

Primeramente es necesario dar una definición de lo que es responsabilidad, para ello consultamos el diccionario de la Lengua Española: "deuda, obligación de reparar y satisfacer por si o por otro, a consecuencia del delito, o de una culpa o de otra causa legal. Cargo u obligación moral que resulta para uno, del posible yerro en cosa o asunto determinado". (6)

Así mismo, el Dr. Juan Ramirez Gronda la como: "la obligación de reparar el daño y el perjuicio que causan a una persona ya sea por culpa o negligencia o con ocasión de un delito del derecho civil criminal o por los animales o por o por el hecho de los que están bajo nuestra dependencia o de

(6) Diccionario de la Lengua Española, 19a. edición.
Editorial Espasa Calpé S.A. Madrid. Pág. 1140.

las cosas de que nos servimos o en ciertos casos, de que la ley prevé, por el riesgo resultante de una actividad; en Derecho Criminal, se traduce además por el incumplimiento de una pena". (7).

De las anteriores definiciones se desprende que la responsabilidad gira al rededor de la obligación de reparar un daño causado.

La necesidad de que la responsabilidad del notario exista, obedece a una característica esencial del mismo: al ser profesional del derecho con funciones públicas; y al delegar el Estado en él ciertas funciones, debe responder por las mismas.

Sería erróneo limitar la actuación del notario únicamente a dar fe de las declaraciones de los comparecientes, modelar la voluntad de los otorgantes, asumir responsabilidades civiles o penales por el ejercicio equivocado de su ministerio o el asesoramiento de los comparecientes respecto de las obligaciones fiscales que pesan sobre ellos con motivo de la celebración de un negocio o declaración de voluntad. La función del notario no se limita a las anteriores actividades, porque una vez concluidas éstas, contrae obligaciones posteriores al otorgamiento del acto, siendo precisamente esta su responsabilidad administrativa.

La responsabilidad administrativa del notario tiende al

(7) Diccionario Jurídico del Dr. Juan Ramírez Gronda, Editorial Claridad, 1,965. Buenos Aires Argentina. Pag.251

estricto cumplimiento de los deberes posteriores a la autorización de un instrumento público conforme al Código de Notariado, y a las leyes administrativas; en esencia lo referente a avisos y testimonios que deben enviarse a los registros y oficinas públicas que corresponden.

Una de las primeras responsabilidades administrativas que tiene el notario al iniciar su ejercicio profesional está contenido en el arto. 11 del Código de Notariado en el cual se estipula que los notarios deben pagar en la Tesorería del Organismo Judicial, dos Quetzales por año para tener derecho a la apertura del Protocolo a su cargo; siendo el destino de los fondos obtenidos de esta obligación, la encuadernación y conservación de los Protocolos depositados en el Archivo General.

El artículo 12 del Código de Notariado establece que el notario debe cerrar el Protocolo el treinta y uno de diciembre de cada año, y en el artículo 15 del mismo código se regula lo referente a la redacción del índice del Protocolo.

En el artículo 27 del Código de Notariado se preceptúa la obligación de entregar el Protocolo cuando el notario es inhabilitado; en dicho artículo se impone el mismo deber, cuando el notario hábil se ausente del país por un término mayor de un año o un lapso menor.

En el arto. 37 del Código de Notariado se enuncia la responsabilidad del notario, de enviar al Archivo General de Protocolos los testimonios especiales de los instrumentos que

hubiere autorizado, dentro de los 25 días hábiles siguientes a su otorgamiento; dicho artículo contiene también la prohibición de vender papel especial para Protocolos a los notarios que hayan dejado de enviar dentro de un trimestre los testimonios especiales. Se preceptúa específicamente que los testimonios de testamentos o donaciones por causa de muerte deben remitirse en plica.

En el arto. 38 del Código de Notariado se indica que el notario debe dar aviso a las oficinas que corresponda (Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, Municipalidades) dentro de los 15 días siguientes a que se autorice la Escritura Pública.

Así mismo en el arto. 45 del Código de Notariado se estatuye la obligación de dar aviso al Registro General de la Propiedad dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se autorice un testamento, bajo pena de multa, sin perjuicio de las demás responsabilidades penales y civiles.

El artículo 59 del Código de Notariado impone al Notario el deber de tomar razón en el Protocolo de cada legalización de firma que realice.

En el arto. 67 del Código de Notariado encontramos la base legal de la obligación de compulsar los testimonios por el Notario autorizante o el funcionario que tenga el Protocolo en su poder (si está habilitado para ejercer el notariado) o por el cartulario expresamente encargado por el notario autorizante que esté temporalmente impedido para hacerlo.

En el arto. 69 del Código de Notariado se norma el deber de insertar las constancias del pago del impuesto único sobre inmuebles (anteriormente impuesto territorial) y de los impuestos (arbitrios) municipales y las constancias del pago del impuesto de alcabala (el cual a partir del 10. de julio de 1,992 fue suprimido, actualmente se tributa IVA) impuesto hereditario o de donación según sea el caso, a los originales de los instrumentos de enajenación de bienes inmuebles o derechos reales o gravámenes sobre los mismos, con el fin de ser inscritos en el Registro de la Propiedad. Así mismo en el arto. 73 del Código de Notariado está contenida la obligación de expedir testimonios o copias simples legalizadas a quien lo solicitare.

El artículo 77 del Código de Notariado, inciso 5o. contiene la prohibición del notario de usar firma ó sello que no estén registrados en la Corte Suprema de Justicia (esto se complementa con el numeral 3 del arto. 2 del mismo código).

Pero no solo en el Código de Notariado encontramos responsabilidades administrativas del notario:

En el arto. 40 de la Ley del Organismo Judicial se preceptúa que los notarios deben dar aviso al Archivo General de Protocolos dentro del término de 10 días de las protocolizaciones de documentos provenientes del extranjero.

En los artículos 100 y 101 del Código Civil se estatuye que una vez efectuado el matrimonio, el funcionario que lo autorice (entre los que se encuentra el notario) entregarán inmediatamente constancia del acto a los contrayentes,

razonará las cédulas de vecindad y demás documentos de identificación que se les presenten y enviarán aviso a la Oficina de Registro de Cedula de Vecindad respectiva, dentro de los quince días siguientes a la celebración de dicho acto, para que se hagan las anotaciones correspondientes.

Los notarios harán constar el matrimonio en acta notarial que deberá ser protocolizada.

6.5.2 RESPONSABILIDAD FISCAL DEL NOTARIO:

El Notario, como todo ciudadano, es un contribuyente con obligaciones con el fisco. Además colabora con éste por ser un recaudador indirecto de los distintos impuestos que se generan de la autorización de actos y contratos en el ejercicio profesional.

Hay multiplicidad de relaciones originadas entre el fisco y el notario, al recaudar el impuesto o al menos en las advertencias a los otorgantes de las obligaciones y cargas fiscales a que están sujetos.

Puede decirse que la responsabilidad fiscal del notario es aquella que este tiene ante las cargas impositivas del Estado, individualmente y con el deber que tiene de advertir a los otorgantes lo referente a las cargas fiscales derivadas de los actos o contratos en los que interviene, y evitar de esta forma la evasión tributaria originada por la simulación, actuando como profesional liberal del derecho con funciones públicas.

La primera responsabilidad fiscal del notario (la cual es a su vez administrativa) es la referente al Protocolo, ya

que para poder empezar a cartular debe comprar el papel sellado especial para Protocolo, el cual tiene el valor de un Quetzal por hoja, (antes de la modernización tributaria el precio que se pagaba era de cincuenta centávos de quetzal por cada hoja).

El notario en su quehacer profesional se encuentra ante una disyuntiva en su responsabilidad fiscal, como resultado de su función pública debe satisfacer al Estado en sus cargas fiscales y a la vez debe aconsejar a su cliente en lo que sea menos oneroso, sin que esto conlleve evasión fiscal.

El notario no es un funcionario al servicio de la administración fiscal, su misión no es la de ser recaudador de impuestos, sin embargo en leyes fiscales como en la del I.V.A. se le confiere la calidad de agente de retención de dicho tributo.

El Código de Notariado y las leyes que regulan específicamente lo relativo a la captación de impuestos para el fisco, estatuyen obligaciones anteriores y posteriores a la legalización del instrumento público.

Los siguientes son deberes fiscales inherentes a la autorización de un instrumento público.

* Redactar el instrumento en papel especial de Protocolo (arto. 9 Código de Notariado)

* Al referirse el Código de Notariado a los requisitos que deben contener los instrumentos públicos, al mencionar las advertencias de los efectos legales de dicho acto o contrato a los otorgantes y su deber de presentar el

testimonio a los registros respectivos; se cumple con una obligación tácita referente al pago de los impuestos que corresponden (arto. 29 numeral 11 del Código de Notariado).

Deberes posteriores a la autorización:

Antes de la Reforma Tributaria, los testimonios especiales que debían enviarse al Archivo General de Protocolos, debían hacerse en papel sellado del menor valor (cincuenta centávos de Quetzal), hora se compulsan en papel bond y se les debe adherir timbres fiscales (arto 5 numeral 6 de la Ley del Timbre). Lo mismo sucedía con los avisos a las distintas oficinas que tuvieran relación con el documento suscrito y el índice del Protocolo.

Actualmente como responsabilidad fiscal posterior a la celebración de un instrumento público está el pago del impuesto que corresponde, en el testimonio que debe registrarse. Este mandato legal lo encontramos en el arto. 16 numeral 1 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; además en el inciso 2 se indica que cuando se trata de un documento proveniente del extranjero el impuesto debe ser cubierto en el propio documento, previamente a su protocolización y de no ser esta obligatoria, antes de su autenticación en el Ministerio de Relaciones exteriores.

En el artículo 17 de la Ley del Timbre se preceptúa que los documentos afectos y en los que se señala una tarifa específica, el impuesto se cubrirá adhiriendo timbres fiscales por medio de máquinas estampadoras o en efectivo en

las cajas fiscales o en cualquier banco del sistema.

En el arto. 18 del mismo cuerpo legal se estatuye que cuando en la ley o el reglamento no se especifique una modalidad específica para el pago del impuesto este podrá cubrirse em efectivo mediante cheque certificado, de caja o de gerencia.

Se exceptúa a los notarios en los documentos o contratos que faccionen con su intervención, quienes pueden optar entre cubrir el impuesto en las cajas fiscales, en los bancos del sistema, estampando el valor del mismo o bien, satisfacerlo comprando especies fiscales y adhiriéndolas en la forma usual.

Cuando el impuesto a cubrir exceda de Q.3,001.00, su importe obligatoriamente deberá pagarse en las cajas o bancos del sistema. En este caso, el notario conserva su derecho a la comisión por pago-compra de especies fiscales.

