

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**Obligaciones tributarias de los notarios
(Decretos 4-2012 y 10-2012)**
-Tesis de Licenciatura-

César Alfredo Sagastume Bojorquez

Guatemala, octubre 2013

Obligaciones tributarias de los notarios
(Decretos 4-2012 y 10-2012)
-Tesis de Licenciatura-

César Alfredo Sagastume Bojorquez

Guatemala, octubre 2013

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica y Secretaria	M. Sc. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cóbar

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Coordinador de exámenes privados	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinado del Departamento de Tesis	Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla
Director del Programa de Tesis	Dr. Carlos Interiano
Coordinador de Cátedra	M.A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Asesor de Tesis	M.A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios
Revisor de Tesis	M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Licda. Nydia María Corzantes Arévalo

Lic. Ricardo Bustamante Mays

Licda. Vilma Corina Bustamante

Lic. Eduardo Galván Casasola

Segunda Fase

Licda. Silvia Patricia Valdés Quezada

Licda. Cathy López Rodríguez

Lic. Erick Estuardo Wong Castañeda

Dr. Manuel de los Reyes Guevara Amezquita

Tercera Fase

Lic. Oscar Solís

Licda. Sandra Morales

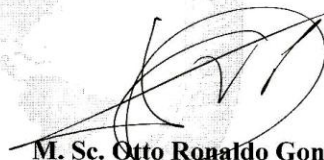
Lic. Roberto Samayoa

Licda. Carol Berganza

Lic. Omar Ramírez

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, dieciséis de mayo de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**, presentado por **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor a la Licenciado **JOSÉ LUIS DE JESÚS SAMAYOA PALACIOS**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**

Título de la tesis: **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

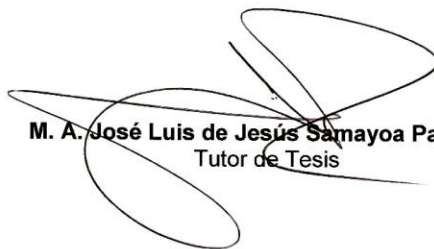
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 01 de agosto de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

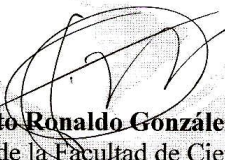


M. A. José Luis de Jesús Samayoa Palacios
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, cinco de agosto de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**, presentado por **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la Licenciada **SONIA ZUCHELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.


M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**

Título de la tesis: **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 28 de agosto de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**

Título de la tesis: **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 03 de septiembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **CÉSAR ALFREDO SAGASTUME BOJÓRQUEZ**

Título de la tesis: **OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS NOTARIOS (DECRETOS 4-2012 Y 10-2012)**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.


Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.


Por tanto,

Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 04 de septiembre de 2013

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de
Ciencias Jurídicas y Justicia


Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



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

Dedicatoria

A Dios: Porque sin él, nada es posible.

A mis Padres: Por todo su esfuerzo y sacrificio y amor.

A mi Esposa: Por todo el apoyo y comprensión, la amo.

A mis Hermanas: Por todo su apoyo y cariño.

A mis sobrinos: Que mi esfuerzo les sirva de ejemplo.

A mi abuela: Por su cariño.

A mis jefes: Por su amistad y apoyo incondicional.

A mis compañeros de trabajo: Gracias por brindarme su amistad y apoyo incondicional.

A mis compañeros de estudio: Gracias por su apoyo y amistad, alcanzamos la meta.

A la Universidad Panamericana: Por brindarme la oportunidad de alcanzar mis sueños.

A todos mis amigos y usted apreciable lector.

Índice

Resumen	i
Palabras Clave	ii
Introducción	iii
Origen de las obligaciones	1
Formas de extinguir las obligaciones en general	4
Formas de extinguir las obligaciones tributarias	7
Clasificación de los tributos	15
Elementos de la obligación tributaria	21
Obligaciones tributarias Decreto 4-2012	25
Obligaciones tributarias Decreto 10-2012	40
De las obligaciones específicas de los notarios como profesionales en el ejercicio de la profesión	44
Conclusiones	46
Referencias	48

Resumen

En la legislación tributaria vigente hasta el año dos mil doce, no existían controles específicos relacionados con el ejercicio del notariado, solo estaban reguladas las obligaciones tributarias en general, es decir para todos los contribuyentes en general, lo cual redundaba que a través de las malas prácticas realizadas por los notarios se cometieran evasiones y elusiones tributarias y lo que perjudicaba al fisco realizaba le privaba de esos ingresos y que lógicamente hacían que el Estado no cumpliera con ese fin. La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente desde el año mil novecientos noventa y dos, no concuerda por su antigüedad con las necesidades presupuestarias del Estado en virtud de que en aquel entonces no se tenía el concepto de renta personal sino que renta capital, lo cual era muy general y no acorde a las necesidades actuales.

El Estado con la emisión de la los Decretos 4-2012 y 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, le otorgó facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales son demasiadas, lo que originó que se dieran circunstancias que permitían elusión fiscal y todo ello ya que la misma ley lo permitía y el erario nacional se veía muy afectado pues sus ingresos disminuían cada vez.

Aunado a ello en la legislación existente específicamente para el notario en el Decreto 37-92 Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, del Congreso de la República, el profesional tenía que adquirir el Papel Sellado Especial para Protocolo, cuyo precio era de Q.1.00 por cada hoja, que adquiriría, la cual según las reformas tiene un costo actual de Q.10.00, cada hoja, lo que con el tiempo hará que los documentos privados cada día sean más requeridos.

El notario en el ejercicio liberal de la profesión venía cumpliendo una función de recaudación de impuestos a favor del Estado, y en muchas ocasiones algunos profesionales del derecho no cumplían con sus obligaciones tributarias por lo que el Estado se veía privado de los ingresos que el notario en su rol de recaudador debía efectuar, motivos por los que se emitieron los controles más estrictos en los Decretos antes referidos, y cuando el profesional del derecho no cumplía con dicha función no se le imponía sanciones tan severas por el Ente encargado de esta función, todo lo anterior para tener un control estricto y exacto cumplimiento de las leyes en materia tributaria.

Palabras Clave

Obligación tributaria. Notario. Sujeto Activo. Sujeto Pasivo. Contribuyente.

