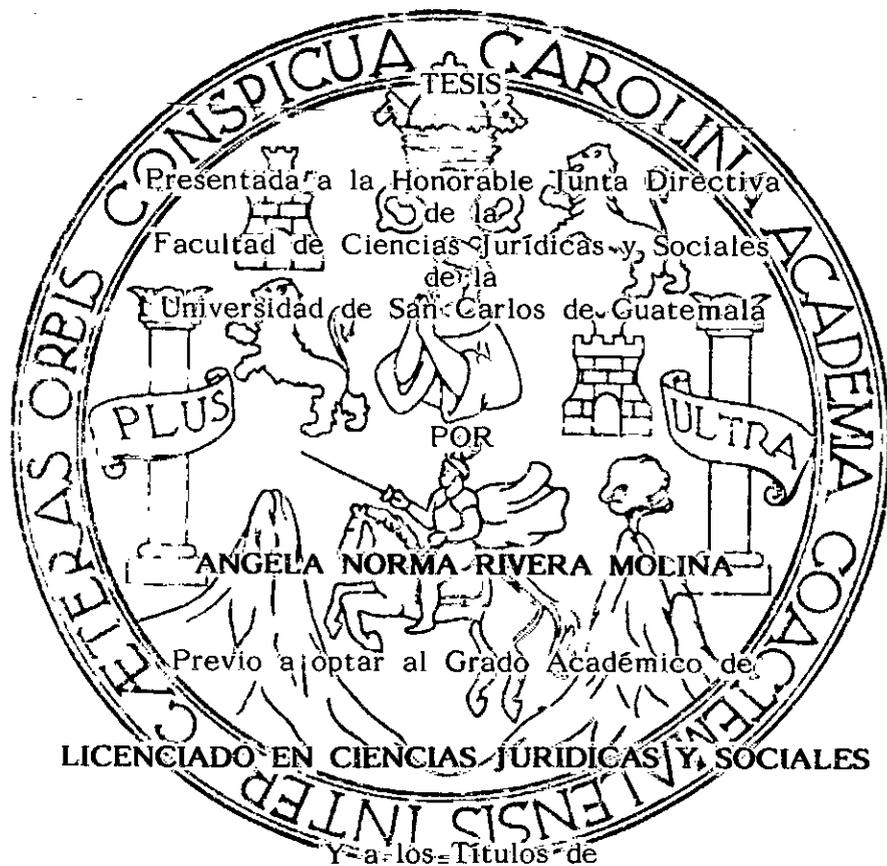


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

LA DEDUCCION TRIBUTARIA, SU CONCEPTO,
NATURALEZA Y EFECTOS JURIDICOS



ABOGADO Y NOTARIO

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Guatemala, Marzo de 1993

DL
04
T(2906)

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

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
VOCAL I	Lic. Manuel Vicente Roca Menéndez
VOCAL II	Lic. José Francisco de Mata Vela
VOCAL III	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
VOCAL IV	Br. Erick Fernando Rosales Orizábal
VOCAL V	Br. Fredy Armando López Folgar
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL**

DECANO	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
EXAMINADOR	Lic. César Augusto Martínez Alarcón
EXAMINADOR	Lic. Hugo Haroldo Calderón Morales
EXAMINADOR	Lic. José Francisco de Mata Vela
SECRETARIO	Lic. Leonel Plutarco Ponciano León

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

22/2/93
JFW

[Handwritten signature]
734-93

Guatemala, 15 de febrero de 1993

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

19 FEB. 1993

RECEBIDO
Horas 18 Minutos 35
OFICIAL [Signature]

Señor Decano
Licenciado Juan Francisco Flores Juárez
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria.

Señor Decano:

De conformidad con la Providencia de ese Decanato, procedí a Asesorar la Tesis de la Bachiller ANGELA NORMA RIVERA MOLINA intitulada "La Deducción Tributaria, su concepto, naturaleza y efectos jurídicos".

La Tesis en cuanto a la forma y fondo responde y llena los requisitos exigidos en esta clase de trabajos académicos; es clara, está redactada en forma ordenada, sus conclusiones se relacionan con el contexto de lo escrito y se consultó la bibliografía adecuada.

En base a lo anterior soy de la opinión que el trabajo de Tesis de la Bachiller ANGELA NORMA RIVERA MOLINA cumple con los requisitos exigidos para esta clase de trabajos académicos, por lo que solicito se sirva nombrar al revisor correspondiente, tal y como lo establece el Reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente,

[Handwritten signature]
Lic. Héctor Adolfo Cifuentes Mendoza
ASESOR

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Edificio Universitario, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



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

Atentamente pase al Licenciado LUIS CESAR LOPEZ PERMOUTH,
para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller
ANGELA NORMA RIVERA MOLINA y en su oportunidad emita
el dictamen correspondiente. -----

[Handwritten signature]

[Large handwritten signature]



193

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

1081-9

Guatemala, 17 de marzo de 1993.

Señor Decano de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Su Despacho

Señor Decano:

En cumplimiento a providencia del 22 de febrero del corriente año, el infrascrito procedió a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller ANGELA NORMA RIVERA MOLINA, compartiendo la conclusión del señor consejero de tesis, en el sentido de que se cumplen los requisitos para esta clase de trabajos académicos.

Por lo expuesto, no se tiene óbice en dictaminar favorablemente y sugerir que el trabajo se imprima para su posterior discusión en el examen público de mérito.

Con las muestras de mi consideración y estima,

[Handwritten signature]

c.c. file

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

17 MAR. 1993

RECEBIDO
Horas 12:40
OFICIAL [Signature]

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



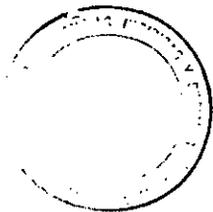
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, marzo diecisiete, de mil novecientos noventi-
tres. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la
impresión del trabajo de tesis de la Bachiller ANGELA NOR
MA RIVERA MOLINA intitulado "LA DEDUCCION TRIBUTARIA, SU
CONCEPTO, NATURALEZA Y EFECTOS JURIDICOS". Artículo 22 del
Reglamento para Exámenes Técnico Profesionales y Público de
Tesis. -----



ACTO QUE DEDICO

AL SEÑOR JESUS:

Fuente de vida y sabiduría, a él sea el honor y la honra.

A MIS PADRES:

AGUEDO RIVERA CHAVEZ y LOYDA ELIZABETH MOLINA,
con mucho amor.

A MI HIJA:

NORMA IVANIA SOTO RIVERA, con mucho amor.

A MI ABUELITA:

Feliza Chávez, como un reconocimiento póstumo.

A MIS HERMANOS:

Maribel, Edelma, Gladys, Yuli, Ina, Edgar,
Estuardo, Betty, Claudia y Glendy, con amor
fraternal.

A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:

Con especial cariño y aprecio a: César Emilio
Fajardo Morales, Rómulo Gramajo Lima, Virna López
y Sergio Pineda.

A la Licenciada Astrid Morales de Morales, Ing. Federico
Morales López, con agradecimiento por sus sabios
consejos.

Y ESPECIALMENTE A LA:

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	i
CAPITULO I	
A) Qué es Tributo	1
A.1 Poder Tributario	5
A.2 Características del Poder Tributario	7
B) CLASES DE TRIBUTOS	
B.1 Impuestos.....	9
B.2 Tasas.....	11
B.3 Contribuciones Especiales.....	12
B.4 Arbitrios.....	15
C) FINALIDAD DEL TRIBUTO:	15
D) Las Exenciones.....	16
E) Las Exoneraciones.....	20
E.1 Diferencia entre Exención y Exoneración....	20
CAPITULO II	
ANALISIS DOGMATICO JURIDICO	23
A.) Definiciones de Deducción.....	25
B) Concepto jurídico de Deducción	28
C) Diferencia de la Deducción con la Exención y con la Reducción.....	30
D) La Deducción y su carácter jurídico como instrumento de liquidación o Determinación del Impuesto.....	33
Algunos renglones donde se aplican las Deducciones.....	37

CAPITULO III

LA DEDUCCION Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

A) El Principio de Legalidad Tributaria.....	41
B) Sujeción de las Deducciones al Principio de Legalidad.....	47

CAPITULO IV

LAS DEDUCCIONES Y LA EVASION

A) La Evasión	55
B) La Defraudación	58
C) La Elusión	61
a) Diferencia entre Evasión, Defraudación y Elusión	63
Diferencia de la Evasión con la Defrauda- ción	64
Diferencia de la Evasión y Defraudación con la Elusión	65
D) La Deducción como instrumento jurídico de la Elusión Fiscal.....	67
D.1) En el Impuesto sobre la Renta.....	69
D.2) En el Impuesto sobre Herencias y Legados por causa de muerte.....	70
E) La Deducción como Instrumento de Evasión Fiscal	71
E.1) La Deducción como Instrumento de Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta.....	73

E.2) La Deducción como medio de Evasión Fiscal en el Impuesto sobre Herencia, Legados y Donaciones.....	75
F) La posibilidad de Defraudación mediante la utilización de Deduciones.....	76
F.1) La posibilidad de Defraudación mediante la utilización de Deduciones en el Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones.....	77

CAPITULO V

ANALISIS JUSNATURALISTA Y EXTRAFISCAL DE LA DEDUCCION

A) La Deducción como Instrumento Jurídico, De Justicia Tributaria, De Justicia Social y De Desarrollo Económico.....	79
B) Finalidad Técnica Jurídica y fines Etrafiscales de la Dedución.....	81
b.1) De Justicia Tributaria.....	82
b.2) De Justicia Social.....	86
b.3) Fines de Desarrollo Económico.....	90
a) Confianza en Guatemala.....	93
b) Debe haber una nueva actitud de la Administración Pública.....	93
c) Desarrollo de los Recursos Humanos....	94
d) Productividad Agropecuaria.....	94
e) Política Agraria.....	94
f) Fomento a la Industrialización.....	95
g) El Comercio.....	96
h) Debe darse protección a los Trabajadores.....	96
CONCLUSIONES.....	99
BIBLIOGRAFIA.....	107

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación intitulado La Deducción Tributaria, su concepto, naturaleza y efectos jurídicos, lo llevé a cabo impulsada por la gran importancia que tiene dentro del Derecho Tributario, como una figura jurídica que viene a estimular a los contribuyentes para que hagan efectivo el pago de la deuda impositiva, denominados doctrinariamente tributos, que vienen a ser 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, el Estado utiliza estos tributos para dar cobertura a las diferentes necesidades sociales, no con el fin de castigar a la comunidad, sino más bien de prestarles los servicios públicos que ella requiere y que deben ser cumplidos.

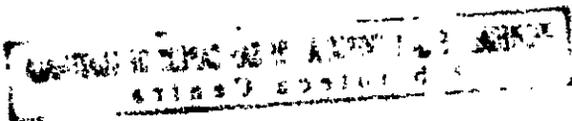
Para mejor comprensión del presente tema, se dividió el trabajo en cinco capítulos, quedando establecido en el Capítulo I: Los Tributos, origen de los tributos, finalidad de los mismos, asimismo contiene las situaciones contempladas en la ley tributaria, en la que el Principio de Generalidad e Igualdad, se desvirtúa, creando la figura jurídica que se llama Exención del Tributo, que viene a constituir un privilegio creado por razones de conveniencia o política económica.

En el Capítulo II, quedó establecida la Deducción como "una Institución Técnica Jurídica que sirve para la depuración de la Base Imponible, implicando una serie de pasos que determinan la cantidad neta sobre la cual va a recaer el tipo impositivo";

incluyendo además la exposición de la Obligación Tributaria; la Base Imponible que es la parte gravada por la ley, determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo. Se habla brevemente de lo que es la Reducción y su diferencia con la Deducción; la Deducción como instrumento de Liquidación o determinación del impuesto y por último señalamos algunos renglones donde se aplican las deducciones y leyes que la contienen.

El Capítulo III, contiene el análisis del Principio de Legalidad Tributaria, que es de gran relevancia dentro del Derecho Tributario, ya que viene a ser la limitación a la potestad tributaria del Estado y consiste en prescribir en la Constitución que sólo por medio de la ley se pueden establecer los tributos, reconociendo el Principio de Legalidad, tratamos de dejar claro que el único órgano facultado para crear los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales es el Congreso de la República; quedó establecido que las Deducciones están sujetas al Principio de Legalidad Tributaria, contenido expresamente en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el Capítulo IV, se analizaron la EVASION, la DEFRAUDACION y la ELUSION, figuras tributarias conexas con la Deducción; sin embargo existe entre ellas marcadas diferencias, por lo que se analizó cada una de ellas y, aclarado que el objeto de la Deducción es depurar la Base Imponible y no evadir, defraudar o eludir el pago del impuesto, como lo hacen estas figuras.



En el Capítulo V, se hace un análisis jusnaturalista y extrafiscal de la Deducción Tributaria, realza su importancia en que la Deducción es un instrumento jurídico de Justicia Tributaria, de Justicia Social y de Desarrollo Económico.

PRIMERA PARTE

CAPITULO I

A) QUE ES TRIBUTOS?