En el arto. 19 de la Ley del Timbre se regula específicamente lo relativo al pago del impuesto en los testimonios de las escrituras públicas, el cual puede ser cubierto en cualquiera de las formas antes previstas y si se extiende mediante reproducciones gráficas hechas por procedimiento mecánicos o electrónicos fieles a su original del Protocolo del notario, el impuesto debe cubrirse en la razón del testimonio correspondiente.

Si el notario opta por adherir timbres fiscales para cubrir el impuesto, debe indicar el monto y citar el número de cada especie fiscal que utilice.

Lo anteriormente referido, se complementa con la ley del Impuesto al Valor Agregado, en su arto. 57, el cual textualmente dice: " Forma de pago. En el caso de vehículos automotores cuando el vendedor sea contribuyente, el impuesto se causará en el momento de emitirse la factura respectiva.

Cuando el vendedor no sea contribuyente de este impuesto, la enajenación deberá documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará por medio de timbres fiscales o en efectivo en la Dirección o en las instituciones autorizadas. El notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública correspondiente, el monto del impuesto que grava el contrato, con indicación de la cantidad de timbres fiscales utilizados, el número cuando lo tuviere y su valor. Cuando el pago se realice en efectivo, se deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo correspondiente.

En el caso de bienes inmuebles, la enajenación deberá siempre documentarse en escritura pública y el impuesto se pagará por medio de timbres fiscales o en efectivo en la Dirección o en las instituciones autorizadas por esta. El notario está obligado a consignar en la razón final del testimonio de la escritura pública correspondiente, el monto del impuesto que grava el contrato, con indicación de la cantidad de timbres fiscales utilizados, el número cuando lo tuviere y el valor de los mismos. Cuando el pago se realice en efectivo, se deberá adjuntar fotocopia legalizada del recibo correspondiente".

La creación de la figura del pequeño contribuyente ha generado para los notarios que califican en éste régimen, nuevas obligaciones fiscales, las cuales se encuentran en el arto. 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, siendo éstas:

- Llevar un libro de compras y ventas previamente habilitado por la Dirección de Rentas Internas
- Emitir facturas
- Durante el mes de febrero debe presentar una declaración anual en formulario.

Con respecto al índice, el notario tiene la obligación de enviar al Archivo General de Protocolos, testimonio especial del mismo; dicha obligación no aparece expresa en la ley: el arto. 92 del Código de Notariado hace referencia al testimonio del índice, en los casos en que el Protocolo se haya extraviado o destruido, para que en las publicaciones conste la nómina de los otorgantes que aparece en él.

Según el arto. 15 del Código de Notariado, el índice del Protocolo debe extenderse en el papel sellado del mismo valor del empleado en él. Al haberse suprimido el papel sellado, el arto. 45 de las disposiciones transitorias de la ley del Timbre estatuye que se utilizará en sustitución del papel sellado, papel que tenga las características consignadas en el numeral 10 del arto. 33 del mismo cuerpo legal, el cual norma que cuando se utilice la expresión "hoja", se hace referencia a hoja de papel tipo bond tamaño carta u oficio, teniendo un uso máximo de 25 o 50 renglones en cada lado, según se

utilice uno o ambos lados de la hoja, con un margen izquierdo de 40 milímetros.

En el arto. 46 de la Ley del Timbre se indica que en las disposiciones del Código de Notariado que se relacionan con el uso del papel sellado, los notarios deben utilizar el papel a que se refiere el arto. 45 ya citado.

Las actas notariales por lo anteriormente relacionado, deben redactarse en papel bond.

En el numeral 6 del arto. 5 de la Ley del Timbre se estatuye, en las tarifas específicas que a los índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales, se les debe adherir un timbre fiscal de cincuenta centávos por cada hoja.

Según el arto. 110 del Código de Notariado "toda disposición que se emita para crear, suprimir o modificar los derechos y las obligaciones de los Notarios que contiene esta ley, deberá hacerse como reforma expresa a la misma, queda prohibido la creación, suspensión o modificación de aquellos derechos y obligaciones por medio de circulares administrativas o acuerdos gubernativos. En virtud de lo anterior, la Ley del Impuesto del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, debió reformar expresamente el arto 15 del Código de Notariado, evitando así la contradicción que existe entre ambos artículos. A mi juicio, la norma que prevalece es la del Código de Notariado.

En la mayoría de contratos y actos autorizados ante notario, debe darse avisos a los registros o dependencias

gubernativas que corresponda, en algunos casos se cumple con esa obligación, llenando un formulario (Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles), en otros el notario debe redactar el aviso en hojas de papel bond (Municipalidad).

En conclusión, debe afirmarse que el notario en materia fiscal, no tiene más responsabilidades que las referentes al Protocolo, testimonios, índices, actas notariales y avisos. Los demás gravámenes impositivos, recaen directamente sobre los otorgantes.

El notario debe tener conocimiento de las disposiciones relativas a cubrir los gravámenes fiscales y con ello evitar problemas y responsabilidades posteriores en la autorización de documentos que no llenen los requisitos fiscales debidos, como la no inscripción en los registros o la inadmisibilidad de determinado documento en un litigio por no llenar los requisitos tributarios a que está afecto, que podrían convertirse en una responsabilidad civil y hasta penal.

6.6 INCIDENCIA DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LA ACTIVIDAD NOTARIAL:

El 1o. de julio de 1,992 entran en vigor las leyes que integran la llamada MODERNIZACION TRIBUTARIA O REFORMA TRIBUTARIA. Las leyes fiscales son periódicamente reformadas, comúnmente con el objeto de incrementar los ingresos proveniente de los impuestos, pues año con año se ve un ostensible aumento en el presupuesto general de la nación; por lo que es necesario para el Estado proveerse de los recursos dinerarios que le permitan cumplir con los gastos

públicos. Las reformas introducidas a las leyes del Impuesto sobre la Renta, I.V.A. y del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, tienen como propósito de fondo el incremento de los ingresos fiscales; en el capítulo siguiente profundizaré en qué consisten estas reformas.

La actividad notarial se ha visto directamente afectada, al dársele una mayor participación al notario como recaudador indirecto del fisco.

CAPITULO VII

7. INCIDENCIAS DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA EN LA ACTIVIDAD PROFESIONAL DEL NOTARIO.

7.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES

7.1.1. POR QUE UNA REFORMA TRIBUTARIA?

Uno de los mayores problemas que afrontamos y que a su vez es origen de otros, lo constituye el endeudamiento periódico con países y entidades internacionales (Banco Mundial, Fondo Monetario Internacional, Banco Interamericano de desarrollo, etc.).

Al igual que en las relaciones de crédito entre particulares, en las que, quien otorga un préstamo lo hace posteriormente a investigar la capacidad de pago de quien lo solicita (entradas monetarias que percibe, bienes que posee, etc.) para asegurarse de esta forma que el dinero dado en préstamo será devuelto; así los países y entidades internacionales investigan los ingresos de una nación, su productividad, el producto interno bruto (PIB), etc., para determinar su capacidad de pago.

Ha resultado que Guatemala se ha encontrado en la situación de que no cuenta con los ingresos mínimos para que le sea concedido un préstamo y la única salida encontrada y sugerida por y a los gobiernos ha sido la creación de impuestos y/o el aumento de las tasas impositivas. De esta forma el país llega al mínimo de ingresos exigidos para que se le otorgue el préstamo.

El problema no está en sí, en la insuficiencia de recursos, que es lo que supuestamente lleva al endeudamiento, sino en la mala administración que de los mismos hacen los gobiernos, en los cuales cada funcionario (con honrosas excepciones) busca un enriquecimiento ilícito a expensas del pueblo.

7.1.2. BREVE RESEÑA HISTORICA DE LA MODERNIZACION TRIBUTARIA DE GUATEMALA EN 1,992

KPMG (Klynveld Peat Marwick Goerdeler) PEAT MARWICK es una empresa norteamericana asociada a su vez con otras empresas europeas que están distribuidas alrededor del mundo; ubicándose su sede principal en Nueva York, John Madona es su Director General. Esta empresa presta sus servicios, entre otros, a gobiernos en lo que se refiere a Contabilidad, Consultoría y Asesoría Técnica en materia económica.

Por espacio de cuatro años (de enero de 1,990 a diciembre de 1,993) a petición del gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas, con el financiamiento de la AID, como ayuda del gobierno de los Estados Unidos de América; KPMG PEAT MARWICK trajo a un cuerpo de asesores técnicos, especialistas en asuntos financieros/tributarios de la Universidad de Georgia, Atlanta, a efecto de que realizara estudios y en base a los mismos hicieran planteamientos concretos respecto a medidas de naturaleza impositiva a la Comisión específica del

Ministerio de Finanzas Públicas.

La Comisión específica del Ministerio tuvo a su cargo la redacción de las leyes que integraron la reforma tributaria (leyes del Impuesto sobre la Renta, Timbres fiscales y papel sellado especial para Protocolos, I.V.A., Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del petróleo) atendiendo a los estudios realizados por KPMG PEAT MARWICK.

Hubo varias reuniones con distintos sectores representantes de intereses económicos (CACIF, Cámara de Comercio, entre otros) antes de enviar el proyecto al Congreso para iniciar el trámite de su aprobación como ley. La iniciativa estuvo a cargo del organismo ejecutivo, le siguió la admisión, discusión, aprobación, sanción, publicación, promulgación y finalmente su vigencia el 10. de julio de 1,992.

En el Organismo Legislativo, en la Comisión específica, se le hicieron modificaciones, las cuales unidas a todos los cambios sufridos desde su redacción original (que tampoco era perfecta), dieron como resultado cuerpos legales deficientes, contradictorios, con múltiples lagunas y algunos artículos de redacción oscura o ambigua, que han motivado recursos de Inconstitucionalidad.

7.2. LO QUE HA REPRESENTADO LA MODERNIZACION TRIBUTARIA PARA LOS NOTARIOS

La población, es en quien recae a la postre el pago del tributo, pero también los notarios constituyen un sector

afectado por la modernización tributaria. A continuación analizaremos por qué.

7.2.1. LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EL NOTARIO GUATEMALTECO

En el capítulo tercero se indicó que esta ley tuvo su origen durante el gobierno del General Efraín Ríos Montt; originalmente la tasa fue de un 10% para determinados productos. La primera modificación la sufrió en 1,983 al bajar la tarifa al 7%. Con el decreto 27-92 del Congreso de la República se mantiene sin cambio alguno la tasa del impuesto pero se generaliza su pago a todos los productos y servicios.

El I.V.A. se establece sobre la venta y permuta de bienes muebles e inmuebles o derechos reales constituidos sobre ellos, la prestación de cualquier servicio en el territorio nacional, importaciones, alquiler de cualquier tipo de bien y la donación entre vivos.