Introducción

El advenimiento de una disposición legislativa que conlleva reformas a leyes existentes de naturaleza tributaria cuyo objetivo es fortalecimiento del sistema tributario de la recaudación fiscal implicó consecuencias drásticas para aquellos que incumplan u omitan la nueva normativa. Las obligaciones en general de originaron como la mayor parte de instituciones del derecho en el Derecho romano, en el caso específico de la legislación Guatemalteca las obligaciones tributarias están contenidas en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el que se regulan las formas de extinguir las obligaciones específicamente tributarias, el que se reformo con los Decretos 4-2012 y 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, los notarios como contribuyentes del Estado como profesionales tienen la obligación de conocer de las reformas de las leyes, en especial de las reformas tributarias para poder brindar a terceras personas Asesoría correcta y acertada de las mismas y al redactar los instrumentos que le requieran no incurrir en omisiones por estas obligaciones.

Por el poco interés mostrado por los notarios en relación a este tipo de reformas por ser muy complejas implican que en ocasiones el profesional aludido este expuesto a sanciones interpuestas por el fisco,

las cuales son muy drásticas y fuera de la realidad económica del país, lo cual implica que aunado a esto el notario se encuentre también al pago de daños y perjuicios en relación a los terceros que requieran sus servicios profesionales. El contribuyente que generalmente es quien requiere servicios notariales se pone a manos de este profesional para que le configure el instrumento mediante el cual dará su consentimiento para otorgar contratos pero a su vez la capacidad y el conocimiento del notario en aplicación de profilaxis jurídicas está obligado a conocer la ley y aplicarla correctamente evitándole al requirente contribuyente responsabilidades tributarias que implican multas pecuniarias la mayoría de ellas corresponden al doble del impuesto omitido, causando desagradables impactos financieros.

En razón de lo anterior el conocimiento del notario en torno a las obligaciones tributarias debe ser muy complejo, no debe entregarle esta responsabilidad a la persona que se encarga de su contabilidad, por lo que este trabajo intenta contribuir y orientar a los futuros profesionales y a quienes ya ejercen la profesión liberal sobre el conocimiento de nuevas disposiciones tributarias que a consideración del sustentante son esenciales para la prestación de un servicio, en excelencia y eficacia, pues todos los servicios que prestan los profesionales son hechos generadores y por tanto se justifica el estudio

especializados de esos hechos generadores y las obligaciones con las nuevas disposiciones tributarias aludidas.

Origen de las obligaciones

Antecedentes

Parafraseando a Aguilar (2007) Obligación viene del latín *Obligatio*, palabra compuesta de *ob* delante, por causa de, alrededor y *litigatio* que significa ligar, amarrar, lo cual, refleja exactamente la situación del deudor en el derecho primitivo. Las obligaciones son herencia del Derecho romano el cual estuvo vigente por más de trece siglos, durante los cuales sufrió evoluciones y cambios, pero fue en la primera mitad del siglo VI, D.C., cuando el emperador Justiniano, se hizo la Compilación legislativa, ya que dicha recopilación constituía la base y exegesis se había formado del derecho privado de los pueblos en Europa. El denominado Derecho común, que incluso pueblos como Alemania que no estuvieron dentro del imperio romano. El concepto de obligación, es el resultado de una larga tradición histórica procedente del Derecho romano, como otras tantas figuras del Derecho Civil.

En las fuentes romanas la *obligatio* se definió como el vínculo jurídico por el que necesariamente somos compelidos a realizar una determinada prestación según los derechos de la ciudad. En ese orden se encontró las figuras siguientes la *obligatio*, que originariamente es

un *vinculum*, sin embargo esta figura perdió con el tiempo su fuerza originaria, primitivamente. Osorio la define

Deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto, y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia, una sanción coactiva, Jurídicamente, y en términos generales puede decirse que las obligaciones se dividen en: hacer, no hacer, dar. (1987:496)

Origen de los tributos

Parafraseando a Aguilar la palabra tributo proviene del de la voz latina *tributum*, que era utilizada en la antigua Roma hasta el año 168 A. de C. para designar el impuesto que debía para cada ciudadano de acuerdo con el censo y que era recaudado por tribus. Durante el imperio, la palabra tributo se utilizó como el nombre de los distintos gravámenes fiscales que pesaban directamente sobre los propietarios de tierras y sometidas al Senado se denominaban *stipendium* (estipendio). Entre una y otra contribución existía diferencia importante de que el tributo imperial se cobraba directamente a los contribuyentes, mientras el senatorial lo satisfacía a la ciudad, que a su vez lo repartía después dentro de sus habitantes, especialmente los terratenientes. Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido Poder Imperio, facultad del Estado Romano que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometiéndolos a su autoridad e imponiéndoles la

obligación de aportarle recursos. Sainz lo interpreta de la siguiente manera

El Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, al existir otro tipo de ingresos que, a pesar de ser exigidos por el poder soberano, no tienen esa característica, como se puede citar el caso de las multas, que su imposición se debe a un hecho ilícito y su finalidad es, ante todo, un castigo por desobedecer un mandato legal y desanimar así la práctica de ese tipo de conductas. (1962:139)

Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido Poder Imperio, facultad del Estado Romano que le permitía el dominio absoluto sobre los pueblos conquistados sometidos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos para ayudar al imperio.

Del notario

El notario objeto del presente estudio, es definido por el Código de Notariado, Decreto 314 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 1, da la siguiente definición “Notario es el funcionario que tiene fe pública para hacer constar y autorizar actos y contratos en que intervenga por disposición de la ley o requerimiento de parte.” La definición anterior carece de algunos elementos inherentes al Notario. Por su parte Muñoz da una definición muy completa de este

profesional en el ejercicio de la profesión liberal la cual es mucha más completa

Es un profesional del derecho encargado de una función pública consistente en recibir, interpretar y dar forma legal a la voluntad de las partes, redactando los instrumentos adecuados a este fin y confiriéndoles autenticidad; conservar los originales de éstos y extender las copias que den fe de su contenido. (1998:20)

De la definición anterior se tiene al notario como un profesional del derecho, pero ante la ley es igual que cualquier persona, tanto física como jurídica, por lo tanto tiene que efectuar con su deber cívico y contribuir con el Estado para el cumplimiento de sus fines y lo hace tributando y esto lo hace en base a sus ingresos y para ello tiene que inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria.

Formas de extinguir las obligaciones en general

Las obligaciones tienen su forma de cumplirlas, asimismo tienen formas de extinguirlas y estas se encuentran reguladas en el Código Civil Decreto ley 106, estipulada en los Artículos 1469, 1478, 1489, 1495, 1501, las formas de extinguir las obligaciones en general y se encuentran reguladas así compensación, novación, remisión, confusión y prescripción adquisitiva.