Escasos son los antecedentes referentes al origen de los tributos, algunos autores afirman que se debió a la ambición de los reyes a obtener riquezas, a tener grandes comodidades en su reino, por lo que no les importaba explotar a la clase más débil, imponiendo su tiranía y fuerza sobre ellos.

En la Edad Antigua, antes de Cristo, imperaba un estado de crueldad, que los ingresos públicos solo fueron el botín y la devastación que era consecuencia de las guerras que se daban entre los pueblos, por la conquista de nuevas tierras. Los pueblos vencidos fueron sometidos a tributos fijos y permanentes, contribuciones directas que hubo sobre las cosas y las personas.

En Roma hubo impuestos sobre el oro, la plata, metales y caballos con el nombre de tributos. Asimismo se cobraba sobre el trigo, la cebada, aceite, vino, etcétera que se llamó *annona*, todo era impuesto por el pueblo conquistador Roma.

Cada país pagaba sus tributos, Arabia sus perfumes, Africa sus cereales, España y Francia su cera y su miel, las riberas del Mar Negro sus pieles.

Los tributos se pagaban en monedas de oro, pero también se exigía el pago en especie, como trigo, vino, aceite y madera que el transporte era por cuenta de los contribuyentes.

Durante la Edad Media, el sistema tributario fue

modificado, debido a que los conquistadores de tierras se distribuyeron una porción del territorio conquistado, de los cuales los jefes concedieron exenciones del pago de tributos, concediéndoles dominios, beneficios vitalicios y hubo entonces tierras libres del impuesto, cuyos propietarios se concedieron derechos sobre los vencidos, llegando a tener títulos de señores, que fueron verdaderos tiranos, que abrumaban a sus pueblos con el peso enorme de los tributos. Así fue como la historia y las leyes descubren las cargas públicas.

Durante la Edad Media se puede resumir que los señores feudales se aprovechaban de los colonos en forma gravosa, ya que exigían derechos demasiado severos, entre los muchos tributos que se pagaban, las Cortes dieron nacimiento al impuesto que gravaba las compraventas y permutas, o sea el derecho que se cobraba del valor de todas las cosas muebles e inmuebles denominado alcabala, que en la actualidad en nuestro ordenamiento jurídico fue derogado por medio del Decreto No.37-92 del Congreso de la República, que entró en vigencia el uno de julio de mil novecientos noventa y dos.

El sistema tributario entre los árabes demuestra que los impuestos fueron pocos en número y bien definidos; fueron más favorables que los de los pueblos cristianos que fueron explotados y oprimidos por los señores feudales.

Entre los tributos que cobraban los árabes, están el azaque, que era el diez por ciento o contribución en especie de todos los frutos de las siembras, plantas, ganados y productos del comercio; y, el almojarifazgo,

que era otro tributo de menor importancia.

La Edad Moderna, en España se inició con una nueva época, respetándose los servicios prestados a la Corona.

Conforme iban creándose, nuevas necesidades se iban imponiendo nuevos tributos; un tributo que impusieron muy importante fue el de los tesoros de América, que venía a incrementar los recursos públicos, así fue como gravaron los bienes del clero y, enajenaron la explotación de las minas de América, que tenían en su propiedad, de donde se extraían grandes cantidades de oro, todo lo hacían por medio de leyes, que en esa época era por medio de Real Cédula. (1).

También contamos con historia bíblica, en relación a los tributos: El pueblo hebreo, ya desde sus primeras conquistas en la tierra de Canaán, cobró tributos de las ciudades de que se apoderaba. En tiempo de Josué y los Jueces se prescribió que habían de pagarlo todos los pueblos sometidos a los israelitas. En tiempo de los reyes, David, después de haber vencido a los moabitas, les impuso un tributo, y lo mismo lo hizo con los sirios. Salomón hizo pagar tributos a todos los pueblos que estaban comprendidos en los límites de su reino. Oseas, rey de Israel, pagaba tributo a Salamnasar, y cuando cesó de pagarlo por aproximarse a Egipto, el rey sacó partido de ello para destruir el reino Israel, y entonces la propia ciudad de Jerusalén fue sometida a tributo.

El censo romano impuesto a las provincias

(1) *Enciclopedia Universal*, Tomo 64. Págs. 378-410.

comprendía dos impuestos directos: el *tributum soli*, que consistía en pagar en dinero o en especie; y el *tributum capitis* o tributo por cabeza. En Siria este tributo se imponía por igual sobre las mujeres y sobre los esclavos. A los hombres se les obligaba a pagarlo a partir de la edad de catorce años, las mujeres a partir de los doce y todos hasta la edad de sesenta y cinco años.

En el Nuevo Testamento, en el tiempo de Cristo, también se mencionan los tributos, éstos se pagaban a los reyes, ya no por sus súbditos, sino por los extranjeros. El Señor Jesús, preguntado por los fariseos y herodianos, respondió que el tributo había de pagarse al emperador, cuya moneda circulaba entre ellos. (2).

DEFINICIONES DE TRIBUTO:

Según el tratadista Manuel Ossorio, el tributo es: "carga, obligación de tributar. Prestación pecuniaria que el Estado exige a los sujetos adscritos a su jurisdicción. (3).

El tratadista Giuliani Fonrouge, define el tributo como: "la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado". (4).

(2) *Idem.* Pág. 411

(3) *Ossorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.* Pág. 765.

(4) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero Vol. I.* Pág. 267.

Héctor B. Villegas, expone que: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". (5).

Nuestro Código Tributario, establece en su Capítulo II, artículo NOVENO: "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". (6).

A.1 PODER TRIBUTARIO:

Poder Tributario significa, facultad de dictar normas que regulen el régimen de los ingresos y egresos públicos.

Se considera que el Poder Tributario, es la facultad que tiene el Estado como único ente soberano, para crear tributos a través del Organismo Legislativo (Congreso de la República) donde se obliga a los ciudadanos a pagar tributos, con lo cual se cubrirán los gastos del Estado. (7).

Por lo que, se puede decir que el Poder Tributario, es el poder de regular los tributos, pero también el Poder Tributario comprende el poder de dictar

(5) Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Pág. 77.

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

(7) Perfecto Yebra, Mantul-Ortega. El Poder Financiero. Págs. 76 y 77.

normas que hagan posible el cumplimiento del pago de esos tributos, de ahí que el contribuyente está obligado a inscribirse en el Registro Tributario Unificado, llevar Libros de Compras y Ventas debidamente autorizados por la Dirección General de Rentas Internas, emitir y exigir facturas, pagar mensualmente el impuesto determinado con timbres fiscales, etcétera, regulado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- Decreto Número 27-92 del Congreso de la República; de presentar Declaración Jurada bajo juramento, conforme a la norma contenida en el artículo cincuenta y cuatro del Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República; así mismo existen las personas individuales o jurídicas que distribuyen combustibles legalmente autorizados para operar en el país, que son contribuyentes y Agentes Retenedores conforme la Ley del Impuesto a la Distribución del Petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo, que está contenido en el Decreto Número 38-92 del Congreso de la República, que están obligados al pago de los tributos; y esto es obedeciendo a ese Poder Tributario.

Para Giuliani Fonrouge, la expresión de 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".(8).

El Licenciado Chicas Hernández, expone que: "la potestad tributaria o poder tributario, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos,

(8) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op.Cit. Pág.268.

cuyo pago, será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial".(9).

Cabe mencionar, que si el Estado renunciara o no ejercitara su poder tributario, no podría percibir ingresos, por lo que no podría darle cobertura a todas las diferentes necesidades sociales.

A.2 CARACTERISTICAS DEL PODER TRIBUTARIO:

a) ES ORIGINARIO:

El punto de partida es que el Poder Tributario le corresponde al Estado en forma originaria. Es decir, el Estado lo detenta o lo adquiere siempre de manera originaria, aunque después aparecen otros titulares de ese poder tributario pero que si lo ejercen es de manera derivada, debido a una transmisión que el Estado le hace. Es el caso de las Corporaciones Municipales, ellas también son titulares de un poder tributario, pero de manera derivada. (10).

b) ES IRRENUNCIABLE:

El Estado no puede desprenderse de ese atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: ya que es como el oxígeno para los seres vivientes.

Por otra parte, los órganos del Estado o quienes los integren, no podrían organizar y crear los tributos que generen suficientes ingresos al Estado y éste

[9]Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*. Pág.80.

[10]Amoros, Narciso. *Derecho Tributario*. Vol.I. Pág.92.

subsista y cumpla su fin primordial como lo es el bienestar general. (11).

c) ES IMPRESCRIPTIBLE:

El Poder Tributario es imprescriptible, en el sentido no sólo de perdurabilidad en el tiempo, sino también en la imposibilidad que pueda considerarse suprimido por falta de aplicación.

El Poder Tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía del mismo, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo, en tanto subsista éste indudablemente habrá poder de gravar y de requerir impuestos. (12).

d) ES ABSTRACTO:

Para Narciso Amorós, en su obra denominada Derecho Tributario, el Poder Tributario es esencialmente abstracto, porque existe antes de su ejercicio; sólo concebiéndolo así sería posible éste, que el Poder Tributario es consecuencia de algo que ya existe.

El Poder Tributario, aparece dirigido a una colectividad, pero sin identificar a algún destinatario en concreto, sin embargo se convierte en una mención necesaria e indispensable cuando genera relaciones y obligaciones tributarias. (13).

e) ES TERRITORIAL:

El Poder Tributario se ejerce dentro de un país o

[11] *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 272.*

[12] *Idem. Pág. 272.*

[13] *Amorós, Narciso. Op. Cit. Pág. 106.*

territorio y sólo en él, o sea en un país determinado. Es lógico que el Poder Tributario, como la soberanía política, sólo sea posible en aquel territorio o en aquella nación a donde llega o ejercen poder los agentes y los instrumentos de ejecución de esa soberanía o poder, en este caso del Poder Tributario.

f) ES LEGAL:

Con base al Principio de Legalidad Tributaria, constituye la cimentación precisa para el Derecho Tributario, solamente admitiendo que tal Derecho, tiene como fuente y como origen exclusivo la "ley", es como nosotros podemos hablar de un Derecho Tributario y justificar toda la actividad del Estado en esta materia.

En nuestro medio, el Poder Tributario se establece a través de normas constitucionales y normas ordinarias.

B. CLASES DE TRIBUTOS:

B.1 Impuestos,

B.2 Tasas,

B.3 Contribuciones Especiales,

B.4 Arbitrios.

B.1 IMPUESTOS:

En la antigüedad fue una prestación graciosa hecha por los súbditos al señor feudal; luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir las cargas públicas. Posteriormente se convierte en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria.

Para Jorge Gómez Mantellini, el impuesto es "la institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos". (14)

Para el profesor Sainz de Bujanda, citado por Gómez Mantellini, el impuesto está definido como: "una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso". (15)

Citado por Manuel Andreozzi, el profesor Giannini, define el impuesto como: "una prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público, tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o delegada, en los casos, en la medida y en los modos establecidos en la ley con el fin de conseguir una entrada". (16).

Para Giuliani Fonrouge, los impuestos: "son las prestaciones en dinero o en especie, exigidos por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como

(14) Gómez Mantellini, Jorge. *Derecho y Legislación Fiscal*. Pág. 118.

(15) Sainz de Bujanda, citado por Jorge Gómez Mantellini, *Op. Cit.* Pág. 118.

(16) A. D. Giannini, citado por Manuel Andreozzi. *Derecho Tributario Argentino*. Pág. 73.

hechos imponibles". (17).

Finalmente, exponemos lo que nuestro Código Tributario, establece en su Capítulo III, artículo ONCE, IMPUESTO: "es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". (18)

B.2 TASAS:

De acuerdo al Diccionario Enciclopédico Océano, Tasa: "es categoría de tributo que se satisface como contraprestación por el uso de un bien público o por haber realizado la administración una actividad que afecte particularmente al individuo obligado al pago".(19)

Para Lello Gangemi: "La tasa es una compensación generalmente inferior a los gastos de producción satisfechos por el particular al Estado o a un ente público, por un servicio especial y divisible que se le presta, bajo su propia demanda y que simultáneamente es beneficioso para el particular que lo solicita y para la misma comunidad". (20)

Citado por Jorge Gómez Mantellini, Giannini, define que la tasa: "es el tributo, impuesto por la ley, por una actividad desplegada por el Estado, en consideración al obligado, aún no solicitándola éste, e incluso siéndole desventajosa". (21)

(17) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 263.*

(18) *Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.*

(19) *Diccionario Enciclopédico Océano. Tomo III.*

(20) *Lello Gangemi, citado por Raúl Chicas. Op. Cit. 92.*

(21) *Giannini, citado por Jorge Gómez M. Op. Cit. Pág. 65*

B.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

Podemos decir que, son tributos con carácter especial, porque lo tienen que pagar los dueños de aquellos inmuebles determinados por la ley, que han aumentado de valor, por proporcionar plusvalía a las propiedades por razón de las obras públicas de uso común.