Siendo el Notario, el profesional del derecho que posee los conocimientos indispensables para el faccionamiento de los instrumentos públicos las que contienen entre otros, los actos y contratos enumerados anteriormente y que, resulta siendo un recaudador indirecto del fisco, no obstante por la prestación de sus servicios profesionales, tiene el derecho de percibir honorarios.

En el caso que un notario es requerido para que autorice una escritura pública que contiene un contrato de compra-venta de un inmueble en Q100,000.00; en el testimonio de dicha

En la práctica, las personas solicitan al notario que consigne valores simbólicos, lo cual no es correcto porque se evade el impuesto y se corren riesgos.

7.2.1.1. EL NOTARIO COMO PEQUEÑO CONTRIBUYENTE DEL I.V.A.:

En el artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se estatuye que "los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de **SERVICIOS PROFESIONALES**, no exceda de sesenta mil quetzales, podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes".

¿Cómo se inscribe el notario como pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado ?

1o Si el notario ya tiene NIT (número de identificación tributaria)

A. Debe completar el formulario DRI 13-90 SOLICITUD DE INSCRIPCION DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE (véase apéndice)

*No es necesario que el notario se presente personalmente a la Sección de Pequeños Contribuyentes.

B.El funcionario que lo atienda, digitará los datos proporcionados en la computadora para verificar si efectivamente califica como pequeño contribuyente.

C. Si califica, sin costo alguno se le entrega un libro de compras y ventas debidamente habilitado y una tarjeta que lo identifica como pequeño contribuyente.

D. De no calificar, se emite una resolución en la que se deniega lo solicitado.

*Si el notario aún no tiene NIT, previamente a inscribirse

En la práctica, las personas solicitan al notario que consigne valores simbólicos, lo cual no es correcto porque se evade el impuesto y se corren riesgos.

7.2.1.1. EL NOTARIO COMO PEQUEÑO CONTRIBUYENTE DEL I.V.A.:

En el artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se estatuye que "los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de **SERVICIOS PROFESIONALES**, no exceda de sesenta mil quetzales, podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes".

¿Cómo se inscribe el notario como pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado ?

1o Si el notario ya tiene NIT (número de identificación tributaria)

A. Debe completar el formulario DRI 13-90 SOLICITUD DE INSCRIPCION DE PEQUEÑO CONTRIBUYENTE (véase apéndice)

*No es necesario que el notario se presente personalmente a la Sección de Pequeños Contribuyentes.

B.El funcionario que lo atienda, digitará los datos proporcionados en la computadora para verificar si efectivamente califica como pequeño contribuyente.

C. Si califica, sin costo alguno se le entrega un libro de compras y ventas debidamente habilitado y una tarjeta que lo identifica como pequeño contribuyente.

D. De no calificar, se emite una resolución en la que se deniega lo solicitado.

*Si el notario aún no tiene NIT, previamente a inscribirse

como pequeño contribuyente, debe solicitar por medio de formulario DRI 13-90 solicitud de Inscripción, afiliación y actualización para persona individual en el Registro Tributario Unificado.

El funcionario que reciba la solicitud digitalará los datos en la computadora, le entregará un carnet de identificación tributaria, la tarjeta que lo identifica como pequeño contribuyente y el libro de compras y ventas debidamente habilitado.

El procedimiento es sumamente sencillo.

OBLIGACIONES DEL NOTARIO COMO PEQUEÑO CONTRIBUYENTE:

A. Solicitar la autorización de impresión y uso de documentos (facturas).

B. Llevar y mantener permanentemente en su oficina profesional un libro de compras y ventas debidamente habilitado por la Dirección General de Rentas Internas.

C. Emitir facturas por todos los servicios que preste y que excedan de Q25.00.

D. Exigir facturas por todas las compras o servicios que reciba de otros contribuyentes que correspondan efectivamente al giro de su profesión.

E. Pagar mensualmente el impuesto determinado con timbres fiscales adhiriéndolos al libro de compras y ventas.

F. Presentar durante el mes de febrero de cada año, una declaración en el formulario DRIVA 02A

7.2.1.2.¿COMO SE SOLICITA LA AUTORIZACION DE DOCUMENTOS ?

1o Debe llenarse el formulario DRIVA 09 Autorización para impresión y uso de documentos.

2o Debe adjuntarse fotocopia de la última resolución en la que se autoriza la impresión de facturas. Para posteriores autorizaciones, solamente será necesario presentar lleno el formulario DRIVA 09.(véase apéndice)

3o El funcionario debe digitar la información dada en la computadora y entregará al notario una resolución en donde se le autoriza la impresión y uso de los documentos.

7.2.1.3. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LOS DOCUMENTOS

Las facturas que emita el notario, deben contener como mínimo los siguientes requisitos:

- * La denominación "factura"
- * Numeración consecutiva de cada tipo de documento que se trate. En las numeraciones que también tengan una identificación de serie, ésta constará de un máximo de tres caracteres.
- * Nombre completo del notario
- * NIT del notario
- * Dirección de la oficina profesional del notario
- * Fecha de emisión del documento
- * Nombre, denominación o razón social del adquirente
- * NIT de la persona que requiere los servicios del notario
- * Indicar la prestación del servicio
- * Precio neto
- * Monto del I.V.A. indicado por las mismas siglas

* Total

Los primeros cinco datos anteriormente especificados deben aparecer impresos.

7.2.1.4. ¿COMO DEBE LLEVARSE EL LIBRO DE COMPRAS Y VENTAS?

Como se indicó anteriormente, los notarios que califiquen como pequeños contribuyentes deben llevar y mantener permanentemente en su bufete profesional un libro, en el cual diariamente deben registrar sus compras, sus ventas y/o prestaciones de servicios.

El libro a que se hace referencia debe estar previamente habilitado por la Dirección General de Rentas Internas un folio para cada mes y como mínimo debe contener:

A. LADO IZQUIERO Compras, en forma cronológica

- Día en que se realizó la compra.
- Número del documento
- NIT o cédula de vecindad y el nombre del vendedor o prestador de servicios.
- Precio neto (monto de la compra o servicio)
- I.V.A. soportado (crédito fiscal).

B. LADO DERECHO Ventas, anotándolas cronológicamente

- Día en el cual se efectuó la venta o se prestó el servicio.
- Tipo de documento
- Número del documento
- Precio neto
- Nombre del comprador
- I.V.A. recargado

- Ventas exentas
- Débito fiscal

Según el artículo 50 de la Ley del I.V.A., el impuesto resultante por la diferencia entre los débitos y los créditos fiscales, se satisfecerá adhiriendo a la hoja del libro de compras y ventas, donde se hayan registrados las operaciones del respectivo periodo impositivo, timbres fiscales dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada periodo impositivo.

7.2.2. LA LEY DE TIMBRES FISCALES Y DE PAPEL SELLADO ESPECIAL PARA PROTOCOLOS Y EL NOTARIO GUATEMALTECO:

El progama de modernización tributaria mantiene el impuesto del timbre en estampilla adherible y el papel especial para Protocolos. Elimina la hoja común de papel sellado en todos sus valores, permitiendo en su lugar el uso de papel bond corriente.

El aumento del costo de la vida y el incremento de impuestos, deja al descubierto la urgente necesidad de una actualización del arancel de honorarios profesionales del Notario.

El decreto 37-92 grava entre otros, los contratos civiles y mercantiles, documentos otorgados en el extranjero que produzcan efectos en Guatemala, documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero. Como podemos darnos cuenta, el notario en su quehacer profesional está íntimamente relacionado a esta ley.

A continuación se presenta una tabla comparativa de los cambios sufridos en la tarifa de esta ley, partiendo del decreto 96-84 del General Mejía Victores.

OBJETO DEL IMPUESTO	DECRETO 96-84 MEJIA V.	DECRETO 61-87 CEREZO	DECRETO 37-92 SERRANO
Poderes generales	Q.2.00	Q.5.00	Q.10.00
Poderes especiales	Q.1.00	Q.3.00	Q.2.00
Protocolos Notarios	Q.0.25	Q.0.50	Q.1.00
Actas legalización	Q.0.25	Q.1.00	Q.5.00
Cubierta testamento	Q.5.00	Q.50.00	Q.200.00
Promesas de venta	No figuraba	Q.25.00	Q.50.00

La ley del Timbre reconoce a los notarios los privilegios de los patentados. Para poder gozar de estos, el notario debe estar activo y ser habil para el ejercicio de la profesión.

El privilegio consiste en una comisión del 10% que es reconocida en el momento en que se realicen las siguientes compras:

- Lotes de papel sellado especial para Protocolos
- Timbres fiscales
- Uso de máquinas estampadoras de timbres fiscales
- Pago en efectivo del impuesto de timbres fiscales sobre documentos que contengan actos y contratos que autoricen.

De lo que se recaude por las adquisiciones efectuadas por los notarios, el Ministerio de Finanzas Públicas pagará

en efectivo un 4% al Colegio de Abogados y Notarios para que este los utilice para financiar sus planes de pensiones, jubilaciones, montepios, etc., establecidas a favor de los colegiados.

En el testimonio que el notario extienda de las escrituras públicas que facione, el impuesto podrá pagarse de cualquiera de las formas permitidas en la ley, siendo éstas:

TIMBRES FISCALES

MAQUINAS ESTAMPADORAS

EN EFECTIVO O CON CHEQUE CERTIFICADO DE CAJA O DE GERENCIA.

En el reglamento de dicha ley se indica el número de líneas (25) que deben tener de cada lado las hojas especiales de papel para Protocolo; lo referente a los entrelineados y a lo escrito fuera de margen. (arto. 3 del reglamento de la Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial Para Protocolos)

De todo lo anteriormente expuesto, puede concluirse que el notario para ejercer su profesión debe auxiliarse además del Código de Notariado y la Ley del Organismo Judicial, de todas las leyes fiscales, en virtud de que prácticamente la mayoría de los actos y contratos autorizados por él, están afectados al pago de un impuesto.

CAPITULO VIII

8. EL NOTARIO Y LA PRACTICA TRIBUTARIA;

Para establecer la incidencia que la modernización tributaria tuvo sobre la actividad del notario fue necesario realizar un trabajo de campo consistente en encuestas a cien notarios en ejercicio, entrevistas a juristas especializados en Derecho Financiero y Tributario y consultar a personas que laboran en el Ministerio de Finanzas Públicas, específicamente en las dependencias que tienen relación con los impuestos que integran el Programa de Modernización Tributaria.

El Notario guatemalteco casi en su totalidad se considera un auxiliar del fisco en la recaudación de impuestos como el I.V.A. y timbres fiscales; que le ocasiona trabajo adicional pero a cambio recibe un 10% de comisión por tener el mismo privilegio que los patentados.

La mayoría de notarios considera que la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de Timbres Fiscales, su participación como recaudador indirecto de la administración fiscal se ha incrementado. Lo cual no es del todo cierto, porque en las leyes fiscales anteriores también le asignaban esta obligación.