Compensación

La función de esta forma de extinguir las obligaciones es claramente liberatoria, ya que el presupuesto material es la situación jurídica de dos personas, que por derecho propio, son recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra. Para Aguilar esta forma de extinguir las obligaciones “Tiene función claramente liberatoria, y tiene como presupuesto material en la situación jurídica de dos personas, que por derecho propio, son recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra.” (2007:453) El Código Civil Decreto Ley 106 en su Artículo 1469 “La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.” De la definición anterior se deduce que esta forma de extinguir las obligaciones es muy rara y en vida real es extraño verla, pero aun así se da, se entiende que ambos son acreedores y deudores a la vez por lo tanto se extingue la obligación.

Novación

Es una de las formas que están reguladas de extinguir las obligaciones y se da cuando las partes, es decir deudor y acreedor modifican o alteran la obligación y extinguen la relación obligatoria. La legislación guatemalteca contempla en el Código Civil Decreto Ley 106, en el

Artículo 1478 “Hay novación cuando deudor y acreedor alteran sustancialmente la obligación sustituyéndola por otra.”. La definición que se encuentra contenida en artículo referido es muy clara y hace alusión a esta forma de extinguir las obligaciones por lo que no amerita una interpretación.

Remisión

Esta es conocida también como condonación, perdón o liberación, consiste en un acto por medio del cual el acreedor en forma gratuita le perdona la deuda al deudor. Para Aguilar, “La Remisión es la figura que se presenta como aquella declaración del acreedor por virtud de la cual manifiesta su voluntad de extinguir total o parcialmente su derecho de crédito, sin recibir a cambio prestación alguna.” (2007:462) Esta forma de extinguir las obligaciones está regulada el Código Civil Decreto Ley 106 en el Artículo 1489 “La remisión de la deuda hecha por el acreedor y aceptada por el deudor, extingue la obligación.” Significa que por esta forma las obligaciones se extinguen por el perdón hecho por el acreedor al deudor pero tiene la condición que tiene la condicionante de ser aceptada por el deudor de lo contrario no opera esta medio.

Confusión

También se encuentra esta forma de extinguir las obligaciones y también está contemplada en el Código Civil Decreto Ley 106 en su Artículo 1495 “La reunión en una misma persona de la calidad de acreedor y deudor, extingue la obligación.”. Esta forma de extinguir las obligaciones es muy clara no tiene ninguna duda aunque es muy rara pero en la actualidad puede ocurrir.

Prescripción

Esta forma de extinguir las obligaciones esta normada en el Código Civil Decreto Ley 106 en su Artículo 1501 “La prescripción extintiva, negativa o liberatoria, ejercitada como acción o como excepción por el deudor, extingue la obligación.”

Forma de extinguir las obligaciones tributarias

Dentro de las formas de extinguir las obligaciones tributarias están, el pago, compensación, confusión, condonación o remisión, y la prescripción, dichas formas de extinción se encuentran reguladas en el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala.

Pago

Es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal, el que compensa plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión del sujeto activo. El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo a favor del sujeto activo la prestación tributaria. El Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala no da una definición de pago en forma directa, pero en su Artículo 36 estipula lo siguiente “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación.”. De lo anterior el investigador concluye que el pago es la forma más común de extinguir las obligaciones y es la que más utilizan los contribuyentes incluyendo al notario como sujeto pasivo.

Compensación

En la legislación de Guatemala admite la esta forma de extinguir las obligaciones o cumplir los

deberes fiscales, aun más, admite la legislación tributaria dos tipos de compensaciones una denominada simplemente compensación y la otra denominada compensación especial. Al efecto, el Artículo 43 del

Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, regula lo a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias así

Compensación.-Se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles por la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo siempre que su recaudación este a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicaran las normas establecidas en el artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.

Además el Artículo 44, del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, estipula además siempre en relación al tema lo siguiente

Compensación Especial.- El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas.

Dentro de las formas de extinción de las obligaciones tributarias es, aparte del pago, la que con más frecuencia se utiliza por los contribuyentes debido a la utilización del crédito fiscal que se obtiene en cada período de liquidación, ya sea mensual o anual, por medio de la presentación de la respectiva declaración con la cual se demuestre

que el adeudo tributario, pago del impuesto, ha permanecido cubierto por compensación.

Confusión

Esta forma de extinción de la obligación tributaria, consiste en que en el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir el Estado se da la categoría de acreedor y deudor a la vez y como consecuencia se obtiene extinguida la obligación tributaria. La confusión nunca podrá operar en la calidad de sujeto pasivo, pues éste no alcanzará ser en ningún momento acreedor tributario. En materia tributaria en Guatemala, la definición de esta forma de extinción de las obligaciones tributarias está contenida en el capítulo IV sección cuarta del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, que regula Artículo 45 Concepto. “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.”. La Definición anterior que está contenida en el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, es muy clara no amerita mayor extensión en la misma.

En la legislación de Guatemala esta figura de extinción de la obligaciones tributarias se puede ejemplificar únicamente a través de lo regulado en la Ley de Herencias Legados y Donaciones Decreto 431

del Congreso de la República de Guatemala, lo relativo a las herencias vacantes, cuando el Estado ha sido declarado heredero, luego reúne sólo en ese particular caso las calidades de sujeto pasivo y sujeto activo de la relación tributaria.

Condonación ó remisión

La principal atribución del Estado dentro de las obligaciones tributarias es la de ser el sujeto activo, por lo tanto, le corresponde exigir el cumplimiento de las obligaciones y esta atribución es irrenunciable, salvo en los casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias. La figura jurídica tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente al cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que le concede la ley a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal, en su caso las obligaciones con él fiscales relacionadas. La legislación tributaria guatemalteca denomina a esta forma de extinción como condonación o remisión según lo establecido en la sección quinta del capítulo IV del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, y para tal efecto norma en su Artículo 46 lo siguiente en relación a esta forma de extinción

Condonación.- La obligación del pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y de lo establecido en el artículo 97 de este Código.