Giuliani Fonrouge, define las contribuciones especiales como: "una prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado".(22)

Margain Manautou, en su obra Introducción al Derecho Tributario Mexicano, explica las características de las Contribuciones Especiales, por lo que hablaremos brevemente de ellas, por ser parecidas al tipo de Contribuciones aceptadas en Guatemala, como son las "Contribuciones de Mejoras" y "Contribuciones de Seguridad Social", exponemos a continuación algunas de ellas:

"Contribución de Mejoras"

- a) Es una figura jurídica tributaria, impuesta por el Estado con carácter de obligatoria.
- b) Lo que se paga por concepto de contribución especial, no es por el servicio prestado o por la obra ejecutada, sino por el beneficio que determinadas personas han alcanzado con motivo de la plusvalía de los bienes, derivada de la obra realizada.

(22) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág.267.

- c) La contribución la paga solamente el contribuyente beneficiado por la obra pública.
- d) Es impuesta por el Estado o por las Corporaciones Municipales.
- e) Se establece por medio de una ley.

Las contribuciones especiales son una compensación proporcional al beneficio recibido, que por lo general son obtenidas en la propiedad inmueble.

Margain Manautou define las Contribuciones Especiales, como: "una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica". (23).

"Contribuciones de Seguridad Social"

Con relación a esta clase de contribuciones, en nuestro medio son las cuotas que los Patronos hacen al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS- con conocimiento de antemano que el mayor porcentaje de sus trabajadores no recibirán a cambio los servicios de manera inmediata, sin embargo éstos tienen el derecho de exigirlos y aprovecharlos cuando les sean necesarios, como por ejemplo, el caso de un accidente de un

[23] Margain Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Pág. 126 y 127.

trabajador.

En el artículo cien de nuestra Carta Magna, se encuentra regulado, que el Estado reconoce y garantiza el derecho a la "seguridad social" para beneficio de los habitantes de la Nación.

En nuestro medio, la aplicación del régimen de seguridad social le corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que goza de personalidad jurídica, siendo la Institución encargada de dar seguridad social a los empleadores y trabajadores y éstos tienen la obligación de pagar sus contribuciones por este concepto, establecido en la norma contenida en el artículo cien de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Nuestro Código Tributario, contempló en su Capítulo III, artículo TRECE, la Contribución Especial y Contribución por Mejoras: "Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o servicios estatales.

Contribución especial por Mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, ~~el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado". (24)~~

(24) Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

B. 4 ARBITRIOS:

Es un pago que consiste en dinero, de manera obligatoria y definitiva, que establecen las Municipalidades, para poder obtener ingresos que les permitan cubrir sus propias necesidades.

Mánuel Ossorio, indica que los arbitrios: "son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipalidades".(25)

Por lo anterior podemos decir, que los arbitrios son de ámbito territorial restringido, ya que únicamente es para los municipios, abarcan únicamente aldeas, asentamientos, caseríos que pertenezcan a su competencia, pero no en sí al país en general, y deben estar regulados en ley.

C. FINALIDAD DEL TRIBUTO:

El Estado organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos, establecido en el artículo 140 de la Constitución Política de la República de Guatemala y cumplir su fin supremo, satisfaciendo un sin número de necesidades colectivas, porque existe un interés público en su cumplimiento, ya sea para conservar el propio Estado o bien para atender las necesidades de la colectividad que por su propia cuenta no pueden atender; el Estado, se ve en la necesidad de instituir los tributos, con el único fin de obtener ingresos o rentas, para cubrirlas, a ésto se le denomina finalidad tributaria.

[25] Ossorio, Manuel. *Op.Cit.* Pág.63

En consecuencia, podemos decir que la finalidad del tributo es satisfacer esas necesidades de tipo social y subsistencia del propio Estado.

D. LAS EXENCIONES:

Cuando hablamos de Derecho Tributario, la obligación nace de la ley y por voluntad exclusiva del Estado, contenido en normas constitucionales y en normas ordinarias, y debe cumplirse por exigencia de la misma norma que la ha creado.

La ley que la crea tiene carácter general y se aplica siempre en igual forma a situaciones jurídicas iguales.

Pero hay situaciones contempladas en la ley tributaria, en la que el Principio de Generalidad e Igualdad, se desvirtúa, creando la figura jurídica que se llama EXENCION del Tributo, que viene a constituir un privilegio creado por razones de conveniencia o política económica.

La exención está contemplada en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo doscientos treinta y nueve, que establece, que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar las EXENCIONES.

DEFINICION DE EXENCION:

El diccionario enciclopédico Océano, indica exención: "es efecto de eximir. Libertad que uno goza para eximirse de alguna obligación".

Eximir: Libertar de cargas, cuidados, culpas, etc. (26)

Para Giuliani Fonrouge, la exención: "es la situación jurídica en cuya virtud el hecho ó acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial". (27)

El abogado Manuel Ossorio, define la exención como una "situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, o para regirse en leyes especiales". (28)

De acuerdo al Código Tributario de Guatemala, regulado en su artículo sesenta y dos, Exención: "es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta..."

Para entender mejor que significa exención, estampamos que quiere decir "dispensa" que es igual a exención de carga, formalidad o condición, otorgada a determinada persona por la ley o por decisión de una autoridad pública. (29)

El mismo Estado que tiene el poder tributario, que consiste en sancionar normas tributarias para imponer una obligación tributaria, tiene la facultad de dispensar de su pago. Dado que los tributos sólo pueden

(26) *Diccionario Enciclopédico Océano. Tomo II.*

(27) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pág. 287.*

(28) *Ossorio, Manuel. Op. Cit. Pág. 303.*

(29) *Idem. Pág. 303.*

ser creados por ley, sólo un acto de la misma naturaleza, otra ley, puede dispensar de su pago.

CLASIFICACION DE LAS EXENCIONES:

- a) Objetivas,
- b) Subjetivas,
- c) Permanentes,
- d) Transitorias,
- e) Absolutas, y
- d) Relativas.

Para nosotros también pueden ser Constitucionales.

a) Exenciones Objetivas:

Están directamente relacionadas con los bienes, cosas o conjunto de cosas, que constituyen la materia imponible. Por ejemplo en el Impuesto al Valor Agregado -IVA- está exenta la transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles, por medio de herencia, legado o donaciones por causa de muerte; la Venta de vivienda de hasta cien metros cuadrados de construcción y de un valor de hasta Cien mil Quetzales, siempre y cuando el núcleo familiar carezca de vivienda.

b) Exenciones Subjetivas:

Estas se aplican a personas o entes jurídicos: agentes diplomáticos, iglesias, personas jurídicas de beneficencia, cooperativas, etcétera, que son con fines de cultura o de bien público, es decir que su finalidad no sea lucro.

c) Exenciones Permanentes:

Cuando las normas que regulan esta exención no son por un período determinado, sino indeterminado. Por ejemplo, las exenciones de las Universidades privadas, estatal y las Iglesias.

d) Exenciones Transitorias:

Son las exenciones que autoriza el Estado por un período de tiempo determinado, es decir, el Estado establece en la propia ley donde autoriza la exención qué día comienza a regir y qué día termina su vigencia.

e) Exenciones Absolutas:

Manuel Andreozzi, llama absolutas a aquellas en cuya virtud el sujeto no tiene obligación principal ni accesoria de ninguna clase. En este caso están las exenciones de que gozan las Universidades.

f) Exenciones Relativas:

Son aquellas que exigen el cumplimiento de determinados hechos, excluyen la obligación principal, pero están obligadas a presentar informes, declaraciones, para gozar del beneficio. (30)

g) Exenciones Constitucionales:

Son todas las exenciones contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, por ejemplo las contenidas en el artículo ochenta y ocho, que establece la exención del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones a las Universidades.

(30) Andreozzi, Manuel. Derecho Tributario Argentino. Pág. 202.

E. EXONERACIONES:

Exoneración: Acción y efecto de exonerar.

Exonerar: Aliviar, descargar de peso u obligación.
(31).

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, no encontramos una definición de exoneración, únicamente encontramos que le corresponde al Presidente de la República, la facultad de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que han incumplido con el pago del impuesto en el plazo legal, por lo que tratamos de dar la siguiente:

Exoneración: Es una figura jurídica tributaria, por medio de la cual el Presidente de la República, exime a los contribuyentes de la obligación de pagar multas y recargos, por causa de la falta de pago de la obligación tributaria, con tal que pague el tributo principal.

E.1 DIFERENCIA ENTRE EXENCION Y EXONERACION:

No obstante, en la doctrina se utiliza indistintamente los términos de Exención y Exoneración, pero existe entre ambas algunas diferencias, a saber:

Primera Diferencia:

Exención: Aquí no hay hecho generador, hay ausencia de materia imponible, entonces no hay obligación de pagar un impuesto.

Exoneración: Aquí sí está establecido el hecho generador, entonces tiene que cumplirse su pago, y al no

[31] *Diccionario Enciclopédico Océano. Tomo II..*

hacerse éste en el plazo legal, se incurre en multas y recargos, aquí es donde surge la dispensa por parte del Presidente de la República y exime al contribuyente del pago de esas multas y recargos que se hubieren incurrido por no pagar los impuestos y, a esto es lo que se le denomina exoneración.

Segunda Diferencia:

Exención: No hay presupuesto legalmente establecido para tipificar el tributo, que dé origen a una obligación tributaria y que por incumplimiento se caiga en mora, multas y recargos. Se puede decir que gozan de inmunidad tributaria, no hay obligación de efectuar un pago.

Exoneración: Si hay presupuesto legalmente establecido, y, por ello, al no cumplir con su pago, se incurre en mora, multas y recargos.

Tercera Diferencia:

La exención la decreta el Congreso de la República, regulado en el artículo doscientos treinta y nueve de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La exoneración la decreta el Presidente de la República, establecido en el artículo 183 inciso r) de la Constitución y 97 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

CAPITULO II

ANALISIS DOGMATICO JURIDICO:

En la actualidad cobra mayor importancia examinar el aspecto de las DEDUCCIONES, dentro del marco jurídico, ya que cada día que pasa se hace más necesario lograr que los tributos gravados por el Estado sean de una proporción justa y equitativa.

Nuestra intención no es analizar esta Institución desde el punto de vista matemático, contable, ni numérico, sino eminentemente legal y jurídico.

Consideramos que esta Institución no ha sido analizada, ni interpretada, por lo que debe ser objeto de un análisis desde el punto de vista jurídico, aplicando la legislación tributaria y por ello es importante que sea un jurista quien efectúe su estudio con criterio jurídico.

Las deducciones no sólo cumplen con un cometido fiscal, sino que van más allá, buscando alcanzar metas de desarrollo social.

Tanto las personas individuales como jurídicas, morales o abstractas, emplean una serie de esfuerzos, tanto en el ámbito mental, físico y económico para obtener la riqueza, el capital, la renta, etcétera, y producir un determinado producto satisfactor, ganancias o utilidades; estas personas se han visto obligadas a invertir sumas considerables de dinero y esfuerzos, que deben ser tomados en cuenta como no representativos de capacidad tributaria, y por lo tanto, no puede el Estado, ni la ley, ni el fisco afectar total o

indiscriminadamente estas actividades sin establecer en la ley normas idóneas que permitan reconocer estos gastos y esfuerzos invertidos.

En nuestro trabajo queremos proporcionar algunos lineamientos básicos para comprender la figura de la DEDUCCION, su interpretación, y su aplicación en el Ordenamiento Jurídico Tributario vigente en Guatemala, pero más importante que esto, es la intención de aportar algo útil como lo es la información acerca de renglones contemplados como deducibles por la ley y por el legislador.

Consideramos muy importante que las deducciones, no se dan únicamente en el Impuesto sobre la Renta, sino también hay artículos de primera necesidad, complementarios para que el hombre y su quehacer diario pueda efectuarse eficazmente, y que deben ser estudiados por el jurista y el legislador con una visión más amplia y agregar a los gastos como deducibles para determinar realmente una imposición tributaria más equitativa y de acuerdo a la época actual.

De acuerdo a la nueva ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- Decreto 27-92 del Congreso de la República, que entró en vigencia el uno de julio de mil novecientos noventa y dos, las deducciones ya no están unidas únicamente al Impuesto sobre la Renta y a la Ley sobre el Impuesto de Herencias y Legados, sino también están unidas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en la que existen algunos renglones expresamente deducibles, que han constituido gastos e inversiones para la producción de una renta, ingresos o utilidades.

A) DEFINICIONES DE DEDUCCION:

La deducción comúnmente considerada e interpretada, consiste en la acción y efecto de deducir, sacar o separar, sacar consideraciones proposición o supuesto.

Pero deducción en el ámbito jurídico, que es? esta palabra ocupa un lugar muy especial en la rama del Derecho Tributario. Ha sido difícil encontrar una definición de deducción, ya que los autores de Derecho Tributario, la tratan y la reconocen, pero no la han analizado individualmente, dándole la caracterización correspondiente. Por lo que nosotros proporcionaremos algunas definiciones, sin embargo previamente se hace necesario dar una breve explicación de lo que es obligación tributaria y la base imponible, para posteriormente hablar de la deducción y liquidación.

Obligación Tributaria:

Se puede decir que la obligación tributaria, es un vínculo jurídico, que nace de la ley, de carácter personal, donde encontramos dos elementos que son característicos de la obligación: un sujeto activo, que es el Estado, como ente soberano y el sujeto pasivo que lo es el contribuyente, obligado a pagar la deuda surgida por concepto de los tributos establecidos legalmente por el Estado.