El 54% de los Notarios indicó que el hecho de tener que inscribirse como pequeño contribuyente del I.V.A. ha

complicado la actividad notarial por tener que llevar un libro de compras y ventas.

En cuanto a la supresión del papel sellado, el 54% cree que fue una medida acertada por las siguientes razones:

* En casos de emergencia o en horas inhábiles, es más sencillo obtener una hoja de papel bond que una de papel sellado.

* Se eliminan los inconvenientes que ocasionaba el atraso en la emisión de hojas de papel sellado durante la transición de un quinquenio a otro, o bien el agotamiento de papel sellado de determinado valor.

* Se erradicó la falsificación de papel sellado.

* Se hace productivo el impuesto, el costo de las estampillas fiscales es inferior al invertido en la fabricación de lotes de papel sellado.

A pesar de los razonamientos anteriores, un 46% de Notarios manifestaron su desacuerdo con esta medida, indicando sus puntos de vista, los cuales se resumen a continuación:

* Por una situación cultural y de costumbre, las personas no tienen la misma confianza en una hoja de papel simple, creyendo que esto le resta formalidad al acto o contrato que en ella se hace constar.

* La sustitución del papel sellado ha restado seguridad jurídica a muchos actos entre particulares.

* El gasto que tiene que hacerse es mayor; debe comprarse el papel bond y además debe adherirsele timbres

fiscales.

* El papel sellado facilitaba poner en orden los expedientes.

* Con el número de registro y quinquenio que tenían las hojas de papel sellado, podía saberse con cierta certeza, la época en que había sido elaborado el documento.

En un principio entidades, como la Embajada Americana, para determinados trámites ilegalmente exigía el uso de papel sellado y la supresión del mismo ha ocasionado inconvenientes a notarios que se dedican a asuntos migratorios o de extranjería.

A criterio del notario Luis Arturo Achila L. la solución adoptada no era la única ni la mejor, hubiera sido suficiente con fabricar hojas de papel sellado menos lujosas.

El 59% de los notarios ha encontrado dificultad en la interpretación de artículos de la Ley del I.V.A. y Timbres fiscales, sin embargo, cuando han habido cursos, platicas, etc. referentes a la Modernización Tributaria, la asistencia es reducida.

El 44% de los notarios indicaron no haber tenido problema al interpretar dichas leyes, éstos notarios dijeron haber recibido cursos o tener cierto manejo de aspectos económicos que les facilitó su comprensión.

El libro de pequeños contribuyentes del I.V.A. ha ocasionado dificultades a un 40% de notarios, quienes señalaron no tener conocimientos de aspectos contables. El 60% restante manifestó no tener problemas con dicho libro,

porque son peritos contadores o porque el mismo es llevado por un contador.

El fin principal de la modernización tributaria fue el aumentar la percepción de ingresos provenientes de impuestos, sin embargo el 51% de notarios se muestra escéptico en cuanto a que este objetivo realmente se esté cumpliendo.

La tabla que se muestra a continuación fue proporcionada por el Departamento de Estudios y Estadística de la Dirección General de Rentas Internas y el Departamento de Estudios Económicos del Banco de Guatemala.

INGRESOS CORRIENTES RECAUDADOS POR EL GOBIERNO DE GUATEMALA

(Las cifras representan millones de Quetzales)

CONCEPTO	A 1,991	Ñ 1,992	O 1,993*	**
I.S.R.	993	959	599	463
I.V.A.	1038	1423	798	798
PAPEL SELLADO TIMBRES	181	166	72	105

* hasta junio de 1,993

** acumulado a junio de 1,992

Ingresos obtenidos de junio a diciembre de 1,992

I.S.R.496

I.V.A.625

PAPEL SELLADO 61

Ingresos obtenidos de junio de 1,992 a junio de 1,993

I.S.R.1095

I.V.A.1423

TIMBRES FISCALES 133

Comparación de los ingresos obtenidos en el primer año de la modernización tributaria y 1,991:

	1,991	JULIO 1,992-JUNIO 1,993
I.S.R.	993.....	1,095
I.V.A.	1,038.....	1,423
PAPEL SELLADO + 181.....		+ 133
TIMBRES	-----	-----
	2,212	2,651

DIFERENCIA 439 millones de Quetzales

De los anteriores datos, podemos concluir que a raíz de la modernización tributaria si ha habido un aumento visible en la percepción de impuestos, no obstante la evasión también sigue siendo considerable. No obstante debe considerarse, que a mediados del año 1,992 el Quetzal tenía un valor adquisitivo mayor (Q5.30 = \$1.00), ello incide en que a pesar de haber ingresado más dinero a las arcas fiscales, por la devaluación sufrida no hay un aumento ostensible real en lo recaudado.

Sin embargo aún no puede hablarse de resultados definitivos, y la administración fiscal confía que de aquí a dos o tres años, el aumento sea aún más considerable.

Un 75% de los notarios afirma que aconseja a sus clientes a pagar el I.V.A., aunque algunos de ellos indicaron que no en todos los casos, comúnmente cuando quien requiere sus servicios profesionales son personas individuales, que no desean que se les extienda factura. Caso contrario sucede con personas jurídicas que necesitan las facturas para llevar

sus contabilidades y deducir el I.V.A. de su impuesto sobre la renta.

Lo cierto, es que cuando hay posibilidad de evadir el impuesto, el notario de aconsejar que no se haga.

A criterio de los notarios el aumento cada vez mayor en la evasión se debe a la desmoralización de los contribuyentes, pues se pretende que paguen el impuesto cuando éste no es destinado a las necesidades urgentes y necesarias de la población, dedicándose el dinero recaudado a la corrupción y despilfarro de los gobiernos de turno.

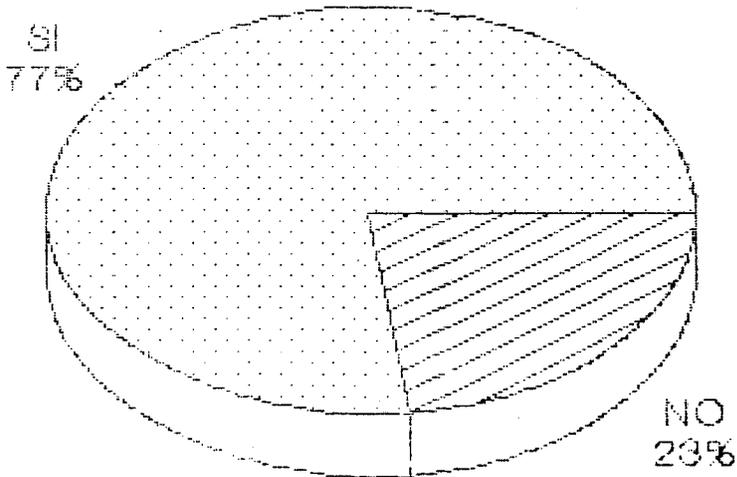
En cuanto a la factura que debe emitir el notario por prestar sus servicios profesionales, el 79% manifestó que sí indica en la misma el precio real de lo que ha cobrado.

Con respecto a las entradas y salidas que tiene el notario y que debe especificarlas en su libro de pequeño contribuyente, el 59% dijo que no omitía ningún dato, sin embargo el 41% aceptó que no anota todos los ingresos que tiene. Algunos notarios comentaron que afrontaban problemas para comprobar algunos gastos que tenían en el ejercicio de su profesión, tal es el caso de los bufetes asociados, en donde hay sub-arrendamientos tácitos.

En cuanto a los efectos que la modernización tributaria ha tenido, el 58% de los notarios se inclina por afirmar que éstos no han sido positivos y que el notario ha salido mal librado en las reformas introducidas a las leyes fiscales.

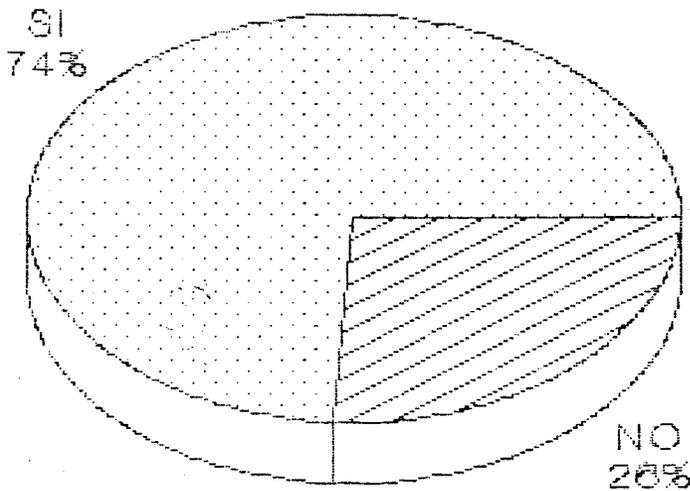
A continuación aparecen las gráficas que reflejan los resultados obtenidos en las encuestas.

PREGUNTA 1



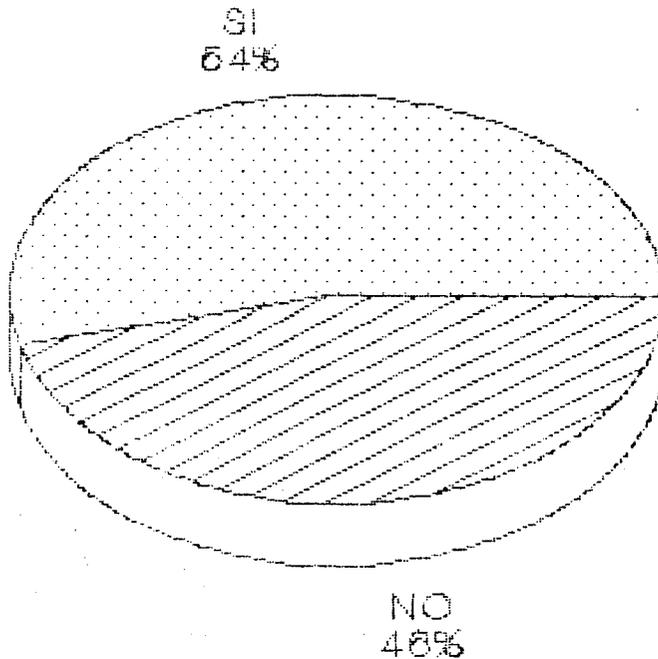
Como Notario, ¿Se considera ud. un auxiliar del fisco en la recaudación de impuestos como el I.V.A. y timbres fiscales?