Lo relevante de esta forma de extinción es que en el sistema tributario guatemalteco le confiere la categoría de del Presidente de la República, ya que es el único facultado directamente para concederla, según la atribución constitucional exclusiva estipulada en el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 97 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Prescripción

Es Otra de las formas de extinguir las obligaciones tributarias, De León “La prescripción ocurre cuando por el transcurso del tiempo, las partes ya no pueden alegar algunos de sus derechos.” (2007:100) En materia tributaria existen 2 tipos de prescripción, una general que es de cuatro años y la prescripción especial que es de 8 años, las cuales están reguladas en el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, el Artículo 47 las regula así

PLAZOS. El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar

intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

El plazo anterior es para las obligaciones tributarias es de prescripción especial, es de 8 años mientras que las prescripciones especiales están reguladas en el Decreto 6-91, Código Tributario, del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 48 de la siguiente forma “PRESCRIPCION ESPECIAL. No obstante lo establecido en el artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.”. Esta prescripción es de carácter especial y maneja un plazo diferente al plazo consignado en el articulado del Código Tributario, y que la mayoría de contribuyentes desconocen de este tipo de beneficios que la ley le otorga para poder solventar su situación tanto administrativa como jurídica y así poder contribuir con el Estado.

Tributo

Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, que exige el Estado en virtud de su poder imperio y de el cual surgen o dan lugar a relaciones jurídicas de Derecho Público, Giuliani define al tributo de

la siguiente forma “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos a la misma.” (1997:263) Para Villegas tributo “La prestación en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.” (2008:320). De lo anterior se puede analizar que es una obligación y no la voluntad del contribuyente, es el medio por el cual el Estado se agencia de fondos para el cumplimiento de sus fines, en Guatemala, según la Constitución Política de la República de Guatemala, es el Bien Común, según lo preceptuado en su Artículo 1.

El Código Tributario en su Artículo 9 lo define al tributo como “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”. La definición anterior es muy clara y regula en qué consisten los tributos, indica y se entiende que el tributo por lo regular es dinero que el estado exige a los contribuyentes, lo cual hace en el ejercicio de su poder imperio, es decir que exige el pago del mismo todo esto es para cumplir con sus fines y su funcionamiento.

Clasificación de los tributos

Doctrinariamente los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales, no obstante la Constitución Política de la República y el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, incluyen a los arbitrios dentro de la clasificación de los tributos y omiten, erróneamente, las tasas. El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la

República de Guatemala, regula en su Artículo 10 “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.”. Esta clasificación es mucho más acertada que la que los jurisconsultos elaboran ya que omiten algunos tributos.

Impuestos

Este tributo es la exacción efectuada por el Estado sobre el patrimonio de los contribuyentes con el fin de subvenir las necesidades públicas. A esta noción introductoria del impuesto, demasiado breve para ser exacta, hay que añadir algunas notas. Giuliani define a los impuestos de la siguiente forma “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que la ley fija con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.” (1997:317)

Actualmente, el elemento de coacción es consubstancial a la noción de impuesto. A este respecto, conviene evitar una confusión: sin duda, es acertado afirmar que el impuesto no puede establecerse más que con el consentimiento del contribuyente, pero no se trata de un consentimiento directo, de una manifestación de voluntad individual. Ello significa solamente que, en régimen representativo, el impuesto no puede ser establecido por el ejecutivo, sino que sólo puede serlo por las asambleas. Pero para el contribuyente individual el pago del impuesto será obligatorio y podrá exigirse por la fuerza. En cuanto al fundamento, cabe señalar una cierta evolución de la doctrina. Estuvo largo tiempo en boga aquella que afirmaba que el deber de pagar el impuesto resultaba una especie de obligación contractual que liga al Estado con los ciudadanos, los contribuyentes para contribuir con el mismo para que cumpla con sus fines.

Como puede observarse fácilmente, estas teorías del contrato fiscal responden a la teoría política del contrato social. Pero está claro que el Estado no aparece a consecuencia de un pacto, no es una institución convencional, sino un organismo naturalmente emanado de la historia al que los individuos se hallan sometidos por una ley de necesidad y no por una adherencia voluntaria. Por consiguiente, el fundamento del impuesto no puede ser contractual ya que el mismo reside en la

soberanía del Estado. Por su naturaleza, no es ni una prima de seguro, ni el precio de los servicios prestados, sino una deuda social, cuyos deudores son los ciudadanos que son los contribuyentes por el hecho y la razón de formar parte de la comunidad social, cuya más alta expresión es el Estado.

El hecho de que el impuesto sea una deuda social resultan las siguientes consecuencias, en primer lugar, se encuentra justificado de la generalidad y de la universalidad del impuesto, por lo que ningún ciudadano está dispensado de contribuir con las cargas públicas. Por otra parte, el impuesto no corresponde a ninguna contraprestación especial. Del mismo modo que el fundamento del impuesto no es un servicio prestado, su medida no es la contraprestación de una ventaja determinada, el contribuyente cumple con su deber cívico y no es castigo por el fisco.

La medida de la participación al pago del impuesto la constituye la capacidad contributiva, noción esta que parece remontarse a Smith, citado por Giuliani “Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al mantenimiento del gobierno en la medida de lo posible en proporción a su capacidad respectiva.” (Giuliani 1997:427). De la observancia o no de esta máxima resulta la igualdad del impuesto. La capacidad contributiva matiza y atempera el principio de la

universalidad y generalidad del impuesto. En cuanto a la finalidad del impuesto, es una evolución doctrinaria, bajo la presión de los acontecimientos que han conducido a la ampliación del papel del Estado y su progresiva intervención en la economía nacional. En un principio, se confirió al impuesto una finalidad exclusivamente fiscal. Entre el impuesto y el gasto público existía una relación tan estrecha que éste era a la vez el objeto y la medida de aquél.

El impuesto era exclusivamente el sistema de recaudar los fondos necesarios para cubrir los gastos de Estado. Por otra parte, aparecida esta doctrina en pleno auge del liberalismo económico, se entendía que dichos gastos debían reducirse al mínimo, puesto que las actividades del Estado tendrían que verse indefectiblemente tachadas de ineficiencia. Toda suma gastada en impuestos era una detracción de las fortunas privadas de los particulares, una merma de sus posibilidades empresariales, una desventaja para el crecimiento de la economía nacional. Lo esencial era que los impuestos ejercieran la menor influencia posible sobre las finanzas privadas. Para el Estado moderno los impuestos no solamente son un medio para asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para organizar el conjunto de la nación. El viejo principio de igualdad

entre gastos e ingresos públicos se pierde, con las modernas medidas de política fiscal.