Para Giuliani Fonrouge, la obligación tributaria: "es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco

frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar". (32)

Por lo que coincidimos en que la obligación tributaria consiste en que el Estado por medio de las normas tributarias establecidas en las leyes específicas obliga a los ciudadanos en general a que paguen por concepto de tributos una cantidad de dinero que es parte de su renta, fortuna, o utilidades, producto de su trabajo.

Base Imponible:

La base imponible es el "haz de normas jurídicas que permiten medir los elementos materiales del hecho generador, esto es cuantificar el objeto sobre el cual el hecho generador quiere que recaiga el impuesto" (33). También se le conoce como módulo, situación, base, parámetro o elemento cuantificante.

La base imponible debe estar descrita en un conjunto de normas jurídicas que permita conocer con certeza cuales son las situaciones que engendran obligaciones tributarias.

(32) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. Pag. 371*

(33) *Bonilla Sandoval, Saül Guillermo. Trabajo mimeografiado de Derecho Tributario. Presentado en un Programa de doctorado en Derecho, en la Universidad Rafael Landívar. Pag. 17*

Para Gabriel de Usera, citado por Saúl Guillermo Bonilla Sandoval, expone la definición de Base Imponible como: "aquella parte o porción de lo gravado por la ley, evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo". 34).

Héctor B. Villegas, indica que la base imponible tiene la "fundamental función de dimensionar la porción de capacidad contributiva atribuible a cada hecho imponible realizado" (35), es decir que a cada hecho sujeto de gravamen tributario se le determina la proporción, cantidad o porción numérica que deberá ser aplicada, criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de un determinado presupuesto de hecho derive la obligación tributaria.

El autor Sergio Francisco de la Garza, define: "la base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que mediante la aplicación de la tarifa sobre la base imponible se obtiene la cantidad o monto que constituye el tributo." (36)

En resumen, consideramos que la base imponible es la causa o fuente de las obligaciones tributarias, es además el presupuesto sustancial determinado por el

[34] De Usera, Gabriel, citado por Saúl Guillermo Bonilla Sandoval, *Ob.Cit.* Pág. 18.

[35] Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario.* Pág. 255.

[36] De la Garza, Sergio. *Derecho Financiero Mexicano.* Pág. 128.

legislador, en el momento de crear las normas del Derecho Tributario, para dar nacimiento a la obligación tributaria, y por medio de ésta surge la exigibilidad del tributo.

B) CONCEPTO JURIDICO DE DEDUCCION:

Ahora, una vez determinada y señalada claramente la base imponible, así como su función, podemos entrar a proponer algunos conceptos de "Deducción".

Deducción, es el procedimiento jurídico que permite la delimitación de la cantidad de impuesto a satisfacerse, en otras palabras, la deducción es una serie de pasos que aplicados a la base imponible, determinan la cantidad neta sobre la cual va a recaer el tipo impositivo. Se le llama procedimiento jurídico porque está reconocida y establecida en la ley.

Podríamos definirla también como: la institución jurídica, por medio de la cual resulta de su aplicación un monto o suma que se separa, para obtener la cantidad o el monto final que será gravado por determinado impuesto.

En el diccionario Enciclopédico de Guillermo Cabanellas, se encuentra la definición de deducción: "...Disminución de cantidad en una concesión liberal. En las particiones, resta o rebaja legales que se hace sobre legados e incluso legítimas para respeto de los derechos de terceros y de otros legatarios o herederos".(37).

Para aclarar las definiciones de deducción, ejemplificamos con el Impuesto sobre la Renta, que se

[37] Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico del Derecho Usual*. Pag. 507.

grava únicamente la renta neta, es decir aquella en la que se deducen los gastos, costos y quebrantos que fueron necesarios e indispensables para la producción de la renta, ingreso, ganancias o utilidades.

En relación al Impuesto del Valor Agregado -IVA- en lo referente al "Crédito Fiscal" o sea la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas durante el período fiscal, de este deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores o prestadores de algún servicio hayan a su vez, rebajado al efectuar las deducciones.

Asimismo, en la misma ley el productor declarará sus ventas y el débito fiscal producido, pero a su vez, deducirá de esta suma el débito fiscal retenido por el exportador.

Con relación al Impuesto de Herencias y Legados, se grava únicamente la riqueza neta adquirida por el heredero, es decir que se deducen los gastos y costos propios de la herencia, lo mismo sucede con el legado, y así sucesivamente en todos los impuestos, sólo se grava el objeto material y siempre existe la posibilidad de depurar la base imponible.

La deducción tiende principalmente a disminuir la base imponible restándole una suma determinada y tomando en consideración algunos aspectos muy particulares del sujeto pasivo.

Por lo que consideramos que la deducción no es otra cosa que la depuración de la base imponible y un

medio para lograr la justicia tributaria.

Deducir significa: "descontar una cantidad de suma mayor o parte del valor de una cosa".(38)

Al decir depuraci3n, nos referimos de manera especial al reconocimiento legal de los gastos, costos e inversiones que el contribuyente invirti3 para la obtenci3n del producto, para la obtenci3n de los ingresos.

Los autores consultados no dan una definici3n, ni un concepto concreto de lo que es la Deducci3n, por lo que a nuestro entender, la deducci3n la vienen a constituir "todos aquellos gastos, inversiones y costos que, mediante una instituci3n reconocida en la ley, se resta al objeto material del impuesto determinado cuantitativamente (base imponible) para la obtenci3n del valor final sobre el cual va a recaer el impuesto. Es decir que al restar la deducci3n al objeto material (base imponible) del hecho generador, nos da el verdadero valor, al cual se va gravar o sobre el cual recae el impuesto; debi3ndose entender que se da en todo impuesto, en el que para la producci3n del objeto material se ha hecho alg3n gasto, inversi3n o desembolso que es susceptible de deducci3n.

C) DIFERENCIA DE LA DEDUCCION CON LA EXENCION Y CON LA

(38) *Idem.* P3g. 507.

REDUCCION:**Diferencia de la Deducción con la Exención:**

La deducción es una parte que se resta al parámetro o módulo, justificada por el esfuerzo empleado en la producción del objeto material del hecho imponible, mientras que la Exención, es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resulta afectado por el tributo en forma abstracta, pero se perdona de pagarlo por disposiciones reguladas en la ley.

En la deducción, se "rebaja" una cantidad, en la exención, "no se aplica el impuesto", no hay obligación de pagarlo, ya que no existe hecho generador.

Por lo que vemos, la legislación tributaria ha sido más generosa con las exenciones que con la deducción y, para citar algunas leyes que contienen exenciones, citaremos las siguientes: Ley del Impuesto Unico sobre Inmuebles, Decreto 62-87 del Congreso de la República; Ley de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República; Impuesto sobre la Producción de Tabaco, Ley del Impuesto sobre Pasajes Aéreos Internacionales, Decreto 1752; la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para Protocolos, Decreto 37-92 del Congreso de la República y la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- Decreto 27-92 del Congreso de la República.

Dejamos claramente establecido, que mientras la

deducción depura, rebaja el monto del impuesto, la exención excluye el pago del impuesto. En la primera se rebaja el impuesto y en la segunda no existe obligación de pagar un impuesto; en la deducción persiste el impuesto y la obligación de pagarlo y en la exención, no existe hecho generador, en consecuencia no existe la obligación de pagarlo.

No puede haber confusión entre una figura y la otra, ya que están claramente delineadas, determinadas y diferenciadas.

DIFERENCIA DE LA DEDUCCION CON LA REDUCCION:

Podría creerse y, de no tener cuidado hasta confundirse, que la Deducción y la Reducción son sinónimos, pues bien, jurídicamente hablando y para ser más específicos en materia de Derecho Tributario, no sólo no son sinónimos, sino que constituyen figuras totalmente distintas, ya hemos dejado en claro que la Deducción es la resta que a la base imponible se le hace, resta del valor de los gastos empleados en su obtención, mientras que la Reducción, para el Abogado Manuel Ossorio, consiste en "toda disminución, rebaja o descuento" (39), entonces consiste en una rebaja graciosa propia del impuesto, es decir que el Estado por un motivo u otro decide reducir el monto del impuesto.

En el caso de la reducción, consiste en que una vez obtenida la base imponible depurada a través de la Deducción y aplicada a ésta el tipo impositivo, se obtie-

(39) Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pag. 650

ne el monto del impuesto a pagar al Estado y, a un a ésta se le puede hacer una REDUCCION, descuento o bonificación para obtener finalmente el MONTO TOTAL DEL IMPUESTO.

Reducir, entonces, deberá ser interpretado o entendido como la rebaja o disminución al monto de la deuda sin la intromisión de mecanismo alguno; es una autorización para el monto de la deuda para que se le reduzca una determinada cantidad; impera como una situación muy especial y poco frecuente, pero que quede claro una vez más, es la REDUCCION en sí del MONTO DE LA DEUDA IMPOSITIVA y no como la DEDUCCION que es una forma de DEPURAR LA BASE IMPONIBLE, es decir, el parámetro que fija numéricamente el valor del objeto material y, a esta base imponible, se le restan ciertos gastos que el contribuyente ha efectuado y que reducen su ingreso; mientras que en la Reducción es el monto de la deuda impositiva el que disminuye.

Sin embargo, la Reducción y la Deducción operan independientemente, sería pues la Reducción la última "dispensa" que otorga el Estado, una dispensa no de abstención de pagar el monto de la deuda impositiva, sino que más bien de no cancelarlo en su totalidad.

D) LA DEDUCCION Y SU CARACTER JURIDICO COMO INSTRUMENTO DE LIQUIDACION O DETERMINACION DEL IMPUESTO;

Una vez determinada la definición y el concepto jurídico de Deducción, queremos investigar su naturaleza jurídica.

Para principiar para que haya deducción debe

estar contenido en leyes formales, y son formales porque para que llegue a ser ley, sufre un procedimiento constitucional que comprende varias etapas contenidas en la Constitución como ley fundamental del Estado, siendo la base de la unidad del ordenamiento jurídico (que prevalece en la Administración Pública guatemalteca) y como base de unidad, la Constitución está dotada de supremacía, en consecuencia el hecho de hallarse establecida en leyes formales como lo son la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, en la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República y otras, podemos determinar que la naturaleza jurídica de la Deducción como instrumento de liquidación, es una "Institución Legal", razón suficiente para lograr la determinación del impuesto o su liquidación.

Esto es debido a que en algunas leyes, el paso previo para aplicar el tipo impositivo a la base imponible es la depuración de dicha base, que se logra restándole todos aquellos gastos o inversiones que se han empleado para la producción de las ganancias o utilidades, de tal manera que hasta el momento de aplicar la Deducción, la base imponible, aún no se ha depurado y, en consecuencia, no ha ocurrido la liquidación fiscal; sino hasta que se depura dicha base que se aplica el impuesto correspondiente.

Por lo que podemos concluir, con que las deducciones cobran toda justificación como instrumento de liquidación, ya que es hasta este momento, cuando se

puede calcular y determinar el valor final del impuesto.

A la deducción tributaria debemos señalarla como un instrumento de mucha importancia para el contribuyente, ya sea persona individual o jurídica, ya que le permite dentro del marco legal, reconocer una serie de esfuerzos que se concretan en los gastos o desembolsos invertidos en la producción del objeto material del hecho imponible, éste constituido por "el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria"(40) que en nuestro Código Tributario, se le llama también hecho generador, sino también de otra serie de gastos propios de un individuo indispensables para su supervivencia como son las deducciones personales contempladas en el artículo treinta y ocho de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, gastos que inciden en su presupuesto y minimizan su ingreso, gastos que reiteramos son depurados, mediante el instrumento de las deducciones, dando lugar así, a la terminación del proceso de determinación del impuesto.

Para dar por concluido el tema de la Deducción como instrumento de liquidación o determinación del impuesto, hablaremos brevemente lo que es "la liquidación del impuesto".

Por todo lo expuesto, se llega a determinar que: "la liquidación del impuesto, es la cuantificación del

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

débito tributario, es decir, la determinación de la cuantía del tributo".(41).

En otras palabras, la liquidación es como un acto de reconocimiento de la deuda tributaria y de la cuantificación del hecho imponible, que se deducen de la declaración jurada y del pago por parte del contribuyente.

La liquidación del impuesto es un tema de mucha relevancia dentro del Derecho Tributario, expone Fernando Sainz de Bujanda, que como es sabido, con el fin de dar satisfacción al crédito impositivo que compete al ente público es necesario investigar y determinar previamente la existencia y la cuantía de dicho crédito. Esto se consigue a través de una actividad que se encuentra establecida en la ley, que recibe el nombre de liquidación.

La liquidación del impuesto se trata de un acto administrativo que media entre la imposición de la norma objetiva y su aplicación al caso concreto y que determina la suma debida por el contribuyente.

Así pues, resumimos que la liquidación es el acto que ejecutan las personas obligadas a pagar tributos por medio de declaraciones, informes, etcétera. El contribuyente prepara su liquidación y declara la cuantía estimada del impuesto adeudado, en el período tributario, en función de sus expectativas, sobre su renta y la obligación tributaria correspondiente al año en cuestión.