PREGUNTA 2



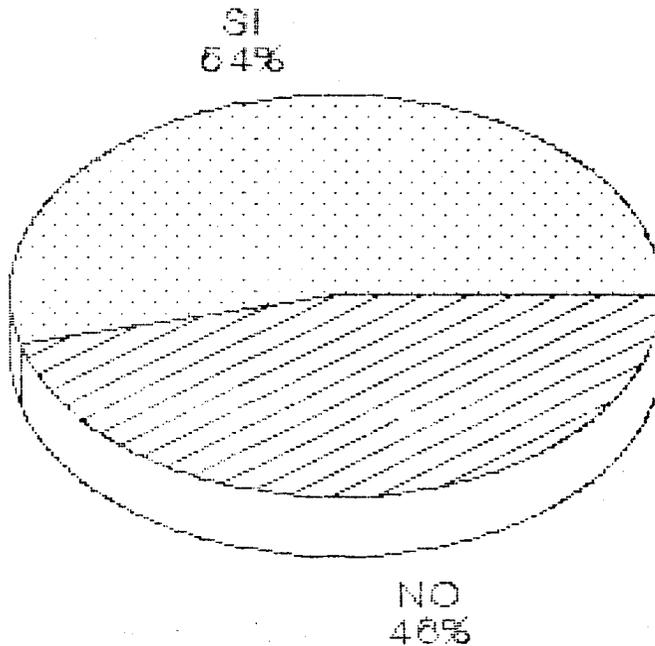
¿Cree ud. que a partir de la modernización tributaria impulsada por el Ministerio de Finanzas Públicas el uno de julio de mil novecientos noventa y dos, el notario tiene una mayor participación como recaudador indirecto del fisco?

PREGUNTA 3



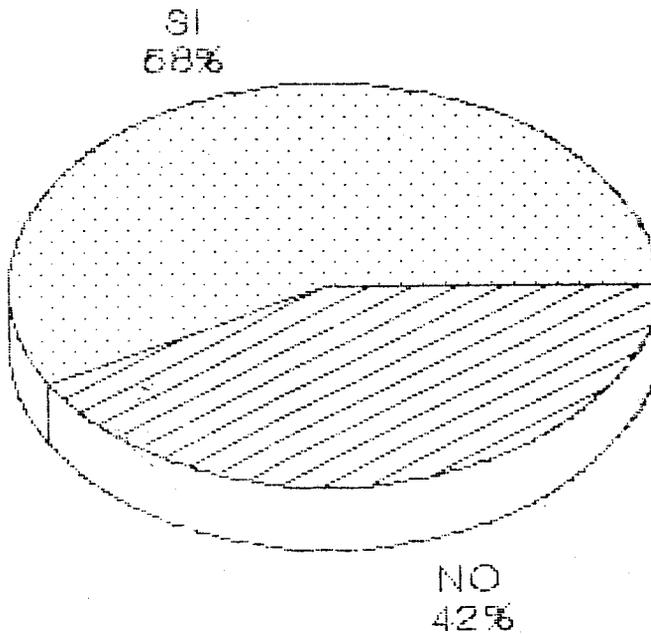
El Notario actualmente debe inscribirse como pequeño contribuyente del I.V.A., ¿Ha complicado esto la actividad notarial?

PREGUNTA 4



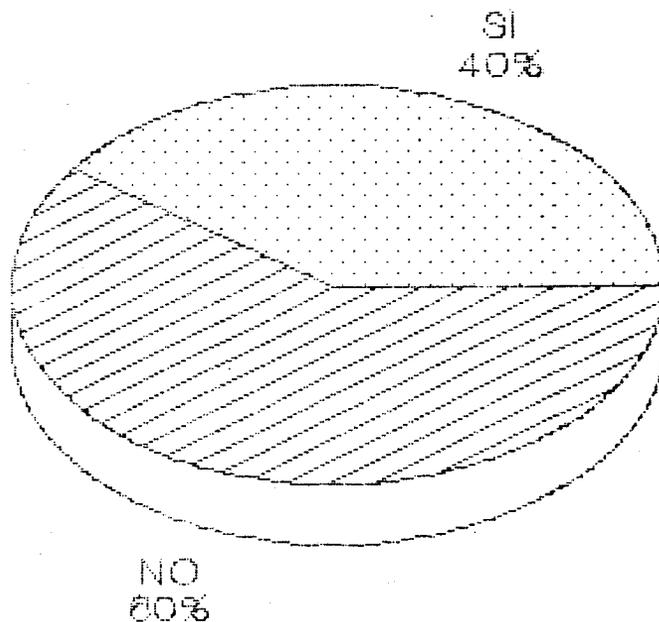
¿Cree ud. que fue acertada la supresión del papel sellado?

PREGUNTA 5



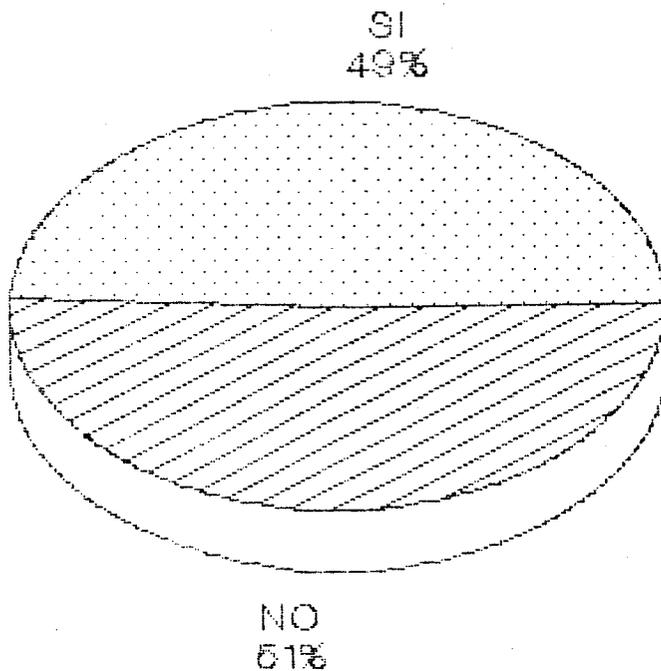
¿Ha encontrado dificultad en la interpretación de algunos artículos en la ley del I.V.A. o la del Timbre?

PREGUNTA 7



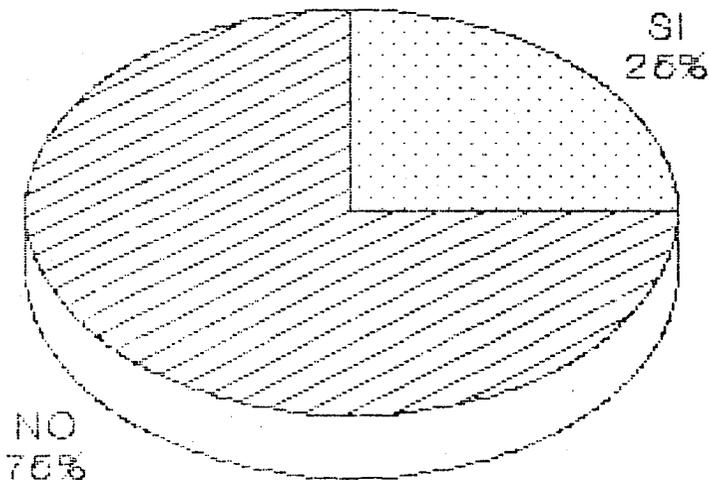
¿Ha tenido alguna dificultad al llevar su libro de pequeño contribuyente?

PREGUNTA 8



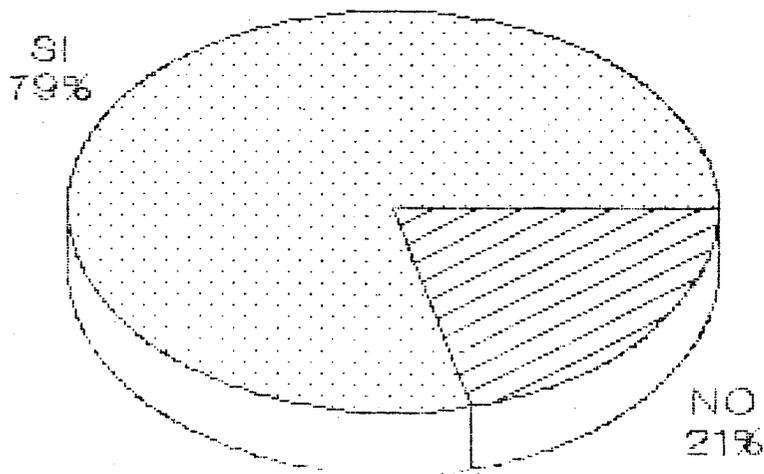
¿Cree que a raíz de la modernización tributaria ha habido un incremento ostensible en la percepción de impuestos?

PREGUNTA 9



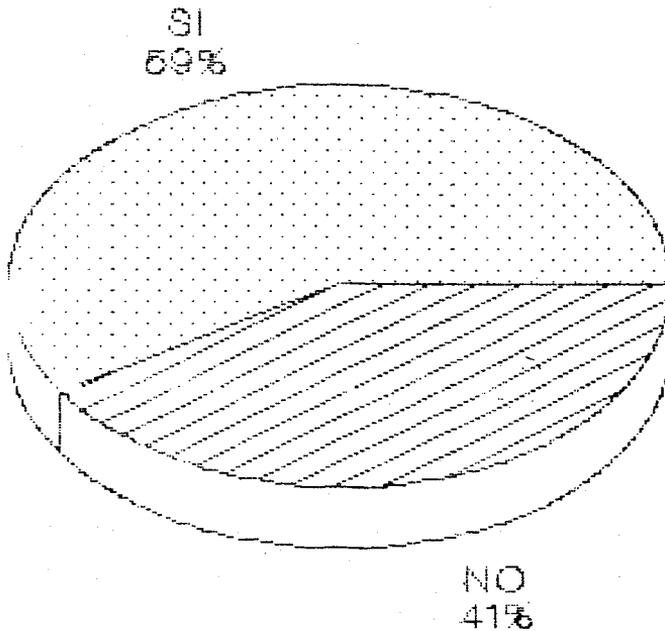
Como Notario, ¿aconseja ud. ¿aconseja ud. a su cliente omitir el pago del I.V.A. por resultarle menos oneroso?

PREGUNTA 10



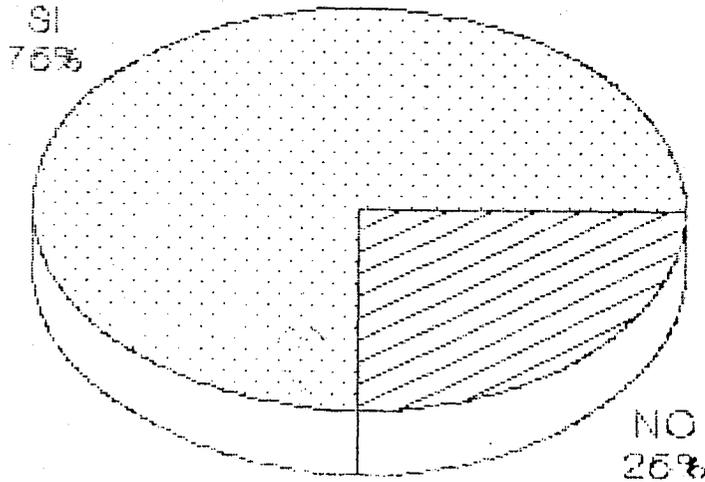
Por la prestación de sus servicios profesionales ud. debe cobrar I.V.A. a su cliente; ¿Indica ud. en la factura el precio real de lo que ha cobrado?