Tasa

Existen diversas definiciones de este tributo, Giuliani la define de la siguiente manera “Es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado”. (1997:263). De la definición anterior se puede inferir que el valor de la tasa lo fija unilateralmente el Estado, lo cual revela su carácter tributario, también merece relevancia el elemento contraprestación que equivale al servicio que recibe el sujeto pasivo de la relación tributaria. De igual forma la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 regula que el Congreso de la República es el único ente facultado para crear impuestos, contribuciones especiales y arbitrios y no hace referencia en ninguna parte de su contenido sobre la existencia de este tributo. Como consecuencia de lo anterior, existe entre la legislación y la doctrina una discrepancia sobre si la tasa es un tributo o no, doctrinariamente se considera a la tasa como un tributo.

Consiste entonces en una prestación pecuniaria que el Estado exige a quienes hacen uso actual de un servicio público. El Estado exige un

pago como contrapartida por un servicio individual, cobra una suma de dinero cuando proporciona por su parte, un servicio individual y personal a quien paga. Esto la distingue del impuesto, en que no existe correlación entre lo que se paga y alguna prestación particular; el impuesto es una carga general, con el fin de financiar las necesidades del Estado que son también las de la comunidad, pero sin fin específico.

De lo anterior como aporte del investigador se concluye que este tributo es exclusivo de las municipalidades, que les cobra a los contribuyentes, un claro ejemplo de este tipo de tributo es el cobro del parqueo público, así como el cobro por ventas en los mercados municipales.

Contribuciones especiales

Para Giuliani este tributo es “La presentación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.” (1997:48). Las contribuciones especiales, se distinguen de los impuestos, no obstante que constantemente se usen como términos sinónimos, ya que aquellas se imponen a los contribuyentes que se

verán directamente beneficiados con los recursos provenientes de su pago. Se caracterizan por la existencia de un beneficio actual o futuro, por la realización de una obra pública o bien de ciertos servicios o actividades especiales que pueden beneficiar a grupos determinados, pero que al mismo tiempo benefician intereses generales.

Elementos de la obligación tributaria

La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando su poder tributario acreedor, sumas de dinero o cantidades determinadas por la ley. La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público, por vincularse con la facultad tributaria, que es manifestación del poder de imperio del Estado, que actúa en el caso en el ámbito de aquel, por lo tanto la obligación tributaria la que bien se puede denominar deuda tributaria, nace a la vida jurídica al realizarse la situación prevista en la ley como determinante del gravamen y a la cual se le designa, genéricamente como el presupuesto del tributo, a la que está sujeta el notario como sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria.

En la obligación tributaria se localizan fundamentalmente dos elementos característicos en la misma y siendo ellos el sujeto activo o

acreedor y el sujeto pasivo o deudor, siendo en el presente caso el sujeto activo el Estado y el sujeto pasivo el notario como sujeto pasivo. Los cuales son esenciales y es el fundamento de la obligación tributaria ya que son la esencia de la misma y que la ausencia de alguno de ellos impiden que esta relación se lleve con su objetivo y el fisco cumpla con los objetivos y principalmente con el fin primordial, el cual está regulado la Constitución

Política de la República de Guatemala el bien común los habitantes de la República y contribuir con las personas que integran al mismo, de esta forma es como el Estado en el ejercicio del poder imperio le impone al contribuyente las obligaciones tributarias y mismas que tienen que cumplirse para que se configure todo el andamiaje del sistema tributario.

Sujeto activo

Siendo la obligación tributaria una consecuencia del ejercicio del poder tributario, que es inherente al poder de imperio, indudablemente el sujeto activo por excelencia es el Estado en sus diferentes manifestaciones es decir Nación, provincias, municipalidades.

Monterroso, define al sujeto activo en la relación jurídico tributaria de la siguiente manera y muy acertada así

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que la integran, como el organismo legislativo que emite las leyes tributarias; el organismo ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; y el organismo judicial encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial. (2012: 136)

El Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala su Artículo 17 define “SUJETO ACTIVO. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.” Definición que es muy clara y precisa y que en la legislación de Guatemala por disposición del Estado el ente encargado de esta función de recaudación de los tributos recae en la Superintendencia de Administración Tributaria, la que cuenta con una estructura para cumplir con su cometido y así poder cumplir con las metas trazadas cada año, poder colaborar con el Estado para que esté cumpla con sus metas y fines y estar en armonía con los ciudadanos.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo está representado por el contribuyente, en el presente estudio es el notario, es el deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en

cumplimiento del Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, norma como un deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Existen diversas posturas para definir quién es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, pero una de las más aceptadas es la contiene el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Este cuerpo legal el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de de la República de Guatemala, en su Artículo 18 regula “SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Base impositiva

Monterroso define a la base impositiva muy atinadamente de la siguiente forma “Puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible.” (2012:138) en el Artículo 72 del Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, esta denominada como base imponible que no es ni más ni menos que la base impositiva así

Base imponible. La renta imponible se determina deduciendo de la renta neta las deducciones que se indican en este artículo. Para los efectos del presente

título, se entiende como renta bruta, la suma de sus ingresos gravados y exentos, obtenidos en el período de liquidación anual; y, como renta neta, a la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas obtenidas.

La definición es muy concisa y detalla claramente la base imponible, en la que se comprende cual es la renta bruta y la forma de obtener la base impositiva del impuesto al que está sujeto el notario como sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria y con la que tiene que cumplir para evitar sanciones severas interpuestas por el ente fiscalizador sin discriminación alguna.

Obligaciones tributarias Decreto 4-2012

El notario como cualquier contribuyente tiene que colaborar con el fisco para cumplir con sus fines y lo hace efectuando el pago de sus impuestos y con las reformas de las nuevas leyes fiscales, por lo que está sujeto a una serie de obligaciones tributarias que se configuran en el Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el contrabando, del Congreso de la República de Guatemala, dentro de las reformas de este Decreto se reforma el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, especialmente el Artículo 94, a continuación se detallan, Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del

contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias. Son infracciones a los deberes formales, las siguientes en el inciso 1 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala norma lo siguiente

Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

Si el notario no cumple con esta obligación está sujeto a una sanción, la cual está regulada de la siguiente forma “SANCIÓN: multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1, 500.00).” El inciso 2 del Artículo 44 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala norma lo relativo a “Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.” En la omisión o alteración es clara no deja lugar a dudas, y la cual tiene una sanción impuesta por la ley de la siguiente forma clara y concisa así

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1, 000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1 %) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

El inciso 3, del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, aplica al notario, por las razones en el considerando, luego como profesional tiene la obligación de conocer de la legislación en materia tributaria. En tanto que el inciso 4, del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala estipula lo siguiente

No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos, en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, sí todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

El notario como profesional no está obligado a llevar contabilidad completa, no se tiene que regir por el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República, ya que no es un comerciante pero si está obligado a llevar libros de compras y ventas de sus actividades, como lo regula el Artículo 17 del Decreto 4-2012, cual reformó el Artículo 49, del Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Esta omisión tributaria está castigada en el ordenamiento jurídico vigente de la siguiente forma

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

El numeral 5 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala norma lo siguiente “Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarlas específicas.” Como el notario no es un comerciante no está obligado a llevar contabilidad completa el castigo por esta infracción tributaria está regulado con “SANCIÓN: multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.” En tanto que el numeral 6, del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala no le aplica pues se hace especial para empresas.