(41) Micheli, Gian Antonio. *Curso de Derecho Tributario*
Pag. 261.

Los pagos por lo regular se hacen después del cierre del período tributario, el plazo para verificarlos vence en diferentes fechas, sin que ello incurra en multa.

El contribuyente paga el impuesto sin multas en las fechas especificadas o lo paga posteriormente con multa y el Estado recibe el pago.

ALGUNOS RENGLONES DONDE SE APLICAN LAS DEDUCCIONES:

De acuerdo al artículo treinta y ocho del Impuesto sobre la Renta, las personas jurídicas, patrimonios y entes, que realicen actividades lucrativas, determinarán su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, por lo que se detallan algunos renglones sujetos de deducción, a continuación:

- 1- El pago de cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social -IGSS-
- 2- El pago de contribuciones al Instituto de Recreación de los Trabajadores -IRTRA-
- 3- El pago al Instituto Técnico de Capacitación -INTECAP-
- 4- Las cuotas pagadas a las Asociaciones y Fundaciones no lucrativas de asistencia social y científicas.
- 5- Cuotas pagadas a las Universidades y a las entidades gremiales y culturales debidamente autorizadas.
- 6- Las sumas que inviertan en la construcción, mantenimiento y funcionamiento de viviendas, escuelas, hospitales y servicio de asistencia médica.
- 7- Las sumas invertidas por concepto de medicinas, servicios recreativos, culturales y educativos, en beneficio gratuito de los trabajadores y sus

familiares.

- 8- El valor de las tierras laborables que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores.
- 9- Las primas de seguros de vida para cubrir riesgos en caso de muerte exclusivamente, siempre que el contrato de seguro no devengue suma alguna por concepto de retorno, reintegro o rescate, para quien contrate el seguro o para el sujeto asegurado.
- 10- También son deducibles las primas que se abonen por concepto de seguro por accidente o enfermedad del personal empleado por el contribuyente, mientras dure la relación laboral.
- 11- El valor de los alquileres de bienes muebles o inmuebles utilizados para la producción de la renta.
- 12- Los costos de las mejoras efectuadas por los arrendatarios sobre los inmuebles arrendados por el contribuyente.
- 13- Los pagos por primas de seguros contra incendio, robo, hurto, terremoto u otros riesgos, que cubran bienes o servicios que produzcan rentas gravadas.
- 14- Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las municipalidades y sus entidades.
- 15- Las personas individuales propietarias de empresas y las personas jurídicas, podrán deducir de la renta neta hasta un veinte por ciento (20%) del total de las utilidades, que se reinviertan en la adquisición de planta, maquinaria y equipo. (42)
- 16- Asimismo, los contribuyentes obligados a presentar declaración jurada del Impuesto sobre la Renta, tienen derecho a deducir:
 - a) la totalidad de retenciones que se les efectuaron sobre las rentas atribuibles al período fiscal.
 - b) Los pagos por concepto del Impuesto al Valor

(42) Ley del Impuesto sobre la Renta. Decreto 26-92 del Congreso de la República.

Agregado -IVA- (43).

- 17- En el Impuesto al Valor Agregado -IVA-: Del Crédito calculado conforme al artículo 15 de la misma Ley del IVA, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores de servicios hayan, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones.(44).
- 18- En la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, también encontramos algunas deducciones, haciendo la aclaración, que ahora son aplicables únicamente al Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones por causa de muerte, en virtud de haberse derogado el Decreto 431 del Congreso de la República y sus reformas, en lo que se refiere al Impuesto de Donaciones entre Vivos sobre bienes muebles e Inmuebles, por medio del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República; por lo que hecha la aclaración, damos a conocer algunas deducciones aplicables a este impuesto:
- a) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por causa de muerte, que consten en instrumento público o privado legalmente reconocido.
 - b) Los créditos o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donaciones por causa de muerte.
 - c) El importe de las deudas o gravámenes transmitidos por herencia, legado o donación que no estuvieren prescritos y consten en los libros del causante.
 - d) El importe de los gastos que se hayan causado en la última enfermedad del autor de la herencia y los de inhumación, ambos debidamente comprobados, y los últimos en cantidad proporcional a la posición económica del fallecido.
 - e) Los impuestos y contribuciones fiscales y municipales, cuyo pago hubiere dejado pendiente

(43) Idem. Artículo 70

(44) Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- Decreto Número 27-92 del Congreso de la República.

el autor de la herencia.

- f) Las indemnizaciones y reparaciones del daño, por la muerte del causante que reciban los herederos.
 - f) El valor proporcional de los bienes sobre los cuales se hubiere pagado el impuesto en el extranjero, siempre que dichos bienes se hallaren ubicados fuera de la República.
- 19- También se deducirán las cargas ó gravámenes, cuando se asignaren al heredero, legatario o donatario, bienes con cargas o gravámenes impuestos en el testamento o en la escritura de donación. (45)

(45). Ley sobre el Impuesto de Herencias, legados y Donaciones, con sus Reformas. Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala.

CAPITULO III

LA DEDUCCION Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA:

A) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA:

Una vez determinado en qué consiste la deducción, cuál es su finalidad, su naturaleza jurídica, procedemos a determinar en qué consiste el Principio de Legalidad Tributaria, y su ubicación dentro del Derecho Tributario y las Deduciones.

Para el doctor Luis Illanés del Centro Interamericano de Estudios Tributarios, este principio es la limitación a la potestad tributaria del Estado y consiste en prescribir en la Constitución que sólo por medio de la ley se pueden establecer los tributos(46).

Para Narciso Amorós, el Principio de Legalidad, significa la sumisión y respeto a la ley o la actuación dentro de la esfera establecida por el legislador (47).

Esta sumisión y respeto a la ley nos compromete a investigar si es la ley formal o ley material. Creemos que es ley formal debido a que nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, al tener contemplado el Principio de Legalidad, lo establece como ley formal, que como sabemos implica el proceso de formación y sanción de la ley formal, emitido por el Congreso de la República (Organismo Legislativo) de acuerdo a lo preceptuado en los artículos ciento setenta y cuatro al ciento ochenta.

(46) Illanés, Luis. Citado por Jorge Mario Castillo González. *Derecho Administrativo*. Pág. 111.

(47) Amorós Narciso. *Ob. Cit.* Pág. 120.

En nuestro medio se puede considerar como un principio constitucional, debido a que se encuentra regulado en la Constitución Política de la República, constituyéndose así en uno de los principios esenciales del Estado y en la doctrina se le considera como una regla fundamental del Derecho Público.

El Principio de Legalidad es aquel enunciado que plantea que toda situación o acontecimiento para que surja, nazca y tenga efectos jurídicos debe estar contemplado previamente en una ley.

El licenciado Jorge Mario Castillo González, expone que: cuando hablamos de legalidad evidentemente la referencia es igual a "ley", según esta opinión todo lo que se haga o deje de hacer en la administración, debe basarse en la ley. Que la palabra ley se considera insustituible, basándose en dos posiciones: la primera, la ley significa basarse en ley, exclusivamente y la segunda, con mayor amplitud, ley significa todo cuanto esté conforme al derecho. (48).

Con relación al Principio de Legalidad Tributaria, propiamente, éste hace referencia a tributos específicamente, por cuanto que lo que está contemplado en la Constitución no puede desobedecerse; este Principio viene a ser como una garantía para todos los contribuyentes y para el Estado mismo, en cuanto a la creación y pago de tributos.

Antes no podía hablarse de Legalidad Tributaria, ya que los impuestos eran creados para sufragar los

(48) Castillo González, Jorge Mario. Ob.Cit. Pág. 41.

gastos de la guerra, para ampliar el poder y el territorio del rey, sometiendo así a todos los gobernados a un estado de crueldad, con el único propósito de obtener grandes cantidades de tributos y tener comodidades en su reino, explotando con tiranía a los contribuyentes, por no existir el Principio de Legalidad.

Ahora, en los estados de Derecho, ya se puede hablar del Principio de Legalidad Tributaria, tanto para crear los tributos como para los gastos públicos, "no hay gasto público legítimo sin ley que lo autorice". (49).

Es ideal que exista el Principio de Legalidad en nuestra Constitución como ley fundamental del Estado, dotada de supremacía en nuestro Ordenamiento Jurídico, viniendo a dar una estabilidad jurídica y una seguridad económica, ya que son las leyes tributarias las que más afectan al Derecho de Propiedad.

Nuestra Carga Magna establece en su artículo 239 primer párrafo, 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, ASI COMO DETERMINAR LAS BASES DE RECAUDACION". El Principio constitucional enunciado, es claro y prescribe en forma definitiva y determinante que sólo el Congreso de la República, -----

(49) Villegas, Héctor B. Ob. Cit. Pág. 37.

mediante el procedimiento de creación y sanción de la ley, puede crear un impuesto, esto es, que todo impuesto que emane de otra autoridad, reglamento o voluntad, carece de obligatoriedad.

Al hablar de la determinación de las bases de recaudación, el artículo constitucional hace referencia no solo a la configuración del HECHO GENERADOR y del sujeto pasivo del gravamen, sino también de la BASE IMPONIBLE, DEDUCCIONES y TIPOS IMPOSITIVOS aplicables, de tal manera que, solamente aquellos hechos tipificados por el Congreso a través de una ley, pueden adquirir la característica de ser gravadas por un impuesto; sólo el sujeto indicado por cada ley como sujeto pasivo podrá ser el obligado a cumplir con la obligación tributaria y solamente las bases del cálculo de gravamen establecido también por una ley, son jurídicamente obligatorios.

Podemos distinguir que solamente las leyes que emanan del Congreso de la República podrán crear impuestos, señalar los sujetos pasivos de la obligación jurídico tributaria y, asimismo, solamente los hechos y las bases de medición especificados por un código o una ley del Congreso, podrán ser objeto del gravamen tributario, desechando de una vez y contemplando la posibilidad de ser declarada como inconstitucional, toda aquella otra disposición que no emane del Congreso y que regule algunos de los aspectos que únicamente conciernen al Congreso.

Es decir, que solamente PUEDE NACER DE LA LEY LA OBLIGACION TRIBUTARIA. Es el típico caso de una obligación EXLEGE, que existe sólo en virtud de una ley, la cual debe forzosamente emanar del Congreso de la

República, de lo contrario, es carente de validez y efectos jurídicos, no nace a la vida y no puede ser coercitivamente impuesto o exigido.

De igual manera opina el Tribunal Superior Argentino, al determinar que "los principios y preceptos constitucionales de la Nación y de la provincia son categóricos en cuanto prohíben a otro poder que no sea el Legislativo, el establecimiento de los impuestos, contribuciones y tasas. (50).

Este principio constitucional aceptado en nuestra Carta Magna y, considerado también en la Constitución de la República de Argentina, provino por la necesidad que encontraron los miembros del Parlamento Inglés en cuanto al control que fue impuesto por el Rey, en materia de creación de los tributos.

Siendo así que, en el reinado de Carlos I de Inglaterra, el Parlamento cansado de los abusos del rey, vetó esa libertad de crear impuestos a su antojo y estableció el principio de que, sólo los impuestos que derivaran del Parlamento por medio de una ley, tendrían eficacia y se considerarían obligatorios, sólo este órgano, o sea el Parlamento tendría la atribución de crear una o varias leyes que establecieran impuestos, determinando los aspectos que configuraran la relación Jurídica-Tributaria.

Este principio, ha sido recogido por la inmensa mayoría de estados modernos, en sus respectivas

(50) Andreozzi, Manuel. Ob. Cit. Pág. 303 y 304.

constituciones, con el solo efecto de evitar que cualquier otro ente o persona distinta del señalado constitucionalmente, pueda a su antojo crear los impuestos. Esta norma constitucional es de gran importancia pues limita a todas luces cualquier intención de establecer impuestos, que no sean creados por los legítimos representantes del pueblo, es decir, por el Congreso de la República.

Por lo que dejamos claro que el Principio de Legalidad Tributaria, consiste en que el único órgano facultado para crear impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales le corresponde únicamente al Congreso de la República, aprobación que hace por medio de una o varias leyes, citado al respecto el artículo doscientos treinta y nueve de la Constitución; sino emana del Congreso de la República, es calificado inconstitucional, carente de validez y consecuentemente carente de coercitividad.

De acuerdo a la norma contenida en el artículo cuarenta y uno y ciento treinta y cinco inciso d) de la Constitución, amplía el concepto de Legalidad Tributaria, como consecuencia de considerar al Principio de Legalidad de la siguiente manera:

- 1) Como garantía contra la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias a los contribuyentes; y
- 2) Como un deber por parte de los contribuyentes a contribuir con los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Por lo tanto, cabe mencionar que "son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la

ley , que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Asimismo, las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación". (51)

B) SUJECION DE LAS DEDUCCIONES AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD:

De conformidad con lo expuesto y al tenor de nuestra Constitución, que así lo estipula en la norma contenida en el artículo 239, sólo al Congreso de la República compete determinar las bases de recaudación del impuesto.