PREGUNTA 11



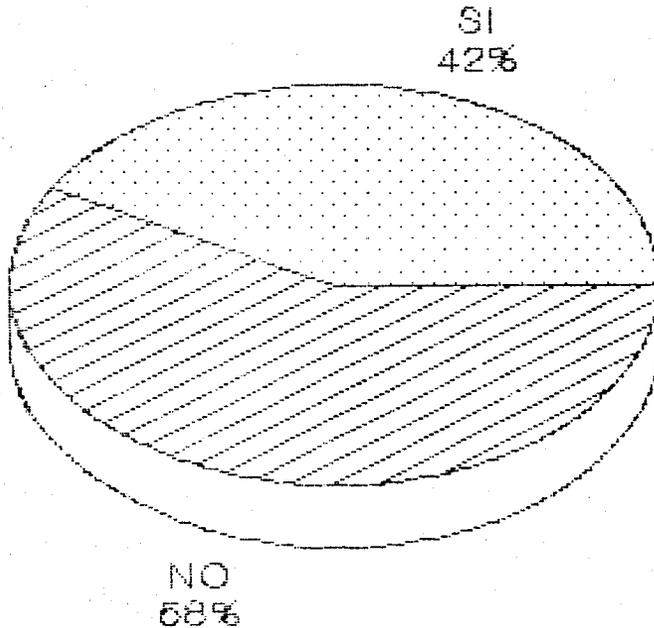
¿Hace constar en su libro de pequeño contribuyente absolutamente todas las entradas y salidas que tiene?

PREGUNTA 12



Como Notario, ¿Aconseja a su cliente pagar el I.V.A., aun que esto le resulta más oneroso?

PREGUNTA 13



En términos generales, ¿considera que los efectos de la modernización tributaria han sido buenos?

CONCLUSIONES

1. El Programa de Modernización Tributaria implementado por el Ministerio de Finanzas Públicas el 10. de julio de 1,992, incrementa la participación del notario como recaudador indirecto de impuestos el timbre y valor agregado.
2. Las leyes de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolos y del Valor Agregado, adolecen de múltiples deficiencias técnicas en su redacción.
3. La generalidad de notarios admiten su escaso manejo en materia financiera-tributaria, ello les ha dificultado la comprensión de las nuevas leyes fiscales, sin embargo, un número reducido de ellos se interesa en tomar cursos o en asistir a conferencias.
4. La creación de la figura del pequeño contribuyente ha generado para el notario, nuevas obligaciones fiscales, complicando su ejercicio profesional.
5. La supresión del papel sellado, no fue una medida acertada, porque ha restado seguridad jurídica a muchos actos entre particulares.

RECOMENDACIONES

1. Para incentivar al notario, la administración fiscal debería promover por medio del Congreso de la República ciertas reformas tendientes a ese fin; por ejemplo, aumentar el porcentaje de la comisión en la compra de especies fiscales.
2. Introducir nuevamente el papel sellado, reduciendo su costo de producción, para emplearlo en determinados actos notariales que por su naturaleza e importancia amerita su uso.
3. Para minimizar la evasión tributaria, es necesario aumentar el número de inspectores fiscales y sobre todo, concientizarnos como notarios de la importancia de nuestra responsabilidad fiscal.

BIBLIOGRAFIA

1. ADAMS, T.S., PRINCIPALES PROBLEMAS DE LA TRIBUTACION DE INGRESOS FISCALES. Revista de Economía Quarterly, 1,921.
2. ALBINAGA, CESAR. SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL Y COMPARADO. 2a. Edición. Editorial Tecnos. Madrid, 1,992.
3. ARATA, ROBERTO MARIA. ETICA NOTARIAL. Abeledo Penot. Buenos Aires, 1,980.
4. ARCHILA L., LUIS ARTURO. LA ABOGACIA, EL DERECHO Y LA FUNCION FISCAL. Revista del Colegio de Abogados de Guatemala, No. 29, Guatemala, 1,989.
5. BOLAÑOS GARCIA, JORGE FERNANDO. EL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO Y SU APLICACION EN GUATEMALA. Guatemala, 1,990.
6. BONILLA PADILLA, FEDERICO. DERECHO TRIBUTARIO Y FINANZAS PUBLICAS. Guatemala, 1,989.
7. CABANELLAS, GUILLERMO. DICCIONARIO DE DERECHO USUAL. Tomo II, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires.
8. CHAVARRIA MEJIA, ROBERTO. HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL CONTADOR. Guatemala, 1,986.
9. DE LA CUEVA, ARTURO. JUSTICIA, DERECHO Y TRIBUTACION. Editorial Porrúa S.A., 15a. edición. México, 1,984.
10. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 19a. Ed. Editorial Espasa Calpé S.A. Madrid.
11. ESPIN CANOVAS, DIEGO. MANUAL DE DERECHO CIVIL ESPAÑOL. Vol. II, 2a. ed. Editorial Revista de Derecho

Privado. Madrid, 1,975.

12. FLORES ZAVALA, ERNESTO. ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS. Editorial Porrúa S.A., 15a. ed México, 1,984.
13. GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARIA. DERECHO FINANCIERO, Vol I. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1,982.
14. LINARES MORALES, MIRTHALA ELIZABETH. IMPUESTOS SOBRE TRASLACION DE BIENES INMUEBLES, ASPECTOS TEORICOS Y PRACTICOS PARA SU PERCEPCION. Guatemala, 1,986.
15. LINDHOLM, RICHASRD W. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y OTRAS REFORMAS FISCALES. Chicago, Nelson Hall, 1,976.
16. MARINELLI GOLOM, JOSE DANTE ORLANDO. LA RESPONSABILIDAD DEL NOTARIO Y SU REGIMEN EN EL DERECHO GUATEMALTECO Guatemala, 1,979.
17. MELENDEZ AMADO, OLGA MARINA. LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN LA LEGISLACION GUATEMALTECA. Guatemala, 1,989.
18. MOLINA ROBLES, SALVADOR HUMBERTO. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LEGADOS. Guatemala, 1,989.
19. MUÑOZ NERY ROBERTO. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO NOTARIAL. Guatemala, 1,992.
20. NAVARRO FRANCO, NUBIA. LAS OBLIGACIONES FISCALES DEL NOTARIO. Encuentros de capacitación 5. Superintendencia de Notariado y Registro. Colombia, 1,987.
21. NOGUERA MORALES, ANA LUISA. ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y SU INCIDENCIA JURIDICA EN LA RECAUDACION DE TRIBUTOS. Guatemala, 1,990.

22. OSSORIO, MANUEL. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1,978.
23. PAREDES CRUZ, JOSE FRANCISCO. ANALISIS DE LA ESTRUCTURA TRIBUTARIA DE GUATEMALA. Guatemala, 1,981.
24. QUEVEDO FLORES, CARLOS HUGO. EL DERECHO TRIBUTARIO Y SU RELACION CON EL NOTARIO GUATEMALTECO. Guatemala, 1,989.
25. RAMIREZ BRONDA, JUAN. DICCIONARIO JURIDICO. Editorial Claridad, 1,965. Buenos Aires, Argentina.
26. ROCA MENENDEZ, EDGAR MANFREDO. PRINCIPIOS JURIDICOS DE LOS IMPUESTOS, ANALISIS DE LA LEGISLACION GUATEMALTECA. Guatemala, 1,983.
27. ROCA MORAN, LEONARDO ADONAY. LA RESPONSABILIDAD EN EL DERECHO FINANCIERO. Guatemala, 1,973.
28. RODAS DE LEON, ENRIQUE JACOBO. PRINCIPALES CARACTERISTICAS DEL SISTEMA IMPOSITIVO DE GUATEMALA Y LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO. Guatemala, 1,984.
29. RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Editorial Hada, México, 1,983.
30. ROJINA VILLEGAS, RAFAEL. COMPENDIO DE DERECHO CIVIL. Tomo IV, Contratos, Antigua Librería Robledo, México D.F. 1,964.
31. SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO. LECCIONES DE DERECHO FINANCIERO. Universidad Complutense de Madrid, 2a. ed., Madrid, España, 1,982.

32. SAINZ MORENO, JAVIER. ELEMENTOS DE DERECHO FINANCIERO.

Tomo I, Parte General, Espasa 1,988.

33. THOMAS SICK, FRITZ. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Guatemala, 1,981.

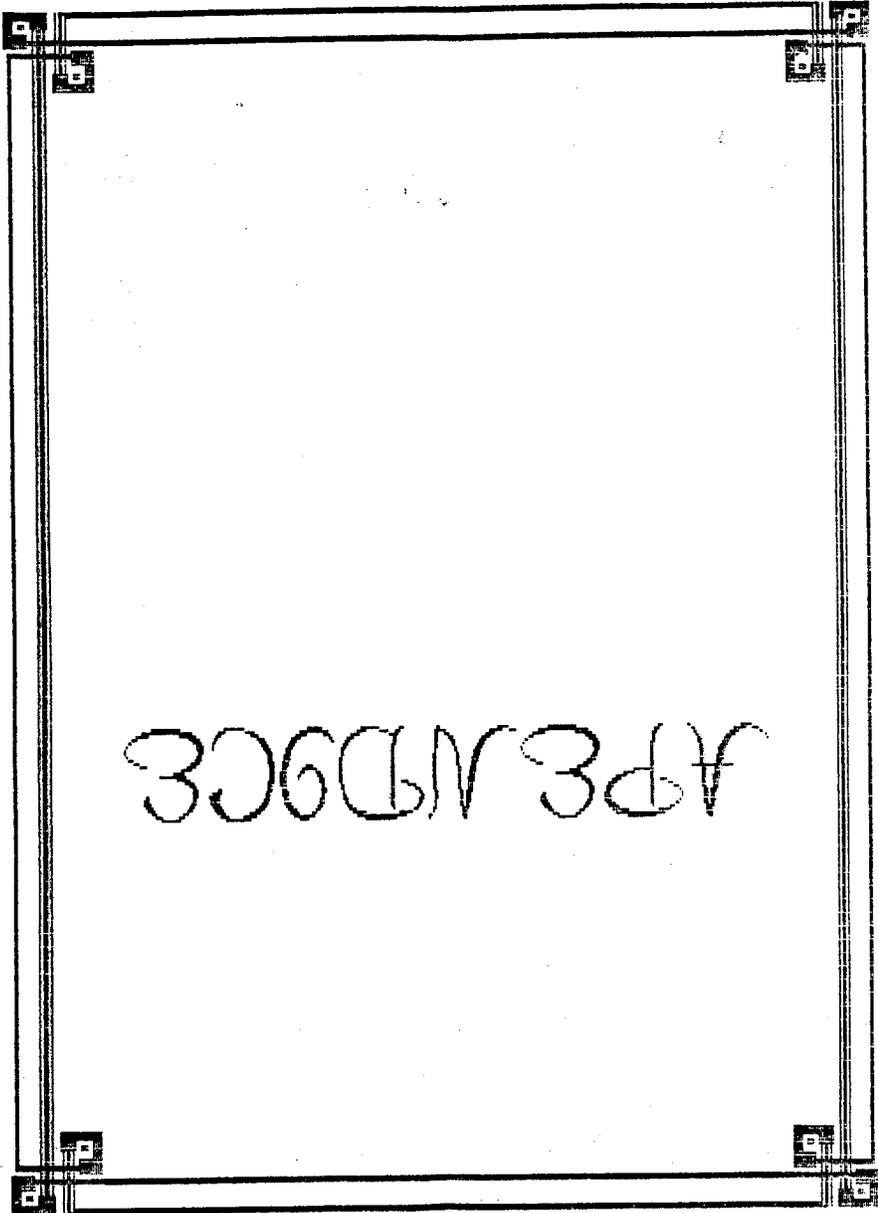
34. VILLEGAS, HECTOR B. CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. Tomo I y II 4a. ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1,987.