En tanto el numeral 7 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, regula lo siguiente “No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.” La obligación anterior consiste en que cuando el notario emita una factura y no hace el pago del impuesto respectivo así como la respectiva retención del impuesto si es que la hubiere, está sujeto a una “SANCION de Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación

de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.”

El numeral 8 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, regula “Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.” En este apartado la obligación es únicamente al momento de extender la factura, pues como deber cívico del notario para contribuir con el fisco al momento de extender la factura correspondiente sobre honorarios de servicios prestados. La omisión de dicha obligación el fisco la castiga de la siguiente forma

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

Otra de las obligaciones tributarias para el notario está regulada en el numeral 9 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, se refiere a “Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica”. Esta obligación tributaria del notario es muy clara y directa, se da cuando el Profesional no presenta las declaraciones correspondientes en el

tiempo que la ley le establece para que cumpla con esta, a la cual se impone una sanción de “SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1, 000.00).”

En tanto que el inciso 10 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala estipula “No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del Artículo 112 de este Código. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.” La citación debe hacerse al notario y tiene que hacerse saber el objeto de la misma. La no comparecencia del notario tiene una “SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1, 000,00) por cada vez que sea citado y no concurriere.”

Para que el notario cumpla con esta obligación tributaria debe ser legalmente notificado por la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo con lo regulado en el Artículo 127 del Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, que establece cuales son las resoluciones que deben ser objeto de notificación “OBLIGACIONES DE NOTIFICAR. Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en

sus derechos”. Sin este presupuesto el contribuyente es decir el notario desconocería las causas sobre las cuales el fisco haría una hipotética sanción o descubrimiento de alguna infracción tributaria.

En tanto que el inciso 11, del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, es una obligación claramente del contribuyente al momento de adquirir un bien, por lo que no le aplica al notario en el ejercicio de la profesión liberal. El inciso 12 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, norma otra de las obligaciones tributarias del notario la cual consiste en “No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.” La omisión en el cumplimiento de esta obligación hacen que al notario se le imponga una SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q.500.00).”

El inciso 13 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala regula “La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias”, el notario en el ejercicio de la profesión liberal, tiene el compromiso, de estar al día con todos sus avisos a todas las instituciones con las que directa o indirectamente tenga algún tipo de relación. En tanto que el inciso 14 del Decreto 4-2012, del Congreso

de la República de Guatemala, no se le aplica al notario, ya que se refiere “Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.”, lo anterior es muy claro y no deja dudas, ya que la omisión de esta obligación tributaria está castigada de la siguiente forma

SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10, 000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10, 000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

En tanto el inciso 15 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, estipula “Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.” La obligación tributaria anterior es muy clara, un caso podrá ser que el notario extienda facturas de pequeño contribuyente estando inscrito en el Régimen Opcional y este sujeto a otro tipo de impuesto, la violación a la obligación anterior es castigada con “**SANCIÓN:** Multa de diez mil Quetzales (Q.10, 000.00).”

El inciso 16 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente “No efectuar el pago de

tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.”. Este apartado es claro y se refiere a la situación de que cuando el notario no efectúa el pago de los tributos ya sea por omisión o por olvido de ellos y no proporciona la información requerida por la Superintendencia de administración tributaria se sujeta a una sanción y la cual consiste en “SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1, 000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.”

El inciso 17 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, regula “Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.”

Este apartado se refiere a las facturas ya que el notario rara vez emite notas de debito y notas de crédito, esta infracción tributaria también está sujeta a una sanción y la cual consiste en “SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00), en cada período mensual que se

establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.”

Inciso 18 del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala estipula “El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.” El notario funciona como agente de retención cuando Autoriza contrato de compraventa de bien inmueble y el impuesto se paga en timbres fiscales, el notario se convierte en agente retenedor, ya que luego debe efectuar el pago respectivo del Impuesto sobre la Renta. Al efectuar una compraventa de bien inmueble el notario, el no cumplimiento de la obligación anterior está castigada con “SANCIÓN Multa de un mil Quetzales (Q.1, 000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.”

Por último está el inciso 19, del Artículo 44 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, norma “La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.” Esta obligación tributaria es muy clara aunque ésta sin embargo crea un antítesis de lo regulado en

Artículo 22 del Código de Notariado Decreto 314 del Congreso de la República de Guatemala, así que también crea antinomia con el Artículo 110, del Código de Notariado Decreto 314, del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que las reformas al Código de notariado tiene que ser expresa el cual estipula que el protocolo solo puede ser revisado por el archivo general de protocolos y por averiguación sumaria, y por la corte suprema de justicia, la cual está sujeta a una sanción multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00) la cual es exagerada, y no acorde a la realidad económica del país, ya trae consecuencias directas para el contribuyente en este caso el notario, ya que limita a su vez su presupuesto mensual y al mismo tiempo el poder de adquisición de bienes y servicios.

El día miércoles 21 de agosto del 2013, salió publicada en Diario de Centro América la sentencia de la Inconstitucionalidad general parcial identificada con el número de expediente 1998-2012, de la Honorable Corte de Constitucionalidad, planteada en contra de varios artículos del Decreto 4-2012, entre ellos el Artículo 44 numeral 19, que regula “La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria...”. La cual en su parte resolutive declara “**Con lugar** la inconstitucionalidad: a) el artículo 31 que adiciona el artículo 16 “A” del Código Tributario; el artículo 44 que reforma el

artículo 94 del Código Tributario, en el numeral 19, en las partes que dicen: **“La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria...”** y **“SANCION: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5, 000.00)”**.... “Por lo que se expulsan del ordenamiento jurídico los citados y el artículo y párrafos, los cuales dejarán de surtir efecto desde el día siguiente a la fecha de publicación de la presente sentencia en el Diario Oficial. Lo cual deja claro que este numeral ya no se aplica y que sea referencia del mismo...”. La publicación es muy clara y no deja ningún tipo de dudas, por lo tanto el inciso 19 ya no es una obligación tributaria por parte del notario.