Recordando los elementos que componen la Relación Jurídica-Tributaria, cabe mencionar que la DEDUCCION "es el conjunto de normas tendientes a depurar la Base Imponible para permitir con ello, la liquidación de la deuda impositiva". En esta forma, siendo la deducción parte integrante de la Base Imponible y necesaria para su determinación, forma parte de las Bases de Recaudación del Impuesto y, por lo tanto, hacemos hincapié en que solamente mediante una ley emanada del Congreso, pueden ser creadas y determinadas las DEDUCCIONES quedando sujetas las mismas al Principio de Legalidad Tributaria, el cual en forma resumida podríamos definirlo así: "SOLAMENTE AQUELLAS SITUACIONES SEÑALADAS O TIPIFICADAS POR UNA LEY, CONSTITUYEN DEDUCCIONES".

Con el interés de dejar bien clara la vinculación

(51) *Constitución Política de la República de Guatemala,*
Pág. 144.

de la Dedución al Principio de Legalidad es importante resaltar que la Dedución forma parte de la base para determinar el impuesto, por lo que sólo al Congreso se le atribuye la facultad de establecer, señalar, determinar, graduar y caracterizar las deducciones y, siempre, mediante o únicamente por virtud de una ley.

Como hemos dicho sólo el Congreso de la República puede crear impuestos y a su vez determinar su base imponible, asimismo sólo al Congreso le corresponde determinar qué situaciones constituyen deducciones.

Con relación a la Obligación Tributaria, indicamos que "es un vínculo jurídico, que nace de la ley, constituyendo una obligación de dar, dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre es una obligación de dar, asimismo indicamos se establecen por medio de normas tributarias establecidas en las leyes específicas, dándonos cuenta que está sujeta a la "ley", evidentemente atribución conferida al Organismo Legislativo y sujeta al Principio de Legalidad.

En relación a su determinación; el Código Tributario establece en su Título IV, Capítulo III, artículo CIENTO TRES: la determinación de la Obligación Tributaria: "es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien, declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma".

Agrega en el artículo CIENTO CUATRO: "Determinada

la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la administración". (52).

En la Constitución artículo 239, está establecido que corresponde con exclusividad al Congreso de la República determinar: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.

Queda expuesto claramente que sólo por virtud de una ley nace la obligación tributaria, la base imponible, las deducciones, exenciones etcétera, por lo que el Código Tributario de Guatemala, confirma lo establecido en la Constitución y claramente prescribe en su artículo tercero, que se requiere la emisión de una ley para:

- 1) Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria.
- 2) Establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria.
- 3) Establecer la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
- 4) Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios.
- 5) Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
- 6) Tipificar infracciones y establecer sanciones y multas.
- 7) Fijar las formas de extinción de los créditos - - -

(52). Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.

- 8) Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Además agrega este artículo que "son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

A lo largo de nuestra exposición podrían surgir dudas que creemos indispensable dilucidar, entre ellas: si es posible que en el Derecho Tributario existan las llamadas "lagunas de Derecho"; pues bien, como todas las ramas del Derecho y el Derecho mismo, son producto de la vida humana objetivada, derivada del quehacer del hombre y, como producto del mismo está sujeto no solo a errores sino que también por lo amplio de su materia a desapercibir algunas situaciones, que no pueden ser abarcadas en toda su expresión y posibilidades. El Derecho es una ciencia rica, porque hay tantas situaciones o alternativas, conductas y aspiraciones como hombres humanos que somos, por ello son ilimitadas las situaciones complejas que surgen o que en un futuro pueden surgir, siendo imposible que el Derecho lo abarque desde que este surgió. Debido a estos acontecimientos no sólo es posible, sino que de hecho se da en toda la actividad jurídica que surgen y existen lagunas; sin embargo estas deben ser resueltas y enderezadas por la

misma importancia que revisten para los contribuyentes o para el mismo Estado mediante la modificación, derogación o creación de leyes que satisfagan la necesidad que surge; pero y la Analogía? será una forma de interpretar y solucionar estos conflictos?

Pues bien, creemos que en materia de Derecho Tributario o Fiscal la analogía no procede, al menos no para determinar la Base Imponible, no para interpretar el Hecho Generador, no para determinar el Sujeto Pasivo; la analogía es rechazada rotundamente para estos aspectos y este rechazo descansa, precisamente en el Principio de Legalidad Tributaria.

En la norma contenida en el artículo cinco del Código Tributario de Guatemala, establece con relación a la aplicación de la analogía en el caso del Derecho Tributario lo siguiente: "En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a los principios establecidos en la Constitución Política, los contenidos en el Código Tributario, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial. Sin embargo por aplicación analógica no podrán instituirse SUJETOS PASIVOS TRIBUTARIOS, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, EXENCIONES, EXONERACIONES, DESCUENTOS, DEDUCCIONES u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias." (53).

Claro está, si sólo la ley puede determinar la Base Imponible, el Sujeto Pasivo, crear y modificar los impuestos, entonces el Estado y el ciudadano sólo pueden

(53) Código Tributario de Guatemala. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

sujetarse a lo que la ley ha creado, y jamás mediante la analogía crearse otras situaciones, por lo delicado y la importancia en el Derecho Público que reviste nuestra materia; si se aceptara la analogía creo que destruiríamos todo el Principio de Legalidad, creando con ello un estado de inseguridad jurídica, todo el Ordenamiento Jurídico Tributario se arruinaría, creándose por una parte cuántos impuestos se le antojaran al Estado y por la otra al contribuyente que crearía exenciones, deducciones, rebajas, descuentos, que le convendrían para no cumplir con su pago al Estado, es decir crearía figuras tributarias a su antojo.

Por lo anterior, deseamos asentar que sólo se interpretan estos aspectos literalmente y atendiendo a su tipicidad. Esta posición adopta nuestra Constitución y Código Tributario.

Por último la siguiente aclaración: será posible que las disposiciones o reglamentos de las autoridades administrativas y del mismo Presidente de la República, están por encima de las leyes o será que aquellas prevalecen por encima de éstas? Definitivamente, aplicando el Principio de Legalidad Tributaria, solamente el Congreso de la República, puede decretar las leyes relativas a la creación, y modificación de impuestos, de las exenciones, de la determinación de la base imponible; además atendiendo a la jerarquía de las leyes que sitúa a la Constitución por encima de toda otra norma, situando en segundo lugar a las leyes y por último a las disposiciones o reglamentos administrativos, concluimos que, si hay una contradicción entre una ley y un reglamento, tiene que prevalecer con

toda su fuerza la ley y, además se está en obligación de denunciar un reglamento de inconstitucional, debemos tener en cuenta que el reglamento únicamente fija el procedimiento para la aplicación del contenido de la ley, sirve para dar instrucciones para la ejecución de una ley, por lo tanto en lo que a nuestro trabajo concierne, solo la ley crea las deducciones, su monto, su determinación; pero el reglamento nos indica cómo utilizar esta figura para depurar la Base Imponible.

El Código Tributario nuestro, adopta esta posición al señalar que las fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía son: 1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las leyes, los tratados y las Convenciones Internacionales que tengan fuerza de ley; y, 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el organismo Ejecutivo.

Con relación a los Reglamentos, son simples auxiliares de las leyes y nunca pueden estar por encima de ellas. El Reglamento sólo puede referirse y regular los derechos y obligaciones accesorios en la medida en que estos permitan la determinación del monto del tributo y, consecuentemente, la aplicación de deducciones para depurar la Base Imponible; entendiéndose por derechos y obligaciones accesorios, aquellos que no determinan el monto del tributo, sino como debe presentarse la liquidación, como por ejemplo como prestar la Declaración del Impuesto sobre la Renta, rendir informes cruzados, etcétera. De lo contrario caeríamos en contradicción con el Principio de Legalidad y en un vicio de inconstitucionalidad, porque estaríamos contraviniendo las disposiciones contenidas en la Carta Magna.

No profundizamos en el estudio de los reglamentos (Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado -IVA-), toda vez que al tenor del Principio de Legalidad ya antes expuesto, consideramos que sólo las leyes son las que deben regular asuntos de vital importancia y porque además el Reglamento como lo define el Licenciado Jorge Mario Castillo González, "es un conjunto de reglas, preceptos, normas o instrucciones para la ejecución de una ley". (54) y no deben violar los principios fundamentales previstos en la Constitución, incluido el Principio de Legalidad, consecuentemente nos sujetamos solamente a lo establecido en las leyes, que son un poco más estables y rígidas.

(54) Castillo González, Jorge Mario. *Ob.Cit.* Pág. 143.

CAPITULO IV

LAS DEDUCCIONES Y LA EVASION

Una vez determinado el concepto y definición de la Deducción Tributaria, es importante conocer tres figuras conexas con ésta, para llegar a determinar el alcance y efectos de la Deducción.

Por lo que a continuación hablaremos brevemente de las figuras de: EVASION, DEFRAUDACION y ELUSION.

A) LA EVASION:

Puede decirse que es un fenómeno de tipo financiero que consiste en sustraer u omitir el pago de impuestos, privando al Estado de su ingreso.

Para Ernesto Flores Zavala, la evasión "consiste en eludir el pago del impuesto" (55) se trata de que no se pague en ninguna forma el impuesto, en otras palabras el tributo no llega al Estado, nadie lo paga.

En la Evasión no hay impuesto, no hay pago al Estado, no existe rendimiento fiscal del impuesto establecido.

Para Manuel Andreozzi, la evasión "es el acto llevado a cabo para no cumplir la obligación tributaria creada por la ley, y está constituida por dos elementos:

- 1- La determinación de no cumplirla, y
- 2- El acto u omisión del acto cuya finalidad es eludir total o parcialmente el pago del tributo mediante una

(55) Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Pág. 280.

maniobra". (56).

La evasión está presente en todo acto u omisión cuyo fin sea disimular u ocultar la situación jurídica tributaria, con la finalidad de no cumplir con la ley, siendo punible esta maniobra.

Características de la Evasión:

- a) Existe evasión tributaria cuando se evita el pago.
- b) Se produce por parte de los que están obligados legalmente.
- c) La evasión viola las disposiciones legales.
- d) Que exista una acción u omisión, o sea toda conducta del hombre consistente en un hacer o no hacer, realizar o no determinada actividad que está obligado a efectuar, es decir, a ejecutar o no la prestación determinada por la ley.
- e) Que la acción determine una disminución ilegítima de los ingresos tributarios al Estado.
- f) Que esa conducta sea por culpa del contribuyente, ya sea por negligencia o por mala fe.

La evasión es una figura totalmente prohibida y sancionada, debido al perjuicio que causa al Estado por un contribuyente que se coloca al margen de la ley, no cumpliendo con la finalidad del tributo, al disminuir el pago adeudado al Estado por medio de actos ilícitos.

Ernesto Flores Zavala, señala que debe combatirse la evasión fiscal por las siguientes razones:

- 1- Por constituir violación a la ley.

(56) Andreozzi, Manuel. Ob. Cit. Pág. 219.

- 2- Porque al grupo de transgresores los coloca en una situación de privilegiados y lo que están haciendo es burlándose de la ley.
- 3- No debe quedar a criterio de los contribuyentes si pagan o no el impuesto.
- 4- Además porque la finalidad del impuesto es dar cobertura a un sin número de necesidades colectivas, entonces quien evade el pago del impuesto, lo que hace es evitar que el Estado cumpla con su fin fundamental.(57).

Existen dos formas de evasión, una legal y otra ilegal:

.EVASION LEGAL O LICITA:

Consiste en no efectuar el pago de impuestos, efectuado a través de procedimientos legales. Por ejemplo si para importar determinada mercadería hay que cubrir un impuesto, el importador piensa mejor no lo importo, de esa manera está evadiendo el pago del impuesto. (58).

EVASION ILEGAL O ILICITA:

Se da cuando se violan normas tributarias, para eludir el pago del impuesto.

Para Flores Zavala, la evasión ilegal, "se realiza cuando para no efectuar el pago del impuesto se violan las normas legales, dándose un fraude al fisco". (59).

Manuel Matus Benavente define la Evasión Ilícita: "como aquella que se realiza violando las leyes tributarias, y en que no obstante estar jurídicamente

[57] Flores Zavala, Ernesto. Ob. Cit. Pág. 281.

[58] Idem. Pág. 280

[59] Idem. Pág. 281.



obligado a satisfacer el impuesto, porque se han cumplido los requisitos legales para que nazca a favor del Estado el "crédito tributario", el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el impuesto." (60)

B) LA DEFRAUDACION:

El abogado Manuel Ossorio, define la defraudación: "como delito comprendido en el concepto genérico de estafa, pero algunas legislaciones como la argentina, se cuidan de señalar casos específicos de estafa. Así, el delito se configura por defraudar a otro en la sustancia, calidad o cantidad de las cosas que se le entreguen en virtud del contrato o de un título obligatorio". (61).

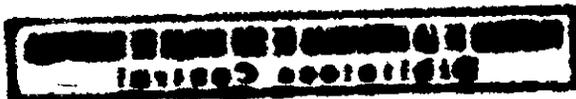
El Código Tributario en el artículo sesenta y nueve contempla dentro de las infracciones tributarias a la Defraudación Tributaria, dando la siguiente definición de lo que es infracción tributaria: "es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias". (62).