DOCUMENTOS:

1. Informe al Congreso de la República presentado por el Ingeniero Jorge Antonio Serrano Elías, el 14 de enero de 1,993.
2. Estudio Económico y memoria de labores del Banco de Guatemala año, 1,992.

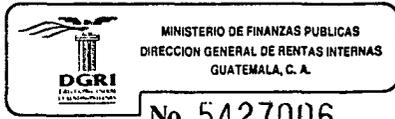
LEYES:

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Código de Notariado.
3. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial Para Protocolos.
4. Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado.
5. Ley de Herencias, Legados y Donaciones.
6. Ley Orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas.
7. Ley del Organismo Judicial.
8. Código Civil.



E I.V.A.
TIMBRES FISCALES
DEL IMPUESTO DE
PAGO EN EFECTIVO
UTILIZADO PARA
FORMULARIO DRI-1

A



MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
GUATEMALA, C. A.

No. 5427006

FORMA DRI - 1

RECIBO INGRESOS FISCALES

¡USE UN SOLO RECIBO PARA CADA CONCEPTO DE PAGO

1		NUMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)		2		PERIODO A QUE CORRESPONDE EL PAGO															
						DEL		MES		AÑO		AL		DIA		MES		AÑO			
3												NOMBRE (APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS) RAZON O DENOMINACION SOCIAL						4		TELEFONO	
5												DOMICILIO FISCAL (DIRECCION)									
CONFORME FORMULARIO				NUMERO FORMULARIO				IMPUESTO SOBRE INMUEBLES													
								CAPITAL INMOBILIARIO					TRIBUTARIA								
CONCEPTO												IMPORTE EN QUETZALES									
IMPUESTO SOBRE LA RENTA DRISR-40												01		Q.							
REVALUACION DE ACTIVOS (ISR) DRISR-02												02									
PEQUEÑO CONTRIBUYENTE (IVA) MES: AÑO:												03									
IVA POR VENTA DE INMUEBLE												04									
IVA POR FACTURAS ESPECIALES												05									
IVA POR VENTA DE VEHICULOS AUTOMOTOR												06									
OTROS:												07									
												08									
												09									
MULTAS RESOLUCION No.				DE FECHA:						10											
INTERES LIQUIDACION No.				DE FECHA:						11											
TOTAL EN LETRAS:												12		Q.							

CHEQUE No. _____ BANCO _____ FECHA DIA MES AÑO

FIRMA Y SELLO DEL CAJERO RECEPTOR

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE APODERADO O REPRESENTANTE LEGAL

VER INSTRUCCIONES AL DORSO

FECHA No. DE OPERACION IMPORTE Q.

ORIGINAL CONTRIBUYENTE

FORMULARIO DRI-13
90-A
SOLICITUD DE
INSCRIPCION EN EL
REGIMEN DE PEQUE-
NOS CONTRIBUYEN-
TES DEL I.V.A.

B

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DRI - 13 - 90-A

Nº 187448

SOLICITUD DE INSCRIPCION EN EL REGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES DEL IVA

IMPORTANTE: Este formulario de inscripción debe ser utilizado por Personas Individuales propietarias de un sólo negocio o que sean profesionales liberales o técnicos y que tengan NIT

NIT: _____

APELLIDOS Y NOMBRES: _____

MONTO ESTIMADO DE VENTA O SERVICIOS ANUALES O _____

NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO U OFICINA _____

DIRECCION: _____

ACTIVIDAD ECONOMICA _____

LUGAR Y FECHA: _____

FIRMA: _____

C

FORMULARIO DRIVA
07
SOLICITUD DE
HABILITACION
DE
LIBROS.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

**DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

DRIVA-07

SOLICITUD DE HABILITACION DE LIBROS

NIT: _____ NOMBRE O RAZON SOCIAL: _____

NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO: _____

DIRECCION COMERCIAL: _____

DOMICILIO FISCAL: _____

NOMBRE Y FIRMA DEL SOLICITANTE: _____

FIRMA: _____

CALIDAD CON QUE ACTUA: PROPIETARIO REPRESENTANTE LEGAL APODERADO

LUGAR Y FECHA: _____

NOTA: INDIQUE CON UNA "X" EN LA COLUMNA DE "SISTEMA", SEGUN CORRESPONDA EL SISTEMA DE REGISTRO QUE UTILIZA, MANUAL O COMPUTARIZADO, PARA EL CUAL SOLICITA HABILITACION

LIBRO DE	SISTEMA		FOLIOS		CANTIDAD DE HOJAS
	MANUAL	COMPUTARIZADO	DEL No.	AL No.	
COMPRAS					
VENTAS					
COMPRAS Y VENTAS -PEQUEÑO CONTRIBUYENTE-					
INVENTARIOS					
DIARIO					
MAYOR					
DÉ ESTADOS FINANCIEROS					
OTROS ESPECIFIQUE:					

D

FORMULARIO DRIVA

09

SOLICITUD DE

IMPRESION Y

USO DE

DOCUMENTOS.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DRIVA-09

SOLICITUD DE AUTORIZACION DE IMPRESION Y USO DE DOCUMENTOS

NOMBRE O RAZON SOCIAL: _____

_____ NIT _____

NOMBRE DEL ESTABLECIMIENTO: _____

DIRECCION COMERCIAL: _____

NOMBRE DEL SOLICITANTE: _____

_____ FIRMA: _____

CALIDAD CON QUE ACTUA: PROPIETARIO REPRESENTANTE LEGAL APODERADO **DETALLE DE DOCUMENTOS**

	DESCRIPCION DEL DOCUMENTO	SERIE	NUMERACION		TOTAL DE DOCUMENTOS
			DEL No.	AL No.	
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					

FORMULARIO DRIVA
02-A
DECLARACION
ANUAL DEL I.V.A.
PEQUEÑOS
CONTRIBUYENTES.

E

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DECLARACION ANUAL DEL IVA - PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES



NÚMERO DE IDENTIFICACION TRIBUTARIA (NIT)										AÑO	
										1	9
NOMBRE COMPLETO DEL CONTRIBUYENTE											

DRIVA-02-A
 No. **179033**

Autorizado Resolución No. 10710 del 27 de octubre de 1992 del Ministerio de Finanzas Públicas.

MES	1	DEBITO FISCAL	2	CREDITO FISCAL	3	IMPUESTO PAGADO	4	REMANENTE DE CREDITO FISCAL	5
ENERO	1								9
FEBRERO	2								8
MARZO	3								7
ABRIL	4								6
MAYO	5								5
JUNIO	6								4
JULIO	7								3
AGOSTO	8								2
SEPTIEMBRE	9								1
OCTUBRE	10								0
NOVIEMBRE	11								9
DICIEMBRE	12								8
TOTALES	13								7

USO EXCLUSIVO DGRI		PRESENTACION EXTEMPORANEA		ESTA DECLARACION SOLO TIENE VALIDEZ SI ESTA CERTIFICADA POR LA MAQUINA REGISTRADORA AQUI
MULTA (ART. 94, DECRETO 8-91)				
DIA	MES	AÑO	FIRMA DEL CONTRIBUYENTE	
LUGAR				

F

**FORMULARIO DRI
13-90
INSCRIPCION, AFI-
LIACION Y ACTUA-
LIZACION EN EL
REGISTRO TRIBUTA-
RIO UNIFICADO.**

S2 - 1290

 <p style="font-size: small;">DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS</p>	<p>FÓRMULARIO DE INSCRIPCIÓN, AFILIACIÓN Y ACTUALIZACIÓN PARA PERSONA INDIVIDUAL EN EL REGISTRO TRIBUTARIO UNIFICADO (Base legal Artículo 1o. del Decreto No. 25-71 del Congreso de la Rep.)</p>	<p>DRJ - 13 - 90 No. E</p>
<p>INDICAR <input type="checkbox"/> 1 INSCRIPCIÓN <input type="checkbox"/> 2 AFILIACIÓN <input type="checkbox"/> 3 ACTUALIZACIÓN</p>		<p>NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA (N.I.T.)</p>

I. IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

PRIMER APELLIDO		SEGUNDO APELLIDO		APELLIDO DE CASADA		PRIMER NOMBRE	
1		2		3		4	
REQUERIDO NOMBRE		DOMICILIO FISCAL (CALLE, AVENIDA, COLONIA, BARRIO, FINCA)					
5		6					
MUNICIPIO		DEPARTAMENTO		APODO POSTAL		TEL. CASA	
9		10		11		12	
FECHA CAMBIO DOMICILIO FISCAL		FECHA NACIMIENTO		NACIONALIDAD		SEXO	
14		15		16		17	
DIA MES AÑO		DIA MES AÑO		CIAT. EXT.		M F	
ACTIVIDAD ECONOMICA PRINCIPAL						18	
19						20	
						FECHA DE FALLECIMIENTO	
						DIA MES AÑO	