Con el Decreto 4-2012, se reformaron varias leyes que interesan al presente estudio son la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92, del Congreso de la República de Guatemala, con la entrada en vigencia de la referida ley, el notario se ve perjudicado, el Artículo 72 del Decreto 4-2012, del Congreso de la Republica de Guatemala regula lo siguiente

Inscripción de Oficio al Régimen de Pequeño Contribuyente. A partir de la vigencia de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los contribuyentes inscritos en los anteriores Regímenes de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, serán inscritos de oficio por la Administración Tributaria al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en la presente Ley.

Se deduce que el notario antes de la vigencia del Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, del Congreso de la República de Guatemala, el notario estaba inscrito en el Régimen del Impuesto Sobre la Renta, pero con las nuevas reformas ya no es así, pues El Artículo 12, del Decreto antes referido reforma el Artículo 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, el cual quedo de la siguiente forma en relación al pequeño contribuyente. El Artículo 45 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, regula

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

En este régimen se localiza a los notarios que facturan sus servicios profesionales que sobrepasan servicios más de Q.150, 000.00 al año y cuyas obligaciones tributarias son las siguientes, el notario debe de pagar la tarifa aplicable en el Régimen de Pequeño Contribuyente será de cinco por ciento (5%) sobre los ingresos

brutos totales por ventas o prestación de servicios que obtenga el Contribuyente inscrito en este régimen, en cada mes calendario, pago que puede hacer ingresando a la página de la superintendencia de Administración Tributaria, o bien ingresando a la Pagina www.declaraguatemala.com.gt; en la cual el profesional del derecho puede efectuar el cálculo del pago de su impuesto, llenarlo, imprimirlo y presentarlo ante los bancos autorizados que funcionan como agentes de percepción debidamente autorizados por la Administración Tributaria para obtener los impuestos respectivos y poder cumplir con sus fines.

Otra de las obligaciones tributarias del notario inscrito bajo este régimen es la regulada en el Artículo 17, del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, el cual reformó 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el cual quedo de la siguiente forma “Obligaciones del Régimen de Pequeño Contribuyente. El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente, para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un sólo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.”. La obligación es muy clara y concisa y se debe de

cumplir con la misma para no incurrir en sanciones administrativas por parte del fisco para con el notario.

Están obligados a emitir siempre facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta Quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder. También esta ley le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la facultad de inscribir a los contribuyente en este régimen si el contribuyente no factura más de Q.150, 000.00 al año, esto está regulado en el Artículo 18 del Decreto 4-2012, el cual modificó el Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, cuando el contribuyente en este caso el notario se encuentre inscrito en este régimen, y el cual quedo regula en la legislación tributaria de la siguiente forma

El contribuyente puede permanecer en este régimen siempre que sus ingresos no superen la suma de ciento cincuenta mil Quetzales (Q.150,000.00) durante el año calendario anterior; al superar dicha suma deberá solicitar su inscripción al Régimen General, de lo contrario la Administración Tributaria lo podrá inscribir de oficio en el Régimen Normal o General dándole aviso de las nuevas obligaciones por los medios que estime convenientes y el período mensual a partir del cual inicia en el nuevo Régimen Normal o General.

Otra Reforma es la que se le efectuó a la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, que reformo lo relativo al precio del Papel Sellado Especial para Protocolos, el cual quedo que cada hoja tiene un valor de Q.10.00 cada una, por lo que afecto el poder adquisitivo del notario del papel sellado especial para protocolos, situación que la ley anterior la hoja de papel sellado especial para protocolos su valor era de Q.1.00 por cada hoja, lo que perjudica al notario en el cobro de honorarios a sus clientes, lo cual va a influir notoriamente en el aumento de documentos privados con firma legalizada, para evitar el gasto que implica una escritura pública.

Obligaciones tributarias Decreto 10-2012

Dentro de la denominada Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, derogó el Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta, del Congreso de la República de Guatemala, el cual dejo únicamente dos regímenes para gravar este impuesto, es decir que los sujetos sometidos a este régimen pueden estar afectados ya sea al Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas. O bien al Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Dentro la actual Ley de Actualización Tributaria, el notario solo puede estar

inscrita en el Régimen Opcional, luego hace liquidaciones parciales, por tanto no se rige por el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, ya que los comerciantes llevan contabilidad completa, circunstancia que no va con el notario es un Profesional del Derecho.

En el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, el notario como Profesional, tiene la obligación de pagar sus impuestos en forma mensual los Impuestos a los que está sujeto, siendo estos el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, en el primero de los casos, el Impuesto Sobre la Renta tiene que efectuar el pago tomando en cuenta la renta imponible calculada en relación a la tabla contenida en el Artículo 44, del Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, el cual estipula lo relativo a cuando la renta sea de Q. 0.01 a Q.30,000.00, se tiene que pagar el 5% sobre la renta imponible, y si la cantidad es de Q.30,000.01 en adelante está afecto al 7% sobre el excedente de Q.30,000.00, pero lo establecido en el Artículo 173 del Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, establece la siguiente normativa en relación al tributo para entender el tipo impositivo

Ajuste gradual del tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta para el Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas. Transitoriamente el tipo impositivo del Régimen Opcional Simplificado Sobre

Ingresos de Actividades Lucrativas contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley, se ajustará gradualmente el tipo impositivo del Impuesto Sobre la Renta en este régimen, de la forma siguiente: 1. Del uno (1) de enero al treinta y uno (31) de diciembre de dos mil trece (2013) el tipo impositivo será de seis por ciento (6%). 2. A partir del uno (1) de enero de dos mil catorce (2014) en adelante, el tipo impositivo será el contenido en la Sección IV del Capítulo IV del Título II del Libro I de esta Ley.

En el Artículo 17 del Decreto 10-2012, de la Ley de Actualización Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala se regula lo relativo a los profesionales de la siguiente forma

Rentas presuntas de los profesionales. Cuando el profesional universitario haya percibido renta y no esté inscrito como contribuyente, o esté inscrito pero no haya presentado sus declaraciones de renta, se presume de derecho que obtiene por el ejercicio liberal de su profesión una renta imponible de treinta mil Quetzales (Q.30,000.00) mensuales. Esto al que está afecto el notario debe pagar el 6%, ya que la normativa es muy clara y se empezará a aplicar el otro tipo de porcentaje en el año dos mil catorce.