Fernando Sainz de Bujanda, expone que defraudación tributaria, se refiere a un tipo específico

(60) Matus Benavente, Manuel. Finanzas Públicas. Pág. 201.

(61) Ossorio, Manuel. Ob. Cit. Pág. 209.

(62) Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.
de Guatemala.



de infracción tributaria, y que la defraudación "es aquel tipo de infracción que, en esencia, consiste en sustraer al ente público la cuota tributaria y, en cuanto al procedimiento, se caracteriza por el empleo de fraude". (63).

En la defraudación el contribuyente sustrae u oculta maliciosamente las bases imponibles o evita por otros procedimientos el pago de la cuota tributaria a la que legalmente estaba obligado, es decir que actúa con mala intención.

Giuliani Fonrouge, expone que la defraudación, aparece por vez primera en la legislación tributaria argentina en el año mil ochocientos setenta y cuatro, donde se establecía que se consideraba como fraude "toda falta de requisito, falsa declaración o todo hecho que produjera menos renta de la que legítimamente se adeude". (64).

El Código Tributario guatemalteco establece en su Capítulo II, sección primera lo siguiente respecto a la defraudación: "Comete defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del cual pueda resultar perjuicio para la misma". (65).

En la norma contenida en el artículo ochenta y cinco de nuestro Código Tributario, que son actos de defraudación los siguientes:

(63) Sainz de Bujanda, Fernando. Ob. Cit. Pág. 214.

(64) Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 686.

(65) Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.

- 1- Declarar importes, cantidades y datos falsos u omitir deliberadamente informaciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
- 2- Emplear mercaderías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los que corresponde, según la ley que conceda la exención o franquicia.
- 3- Elaborar o comerciar clandestinamente mercaderías gravadas. Se consideran comprendidas en estas acciones la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; asimismo la alteración de las características de la mercadería, su ocultación, cambio de destino, falsa indicación de procedencia.
- 4- Ocultar mercaderías, objetos o productos gravados.
(66).

En consecuencia, podemos extractar de la defraudación los elementos siguientes:

- a- La ocultación, simulación, maniobra o engaño que tienda a inducir a error a la Administración Tributaria; es decir, que si se induce a engaño o en error a otra persona distinta del fisco, no habría defraudación tributaria.
- b- Este engaño, puede ser a través de cualquier mecanismo o maniobra, ya sea en la declaración o documentos contables que produzcan el error del fisco, tanto en el cálculo del impuesto como en la determinación de la Base Imponible o de cualquier otro elemento, que sirva para fijar el monto de la deuda impositiva.

[66] Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

- c- Ese engaño debe ser con el objeto de causar un perjuicio a la Administración Tributaria.
- d- Asimismo, dicho engaño debe ser efectuado por el contribuyente o sujeto responsable.

En resumen, la defraudación siempre supone la intención de causar daño con la ocultación de cualquier circunstancia de índole fiscal, con la intención deliberada de sustraer en todo o en parte a una obligación fiscal, con el objeto de no pagar el impuesto recaído de acuerdo a la ley.

C) LA ELUSION:

"Se le conoce también como evitación fiscal, consistente en que el contribuyente evita realizar el hecho generador, el que constituye su capacidad económica que se encuentra sujeta a gravamen". (67).

Chicas Hernández, expone que la Elusión "consiste en el comportamiento del contribuyente por el que renuncia a materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen; porque el contribuyente evita siempre y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria". (68).

Podemos mencionar como características de la Elusión las siguientes:

-
- (67) Raymundo Escalante, Celso Bernabé. Trabajo de Auditoría. La Auditoría Tributaria y el Análisis e Interpretación de Estados Financieros de una Empresa de Fabricación de Corcholata y Envases de Lata. Pág. 19.
 - (68) Chicas Hernández, Raúl Antonio. Ob.Cit. Pág. 134 y 135.

- a) Una inactividad o una abstención del contribuyente que evita la realización del hecho generador de las obligaciones tributarias.
- b) Se trata de mecanismos, procedimientos u omisiones del contribuyente.
- c) Dichos actos son admitidos por el derecho, lo cual indica que no constituye una INFRACCION TRIBUTARIA.
- d) Como un resultado de dicha conducta se obtiene una ausencia de impuesto.

Como ejemplo de ilustración podemos mencionar a una persona que rechaza su derecho hereditario porque los bienes inmuebles que va a heredar tienen una deuda tributaria mayor a su valor real.

Desde el punto de vista doctrinario no es una infracción tributaria, por no estar regulado en la ley, por lo que trataremos de dar un concepto de Elusión, considerando que es aquella conducta, procedimientos u omisiones mediante las cuales el contribuyente obtiene a su favor una economía patrimonial, al evitar que se realice el hecho generador que configura el monto de la deuda, sin ser una infracción tributaria y por lo tanto no es sancionada.

Ahora bien, en otras legislaciones, expone Giuliani Fonrouge, que en el párrafo final del artículo 46 de la Ley 11.683 de Argentina, se refiere a la conducta penal de la elusión de impuestos, al establecer que se "reprimirá como defraudación fiscal el declarar, admitir o hacer valer ante la Dirección General, formas y estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para

configurar la efectiva situación, relación u operación económica gravada por las leyes impositivas, cuando deba razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa". (69).

Continúa diciendo que para que la elusión fiscal signifique actitud punible, no basta el uso o formas jurídicas manifiestamente inapropiadas, sino que es necesario que el sujeto haya tenido la intención de evitar la justa imposición, evitar que se aplique el tipo impositivo según una razonable apreciación.

Por lo tanto deben darse tres condiciones de punibilidad y son las siguientes:

- 1- El uso de formas o estructuras jurídicamente inapropiadas.
- 2- Debe existir la intención deliberada de disminuir la carga tributaria, y
- 3- Debe existir razonabilidad en la apreciación del factor subjetivo.

a) DIFERENCIA ENTRE EVASION, DEFRAUDACION y ELUSION:

Existe una idea general de que mediante la deducción se evade el impuesto, es decir que ya en la práctica el ciudadano común confunde las Instituciones de Derecho Tributario considerando sinónimas las figuras.

La deducción según quedó establecido es "una Institución Técnica Jurídica que sirve para la depuración de la Base Imponible", es decir que la Deducción implica una serie de pasos que, aplicados a la Base Imponible, determinan la cantidad NETA sobre la cual va a recaer el

[69 Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. Pág. 694.

tipo impositivo; siendo una operación jurídica porque está reconocida en la ley; mientras que la *Evasión*, viene a constituir una disminución ilegítima de los ingresos tributarios, o el otorgamiento indebido de exenciones u otras ventajas fiscales.

En la deducción se cumple con la obligación tributaria, mientras que en la *Evasión* no, su finalidad es eludir total o parcialmente el pago del tributo mediante una maniobra.

DIFERENCIA DE LA EVASION CON LA DEFRAUDACION:

Dejamos claramente expuesto, que la defraudación: "es toda acción u omisión mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño, induce a error a la Administración Tributaria, del cual pueda resultar perjuicio para la misma", mientras que la *Evasión*, utiliza violación de leyes tributarias, no obstante estar jurídicamente obligado a satisfacer el impuesto, disminuye ilegítimamente los ingresos tributarios (contra el Estado).

En la evasión se utilizan maniobras para no efectuar el pago del tributo y en la defraudación lo que se hace es inducir a error al fisco mediante engaño, ocultación, simulación, existiendo fraude.

No podemos dejar de mencionar que, además de existir diferencias sustanciales entre ambas, existen similitudes según entendemos de lo que expone el autor Giuliani Fonrouge, cuando indica que en Argentina, la evasión está incluida dentro de la infracción tributaria denominada defraudación:

1- Las dos son infracciones tributarias y penadas por la

ley

- 2- Por cuestión de conveniencia, las infracciones son cometidas por los contribuyentes.
- 3- El beneficio obtenido es a favor del contribuyente y no del Estado.
- 4- Dichas infracciones pueden ser cometidas por el contribuyente o sujeto responsable.
- 5- Como resultado de las acciones u omisiones se produce disminución ilegítimo del tributo, constituyendo por lo tanto un ingreso menos para el Estado. (70).

DIFERENCIA DE LA EVASION Y DEFRAUDACION CON LA ELUSION:

ELUSION:

Esta figura en contraprestación de las dos anteriores, no constituye una infracción tributaria y, por consiguiente tampoco está sancionada por la ley, indicamos que "consiste en el comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen; porque el contribuyente evita siempre y sencillamente la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación tributaria". (71).

Hemos establecido que la Evasión y la Defraudación son infracciones dentro del Derecho Tributario, es decir son figuras que atentan contra la

(70) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob.Cit. Págs. 684, 685, 689, 691 y 692.*

(71) *Chicas Hernández, Raúl A. Ob.Cit. Pág. 134.*

obligación del contribuyente y el derecho del Estado de exigir tributos, en el primer caso, la obligación de tributar y en el segundo, el derecho de reclamar el pago del tributo y obtener el ingreso económico fruto del mismo.

Eludir, en su acepción común y corriente es la acción de huir de la dificultad, esquivarla o salir de ella con algún artificio o como lo dice el Diccionario Uthea, eludir: "es hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio". (72).

Esta definición es clara y señala que eludir es abstraerse de una dificultad. Aplicando dicho significado a la materia fiscal, podemos decir que la elusión: "es el acto de eludir" y eludir consiste en la serie de actos o procedimientos que se utilizan para evitar el pago del impuesto, por medio de un mecanismo preestablecido por la ley.

Es importante decir que eludir consiste en el acto humano que tiende a excluirse total o parcialmente del pago de un impuesto, dentro de las maniobras o manipulaciones permitidas por la ley.

Hay muy poco escrito sobre la figura de la Elusión, sin embargo de su propio concepto extractamos que con relación a la Evasión y Defraudación hay algunas comparaciones y son las siguientes:

- i- En la Evasión y defraudación son acciones voluntarias en la Elusión también es una acción voluntaria.(73).

(72) Diccionario Enciclopédico UTHEA, Tomo IV. Pág. 20.

(73) Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

- 2- La Evasión y Defraudación son figuras antijurídicas, es decir que se oponen a las normas tributarias contenidas en la ley, (74), en la Elusión son actos o mecanismos que no constituyen INFRACCION TRIBUTARIA.
- 3- Los elementos de la Evasión y Defraudación están típicamente definidos, en la Elusión no están tipificados en la ley.
- 4- La Evasión y la Defraudación conllevan una sanción (75), mientras que la Elusión no es sancionada por la ley.

Debido al Principio de Legalidad, consideramos que únicamente mediante los actos establecidos por ley o consentidos a través de una ley, puede hacerse la Elusión, actos que además van a ser considerados permisibles y van a ser tolerados, a contrario sensu de la evasión y la defraudación que son hechos y actos humanos pero contrarios a lo establecido por la ley y que son expresamente prohibidos por ella.

Cuando se elude un impuesto, se trata de una conducta que no es contraria a la ley y, por ende, es una conducta totalmente aceptable y tolerada por la Administración Tributaria.

D) LA DEDUCCION COMO INSTRUMENTO JURIDICO DE LA ELUSION FISCAL

Hemos dejado indicado que la Evasión y la Defraudación son figuras que se consideran infracciones

(74) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob.Cit. Pág.689 y Matus Benavente, Manuel. Ob.Cit. Pág.201.*

(75) *Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. Pág.686.*

tributarias y cuya verificación genera una sanción por parte del Estado.

La Elusión, en cambio, es una figura que por ser permitida por la ley no genera bajo ningún concepto una sanción; todo lo contrario, al aplicar la deducción y siendo esta un instrumento jurídico, se elude en parte o totalmente el impuesto y no solo se considera legal, sino que también es permitida su aplicación o utilización.

Con la aplicación de la deducción, lo que se hace es dejar de pagar el impuesto en su totalidad o en parte, pero ya cuando este ha sido objeto de su medición, es decir, que una vez determinado el Hecho Generador y la Base Imponible del mismo, se depura con la deducción y así se "elude" no el impuesto, pues se mantiene vigente, sino que al aplicar la Deducción se elude el pago total mediante la cancelación de la suma que resulta de depurar legalmente la Base Imponible y, de esta manera, una cantidad es "reducida" y mediante ello eludida; pero es necesario recalcar que no se elude el Impuesto, toda vez que al surgir el Hecho Generador de inmediato nace el Impuesto y se debe cumplir la obligación de pagarlo; pero mediante la elusión se logra disminuir total o parcialmente el Impuesto.

Decimos que la Deducción es un instrumento jurídico, pues en realidad al estar contenido en las leyes tributarias y servir como un procedimiento o mecanismo típicamente jurídico, no se le puede negar su calidad de tal. Es un instrumento, porque constituye una serie de pasos empleados para obtener un resultado o finalidad.

De esta manera, al eludir, lo que ocurre es que el contribuyente aplica la Deducción o se escapa de su eficacia plena; no porque el impuesto no se aplique o no cobre vida, sino porque al aplicar la Deducción o las deducciones baja notablemente la cantidad del impuesto y así se elude su cancelación.