II. AFILIACION AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

<input type="checkbox"/> 01 PERSONA INDIVIDUAL PROPIETARIA DE EMPRESA		<input type="checkbox"/> 02 PERSONA INDIVIDUAL EN RELACION DE DEPENDENCIA	
<input type="checkbox"/> 03 PROFESION LIBERAL		<input type="checkbox"/> 04 REPRESENTANTE LEGAL	
<input type="checkbox"/> 05 EXENTO		ESPECIFIQUE	
PERIODO DE IMPOSICION ORDINARIO		PERIODO DE IMPOSICION EXTRAORDINARIO	
21		22	
NOMBRE DEL CONTADOR		FECHA DEL NOMBRAMIENTO AL CONTADOR	
24		25	
PROFESION LIBERAL		NÚMERO DE REGISTRO DEL CONTADOR	
27		28	

III. AFILIACION AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

<input type="checkbox"/> 01 CONTRIBUYENTE		<input type="checkbox"/> 02 PEQUEÑO CONTRIBUYENTE MONTO ANUAL ESTIMADO DE VENTAS O SERVICIOS		0	
<input type="checkbox"/> 03 EXENTO		ESPECIFIQUE			
NOMBRE COMERCIAL DE LA EMPRESA O NOMBRE DE LA ENTIDAD		FECHA INICIO OPERACIONES			
29		30			
DIRECCION DE LA EMPRESA, ENTIDAD O LUGAR DONDE SE EJERCE SU PROFESION (CALLE, AVENIDA, COLONIA, BARRIO, FINCA, OFICINA, NO. DE OFICINA)		No. CASA		ZONA	
31		32		33	
MUNICIPIO		DEPARTAMENTO		FECHA CAMBIO DIRECCION	
34		35		36	
ACTIVIDAD ECONOMICA DEL NEGOCIO		UNIDAD ANUAL NEGOCIO		FECHA CESE DE ACTIVIDADES	
38		39		40	
				DIA MES AÑO	
				FUNDACION COMPRA	
				OTRO, ESPECIFIQUE	

IV. AFILIACION OTROS IMPUESTOS

IMPUESTO SOBRE VEHICULOS		<input type="checkbox"/> 01 PRESENTE DE LICENCIAS		<input type="checkbox"/> 02 TIMBRE		<input type="checkbox"/> 03 OTROS	
39		40		41		42	
LUGAR DE PRESENTACION		FECHA DE PRESENTACION		FIRMA DEL SOLICITANTE			
43		44		45			
DIA MES AÑO							

PARA USO EXCLUSIVO DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS

FECHA, FIRMA Y SELLO DE RECEPCION	SELLO DE GRABACION	SELLO CON SANCCION

VER AL DORSO
 PARA LA TRANSCRIPCION DE DATOS ARCHIVO

G

FORMULARIO DICABI

13-1-87

AVISO DE TRASPASOS Y RECIBO DE INGRESOS FISCALES POR TRANSFERENCIA DE PROPIEDADES.

**AVISO DE TRASPASO Y RECIBO DE INGRESOS FISCALES
POR TRANSFERENCIA DE PROPIEDADES**

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS, GUATEMALA, C. A.

No. 193737

DICABI 13-1-87

PRECIO AL PUBLICO D.25 (VEINTICINCO CENTAVOS) ACUERDO MINISTERIAL No. 7-88 DEL 20-4-88

TIMBRE
Q.0.50

SEÑORES:

DIRECTOR GENERAL DE CATASTRO Y AVALUO DE BIENES INMUEBLES

ALCALDE MUNICIPAL:

PARA QUE SE PERCIBA EL IMPUESTO DE COMPRA VENTA Y/O PERMUTA DE BIENES INMUEBLES Y EN SU OPORTUNIDAD SE EFECTUEN LOS TRASPASOS O INSCRIPCIONES QUE CORRESPONDEN AVISO A USTEDES.

QUE POR ESCRITURA PUBLICA No. _____ AUTORIZADA CON FECHA: _____

POR EL NOTARIO: _____ COLEGIADO No. _____

SE CELEBRO CONTRATO DE: _____

FECHA DEL PRIMER TESTIMONIO: _____

DE LOS SUJETOS DEL CONTRATO

1. NOMBRE DEL ENAJENANTE: _____ CEDULA DE VEJIDAD No.: _____
 No. DE CUENTA: _____ No. MATRICULA FISCAL: _____ DEPARTAMENTO: _____
 2. NOMBRE DEL ADQUIRIENTE: _____ CEDULA DE VEJIDAD No.: _____
 No. DE CUENTA: _____ No. MATRICULA FISCAL: _____ DOMICILIO FISCAL: _____

DE LOS INMUEBLES OBJETO DEL CONTRATO

NOMBRE O DIRECCION ACTUAL	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	REGISTRO DE LA PROPIEDAD			
			No.	FOLIO	LIBRO	DE

AREA VENDIDA EN METROS	VALOR DE VENTA	DATOS REGISTRALES NUEVAS FINCAS DESMEMBRADAS			EN LA MUNICIPALIDAD	
		No.	FOLIO	LIBRO	No. CONTROL	No. CATASTRAL

OBSERVACIONES: _____

LUGAR Y FECHA: _____

FIRMA Y SELLO DEL NOTARIO _____ DIRECCION _____ TELEFONO _____

AREA INSCRITA	VALOR INSCRITO	PARA USO OFICIAL
		DATOS VERIFICADOS EL: _____
		POR: _____ FIRMA: _____

LIQUIDACION SOBRE Q. _____ IMPUESTO: Q. _____

INFORME RECIBIDO EN LA SECCION DE CALCULO DEL DEPARTAMENTO DE ALCABALAS EL DIA: _____

VENCE EL DIA: _____ CALCULO: _____ REVISO: _____

IMPUESTO DE COMPRA Y/O PERMUTA DE BIENES INMUEBLES SOBRE: Q. _____

MULTA POR AVISO EXTEMPORANEO ARTICULO 27 NUMERAL 2, DECRETO LEY 62-87 _____

TOTAL A PAGAR EN LETRAS (SIN MULTA DECRETO LEY 84): _____

MULTA POR DECRETO LEY 84: _____

TOTAL A PAGAR EN LETRAS: _____

FORMA DE PAGO: EFECTIVO () CHECKUE () No. _____ BANCO: _____

FIRMA DEL DECLARANTE O ENTERANTE _____ NOTAS IMPORTANTES _____ FIRMA Y SELLO DEL RECEPTOR _____

1. ESTE FORMULARIO DEBE LLENARSE A MAQUINA. 2. OBE ANULARSE SI CONTIENE TACHADURAS, BORRONES O ENMIENDAS QUE NO ESTEN SALVADAS POR EL NOTARIO. 3. LOS INMUEBLES QUE NO FIGUREN INSCRITOS EN LA MATRICULA FISCAL, ACTUAR CONFORME ARTICULO 36 DEL DECRETO 62-87. 4. A LAS COPIAS PARA LOS AVISOS RESPECTIVOS TAMBIEN DEBERA ADHERIRSE TIMBRE FISCAL DE Q. 0.50. 5. SI LOS ESPACIOS CORRESPONDIENTES A LOS CONTRATANTES NO ES SUFICIENTE DEBERA CONSIGNARSE EL NOMBRE DE UN TITULAR, Y AGREGAR "Y CONYUGEN" E INCLUIR EN EL APARTADO OBSERVACIONES LOS NOMBRES DE DICHO CONYUGENOR. 6. LOS CHECKUES QUE RESULTAREN SIN FONDOS O DEFECTUOSOS SERAN CONSIDERADOS NULOS. 7. SE REQUIERE CEDULA DE VEJIDAD PARA EVITAR HOMONIMOS.

ES VALIDO UNICAMENTE SI EL IMPORTE ESTA CERTIFICADO POR LA CAJA REGISTRADORA. _____ FECHA NUMERO DE OPERACION IMPORTE _____

ORIGINAL CONTRIBUTIVO EN ARTICULO 36 DEL DECRETO 180 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA.

H

FORMULARIO DIGABI

11-16

**CONSTANCIA DE
INSCRIPCION Y
AVISO DE TRASPAS-
SO POR TRANSFE-
RENCIA DE BIENES
INMUEBLES. (SUSTI-
TUYE AL ANTERIOR)**

Forma DICASTE 11-68

**MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS
DIRECCION GENERAL DE CATASTRO
Y REGISTRO DE BIENES INMUEBLES
CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN Y AVISO DE TRASPASO
POR TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES**

[Handwritten Signature]

SEÑORES:
DIRECCION GENERAL DE CATASTRO Y REGISTRO DE BIENES INMUEBLES,
ALCALDE MUNICIPAL,

PARA SU CONOCIMIENTO Y EFECTOS SOBRE EL REGISTRO PARTICIPACION DE LAS FINCAS QUE SE REPORTAN Y EN SU OPORTUNIDAD SE EFECTUAN LOS TRASPASOS O INSCRIPCIONES QUE CORRESPONDAN, AVISO A USTEDES.

QUE POR ESCRITURA PUBLICA No. _____ AUTORIZADA CON FECHA: _____
POR EL NOTARIO: _____ COLEGIADO No. _____

SE CELEBRA CONTRATO DE:
FECHA DEL PRIMER TESTAMENTO: _____

DE LOS SUJETOS DEL CONTRATO

1.-NOMBRE DEL ENVIANTE: _____ CEDULA DE VECINDAD: _____
No. DE CUENTA: _____ No. DE MATRICULA FISCAL: _____ DEPARTAMENTO: _____

MUNICIPIO FISCAL: _____
2.-NOMBRE DEL ADQUIRILANTE: _____ CEDULA DE VECINDAD: _____
No. DE CUENTA: _____ No. DE MATRICULA FISCAL: _____ DEPARTAMENTO: _____

MUNICIPIO FISCAL: _____

DE LOS INMUEBLES OBJETO DEL CONTRATO

NOMBRE O DIRECCION ACTUAL	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	FINCA	FOLIO	LIBRO	DE

DEPARTAMENTO DE INMUEBLES: _____
MUNICIPIO DE INMUEBLES: _____
NUEVAS FINCAS DESMEMBRADAS: _____
MUNICIPALIDAD: _____

AREA VENDIDA EN METROS	VALOR DE USUFRU	NUMERO	FOLIO	LIBRO	No. CONTROL	No. CATASTRAL

DEPARTAMENTO: _____
MUNICIPIO: _____
FECHA Y SELLO: _____

FIRMA Y SELLO DEL NOTARIO: _____ DIRECCION: _____ TELEFONO: _____

ESPACIO UNO OFICIAL

AREA INSCRITA	VALOR INSCRITO	FECHA DE VERIFICACION	IVA PAGADO EN:
			FISCAL <input type="checkbox"/>
			EFFECTIVO <input type="checkbox"/>

FECHA Y SELLO: _____ FIRMA Y SELLO: _____
INSCRIPCION SOBRE: _____ IMPUESTO: _____

I

**EJEMPLO DE
COMO LLEVAR
EL LIBRO DE COM-
PRAS Y VENTAS DEL
PEQUEÑO CONTRIBU-
YENTE DEL
I.V.A.**