De lo anterior se deduce que el notario aunque no tenga estos ingresos el fisco los toma de una base presunta que le sirve a la misma para elaborar el cálculo de los impuestos que estará sujeto el notario en el ejercicio de la profesión liberal, que al criterio del sustentante del trabajo es contrario a derecho, ya que no se le brinda al contribuyente es decir el notario métodos de defensa ante una fiscalización a todas luces violatorias al principio constitucional de capacidad de pago y de realidad económica, pero que pasa si el notario no tiene los ingresos previstos tanto por él como por el Estado, se le impondrá una multa a

la que el profesional no está preparado para cancelar tanto financiera como moralmente, y que debe someterse a tema de estudio.

Aunado a lo anterior el Artículo 49 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, establece lo relativo a las declaraciones a presentar

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

La obligación anterior es muy clara y el profesional debe cumplir con la misma de lo contrario se le impondrá sanción drástica y además debe presentar declaración informativa jurada anual.

Artículo 44 que modifico el Artículo 94 del Código Tributario, regula una obligación específica para el notario y es la siguiente: No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente, que a su vez tiene relación con el Artículo 158, que reformo el Artículo 57, del Decreto 27-92, del Congreso de la República de Guatemala. El Artículo 20 del Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala,

que adiciona el artículo 57 literal “A”, la Ley del Impuesto al Valor Agregado que contiene la obligación de exigir a los contribuyentes el documento con el que se demuestre el pago del impuesto establecido por la ley así como el recibo del impuesto único sobre inmuebles, el cual debe ir transcrito en la escritura pública respectiva.

El Artículo 56 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, regula la obligación por parte del notario al momento de faccionar una escritura de compraventa o permuta de bien inmueble de consignar el número de identificación tributaria de los otorgantes en el instrumento, por lo que si esta obligación no se cumple, los documentos que se ingresan al Registro General de la Propiedad Inmueble de Guatemala.

De las obligaciones específicas de los notarios como profesionales en el ejercicio de la profesión

La investigación realizada tiene como finalidad constituir una guía que aporte a los profesionales en ejercicio de una profesión liberal, especialmente para los notarios, una orientación para el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de que en el ejercicio de la profesión en forma liberal no sean afectados por el

incumplimiento de las normas tributarias ya que la sanción que puede imponer Superintendencia de Administración Tributaria como entidad que representa al Estado en el ejercicio del Poder imperio pueden tener repercusiones en el ejercicio profesional ya que va en desmedro del prestigio profesional y que este expuesto al pago de daños y perjuicios al momento de autorizar documentos que van dirigidos a los distintos registros públicos y estos son rechazados por el desconocimiento de estas reformas.

Ya que toda persona individual tiene la necesidad de conocer de las leyes tributarias, mientras

que el notario en el ejercicio de la profesión liberal tiene la obligación de conocer las mismas para no perjudicar a terceras personas, entiéndase, sus clientes y con las reformas fiscales se pretende un control más estricto para cualquier persona como contribuyente y en este renglón se incluye al notario, y así poder colaborar como con la obligación ciudadana para con el Estado y este pueda con su fin primordial que a la larga es el fin de todo ciudadano responsable.

Conclusiones

Las obligaciones tributarias para los notarios en el ejercicio liberal de la profesión, al momento de incumplir las mismas ya sea por omisión o por olvido de las mismas por parte de contribuyente, da a la Superintendencia de Administración Tributaria la postedad de imponer severas sanciones, lo cual no es acorde a la realidad socioeconómica de los contribuyentes, con lo cual se afecta el poder de adquisición del contribuyente lo cual lo perjudica seriamente y a la vez se compromete el presupuesto del mismo.

Los notarios en el ejercicio de liberal de la profesión tienen la obligación de conocer las leyes y reglamentos y sus reformas en materia tributaria, para poder brindar asesorías certeras a sus clientes, para evitar posibles sanciones impuestas por el fisco y a la vez evitar complicaciones con terceras personas, y así poder tener una cartera de clientes mucho mayor ya que ellos saben que cuentan con los servicios de un profesional que tiene un manejo excelente de la legislación en materia tributaria.

Las reformas tributarias implementadas por el Estado, contemplan controles más estrictos para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones, incluyendo al notario dentro de estos, por lo que se debe

tener conocimiento suficiente de las mismas por parte de los profesionales del derecho en ese sentido, y cualquier situación que les planteen relacionado con el ejercicio liberal de la profesión lo puedan resolver sin ningún tipo de inconveniente y solventar dudas de los clientes.

El desconocimiento de las obligaciones tributarias por parte de los notarios como sujetos pasivos en la relación jurídico tributaria conllevan en caso incumplir las mismas al momento de autorizar documentos que van dirigidos a los registro públicos, sean rechazados y que el profesional esté sujeto a acciones civiles y tributarias por la responsabilidad que incurre en estos casos, lo que afectaría directamente los ingresos del notario derivado de la imposición de este tipo de sanciones.

El notario en el ejercicio liberal de la profesión tiene la calidad de recaudador de impuestos ante el Estado, con relación a los documentos que autoriza y que al incumplir con sus obligaciones tributarias está sujeto a responsabilidades ante el fisco.

Referencias

Aguilar, V. (2007) *Derecho de Obligaciones*, Colección de monografías Hispalense, cuarta edición. Guatemala

Giuliani, C. (1997) *Derecho Financiero volumen I, II*. Editorial Depalma. Argentina

Muñoz, N. (1998) *Introducción al Estudio del Derecho Notarial*. Sexta edición, litografía Llerena. Guatemala

Monterroso, G. (2012). *Fundamentos Tributarios*, Comunicación Grafica. Guatemala

Sainz, F. (1962). *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. España

Santiago, E. (2007). *Derecho Tributario*. Editorial SR editores. Guatemala

Villegas, H. (2008). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Editorial ASTREA. Argentina

Legislación

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

Decreto 314, del Código de Notariado, del Congreso de la República de Guatemala

Decreto 431, Ley del Impuesto de Herencia Legados y Donaciones, del Congreso de la República de Guatemala.

Decreto Ley 106, Código Civil de Guatemala. (1963) del Jefe de Gobierno de Guatemala.

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

Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta, del Congreso de la República de Guatemala

Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, del Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 4-2012, Disposiciones para el Fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, del Congreso de la República de Guatemala.

Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, del Congreso de la República de Guatemala.

Internet

Luis Rodríguez Ennes, En torno al Derecho Romano de Obligaciones, <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>. Recuperado 18-07-2013.