D.1) EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

En el impuesto sobre la Renta al aplicar la Deducción, lo que ocurre es que si las deducciones aplicables son lo suficientemente considerados o altas en cantidades, aquí la renta es objeto de una depuración tal, donde se deducen todos los gastos, costos e inversiones utilizados por el contribuyente para la obtención de la renta, determinando la base imponible sobre la cual recaerá la cuota impositiva, que lo que puede suceder es que no quede cantidad sobre la cual tributar.

Así, un contribuyente que tiene ingresos por cuarenta mil Quetzales anuales, mediante el mínimo vital aplicable, las cargas familiares, las primas de seguro de vida no dotales, gastos médicos y cuotas por jubilaciones, pensiones y montepíos, puede lograr bajar su renta neta a un monto muy reducido, aplicando estas deducciones de manera que no tenga que retribuir al fisco cantidad alguna y logrando así eludir el pago determinado por la ley. Sin embargo, debe quedar claro, que el impuesto surgió, nació a la vida jurídica y se aplicó; pero mediante las deducciones se logró debilitar la cantidad total sobre la cual se debió contribuir.

Por lo tanto, es necesario señalar que la aplicación de las deducciones es un procedimiento legal y, como tal, resulta un instrumento propio de Elusión en el Impuesto sobre la Renta.

D.2) EN EL IMPUESTO SOBRE HERENCIAS Y LEGADOS POR CAUSA DE MUERTE:

También en este impuesto podemos aplicar la figura de las deducciones y, al hacer dicha aplicación, depura la Base Imponible.

Hacemos la salvedad que antes podían efectuarse deducciones también en el Impuesto sobre Donaciones entre Vivos, sin embargo con la entrada en vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- contenida en el Decreto 27-92 del Congreso de la República, derogó las deducciones contenidas en el Decreto Número 431 del Congreso de la República y sus Reformas en lo que se refiere al Impuesto de Donaciones entre Vivos sobre bienes muebles e inmuebles; en virtud de tal derogatoria, ahora, únicamente podrán hacerse deducciones al Impuesto de Herencias y Legados por causa de muerte.

De nuevo nos encontramos ante la situación de que el impuesto, aunque haya surgido y tenga validez así como obligatoriedad, puede que no se cobre en su totalidad, ya que las cantidades que se producen al aplicar las deducciones, pueden superar el mismo valor del impuesto.

Como ejemplo podemos citar: el hecho de ser hijo del causante reduce ya considerablemente el tipo impositivo (a mayor parentesco, menor impuesto), por otra parte, al aplicar las deducciones podría originar que la

suma total imponible sea mucho menor que antes de la depuración, o que, de nuevo sea neutralizada la base imponible a consecuencia de las deducciones y, así desaparecer totalmente la deuda tributaria.

Insistimos en que no es el impuesto el que desaparece, toda vez que éste está presente, sino todo lo contrario, el impuesto subsiste; pero la cantidad imponible ha disminuído considerablemente o ha desaparecido y, así, en el primer caso se tributa en menor cantidad y en el segundo ya no se tributa. Por ello consideramos que la deducción y su aplicación puede ser útil para la elusión del tributo o deuda fiscal; pero no porque elimine el impuesto, sino porque la cantidad objeto del tributo queda reducido en gran proporción o puede quedar desaparecido.

E) LA DEDUCCION COMO INSTRUMENTO DE EVASION FISCAL:

Hemos expuesto que Evasión: es una figura contraria a la ley que consiste en dejar de pagar total o parcialmente la obligación jurídica tributaria, por medio de maniobras que tienen como finalidad escapar de la acción del pago del impuesto, es decir, que evadir el impuesto es no cumplir con la obligación tributaria mediante mecanismos que no son permitidos ni admitidos por la ley.

En el caso de la Deducción su finalidad jurídica tiene por objeto depurar la Base Impositiva y, mediante ella, se puede eludir el pago del impuesto; sin embargo, la utilización de la Deducción se puede también evadir y defraudar a la Administración Tributaria, pero no porque la deducción en sí sea la que lo busca, sino debido a la

aplicación incorrecta que se haga de la misma.

De conformidad con lo expuesto por el autor Giuliani Fonrouge, podemos resumir los elementos principales de la evasión de su propio concepto, siendo los siguientes:

- 1- Que haya acción u omisión ilegal, es decir, que no se cumpla, como en el caso de la omisión preceptuado en el artículo ochenta y ocho del Código Tributario, que se omita el pago de los tributos.

Esto significa que el contribuyente se coloca en una posición contraria a lo establecido en la ley. Por otra parte, la acción consiste en una conducta del individuo tendiente a realizar un actuar prohibido, es decir a violar un precepto de NO HACER, expresamente establecido en la norma.

- 2- Perjuicio Económico, es decir, que se cause al Fisco un perjuicio económico, con el hecho de que no recibe un impuesto por parte del contribuyente obligado. (76).

De tal manera, que da la idea de que a través de la Deducción se realiza la evasión y, que esto implica para el fisco un perjuicio económico que consiste en no recibir la totalidad del impuesto debido a una mala depuración, es decir violando normas legales, queremos dejar claramente establecido que la Deducción en sí no causa evasión, sino que a través de la omisión o acción que se utilice ilegalmente.

Con la entrada en vigor de las leyes tributarias

[76] Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit. Págs. 691 y 692.

contenidas en los Decretos números 26-92 y 27-92 del Congreso de la República, que corresponden a la Ley del Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- respectivamente, puede analizarse que mediante estas nuevas leyes, es difícil que se de esta clase de maniobras, no solamente por estar bastante reducidos los renglones sujetos a deducción sino también por el sistema de fiscalización utilizado por el Estado.

E.1) La Deducción como Instrumento de Evasión Fiscal en el Impuesto sobre la Renta:

En la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen una serie de deducciones que permiten configurar la depuración de la Base Imponible y, por ello, manipulando las mismas se podría producir la Evasión del Impuesto siempre, claro está, teniendo en cuenta los elementos que tipifican la Evasión, es decir, la existencia de una acción u omisión ilícita que se produce por el mal uso o uso simulado de la misma, el que produce la evasión o la defraudación.

Ahora bien, en el Impuesto sobre la Renta, mediante la Deducción se puede evadir el impuesto, Evasión *latu sensu*, utilizando para el efecto, la deducción con el objeto de suprimir o reducir la Base Imponible, puesto que según el autor Ernesto Flores Zavala: "evadir consiste en eludir el pago del impuesto". y eludir significa: "hacer vana o hacer que no tenga efecto una cosa por medio de algún artificio". (77) por ejemplo, nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta, en su artículo treinta y siete, establece: "... La renta

(77) *Diccionario Enciclopédico UTHEA, Tomo IV. Pág. 20.*

imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala será equivalente a su renta neta, menos las siguientes deducciones: a) La suma única de Veinticuatro mil Quetzales en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna; b) Las cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, por jubilaciones, pensiones y montepíos; las primas o cuotas establecidas en planes de previsión social, pensiones y jubilaciones para trabajadores del sector privado; las primas de seguro de vida no dotales, de accidentes personales y gastos médicos..." El artículo treinta y ocho, preceptúa: Deducciones de la renta bruta, se da sobre los conceptos siguientes: Las personas jurídicas, patrimonios y entes, que realicen actividades lucrativas, determinarán su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, por lo que se detallan algunos a continuación: a) El costo de producción y de venta de mercancías y de los servicios que les hayan prestado; b) Los gastos de transporte, combustibles, fuerza motriz y similares; d) Los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones, comisiones, gratificaciones, dietas aguinaldos anuales otorgados a todos los trabajadores en forma generalizada y establecidos por la ley o en pactos colectivos de trabajo; e) Las cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, las cuotas pagadas al Instituto de Recreación de los Trabajadores -IRTRA- al INTECAP; f) Las indemnizaciones pagadas por terminación de la relación laboral; g) Las asignaciones patronales por jubilaciones, pensiones, montepíos y otros" (78)

(78) Ley del Impuesto sobre la Renta. Dto. 26-92 del Congreso de la República.

Pues bien, si el contribuyente puede hacer uso de las bonificaciones como deducibles, así mismo la ley también señala expresamente que esa deducción es de la renta BRUTA, es decir, de la totalidad de la renta sin depuración alguna. Ahora bien, algunas empresas y personas individuales suelen deducir estas bonificaciones de la RENTA NETA, lo cual es contrario totalmente a la ley, siendo por lo mismo una contravención, pues se estaría aplicandó la deducción en forma contraria a lo que señala la ley, sin que el elemento engaño, simulación u ocultación se encuentre presente, en este caso se estaría produciendo la Evasión.

B.2) La Deducción como medio de Evasión Fiscal en el Impuesto sobre Herencia, Legados y Donaciones

Así como en el Impuesto sobre la Renta se puede manipular equivocadamente la deducción, igual podría suceder en el Impuesto de Herencias y Legados por causa de muerte, por ejemplo: en el artículo cuarto de la Ley relacionada contempla únicamente la posibilidad de diez casos de deducciones, siempre de conformidad con la posición económica del fallecido. Pues bien se podría evadir el impuesto al pretender incluir dentro de los gastos de la última enfermedad del causante que hubiese sido internado para su curación y fallecido a causa de su enfermedad, juntamente con las medicinas, los honorarios médicos y los gastos de hospitalización, los gastos de determinado tratamiento médico, digamos un tratamiento odontológico que nada tuvo que ver con la última enfermedad, pero que sí fue practicado durante el período de la enfermedad que provocó la muerte del causante; gastos que son ciertos, pero que no los considera la ley como deducibles y de esta manera de aplicar dichos gastos

se contraviene la ley que expresamente señala qué gastos son deducibles y cuáles no.

De esta manera la evasión que se produce al presentar facturas por gastos ajenos a la última enfermedad, para depurar la Bse Imponible va en contra de lo que establece la ley y en tal concepto se causa un perjuicio económico al Estado, toda vez que si bien se produjeron tales gastos no pueden deducirse de acuerdo a la ley.

Sería un error pretender de culpar a la DEDUCCION por la evasión; este mecanismo es beneficioso y saludable tributariamente hablando, siendo las personas quienes lo perjudican.

F) LA POSIBILIDAD DE DEFRAUDACION MEDIANTE LA UTILIZACION DE DEDUCCIONES

En la Ley del Impuesto sobre la Renta el Hecho Generador consiste en la producción de la renta y, mediante la deducción, se pretende depurar esa renta, es decir deducir todos los costos, gastos e inversiones utilizados para que dieran origen a esa renta o deducir otros gastos necesarios para que el sujeto pueda liquidar su impuesto y que éste no resulte tan gravoso e injusto. Claro que deben existir realmente esos gastos, toda vez que no existen, no deben ser objeto de deducción.

Para la exacta comprobación de esos gastos la Administración Tributaria exige al contribuyente que los justifique mediante documentos, por ejemplo en el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta preceptúa: "las personas jurídicas, patrimonios y entes

que realicen actividades lucrativas determinarán su renta neta, deduciendo de su renta bruta, los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, y en el inciso d) establece los sueldos, sobresueldos, salarios, bonificaciones y, demás prestaciones laborales, así como el inciso f) contempla las indemnizaciones pagadas a los trabajadores al servicio de la empresa se deducirán de la renta bruta..."

Pues bien, si los contribuyentes contravienen las normas tributarias utilizando la deducción, con base a un hecho simulado, puede defraudar a la Administración Tributaria, es decir, que una sociedad contribuyente pretende depurar de su renta bruta los aguinaldos pagados a su personal por una suma de Veinte mil Quetzales, cuando en realidad no tiene ni veinte trabajadores y el valor total de los aguinaldos cancelados no sobrepasan los Cinco mil Quetzales. En este caso habría defraudación al depurar de esta manera la renta bruta y se perjudicaría al Fisco, no porque la deducción, latu sensu, sea la defraudadora, sino porque al basarse el contribuyente en un costo que no es cierto y que jamás se ha producido pretende pagar menos de impuesto, mediante el engaño o simulación, lo cual implica que está minimizando fraudulentamente el monto de la deuda impositiva.

F.1) La posibilidad de Defraudación mediante la utilización de la Dedución en el Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones.

Como está establecido anteriormente estas deducciones de que hablaremos a continuación no tienen

aplicación en el Impuesto de Donaciones entre Vivos únicamente es por causa de muerte. Así vemos que en el artículo cuarto de la Ley del Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, inciso "i", establece que: "las cantidades que se asignen por concepto de gastos del juicio, honorarios de abogados, notarios, albaceas, depositarios y expertos de conformidad con los aranceles correspondientes" son deducibles de la Base Imponible.

En esta forma cualquier gasto derivado de juicio testamentario o intestado, del trámite extrajudicial, notarial o de cualquier otra naturaleza relativa a la herencia es objeto de deducción y, a la hora de hacerse o solicitarse la liquidación del impuesto respectivo, se debe hacer mención de estos gastos.

Ahora bien, se defraudaría al Fisco si los contribuyentes utilizan esta deducción en el caso de que un amigo o pariente firme un recibo por el cobro de honorarios de albacea de la herencia, cuando en la realidad no se le pagaron, o bien un recibo del administrador de la herencia, cuando no ha habido bienes que administrar o que cuidar y, así al presentar dichos comprobantes se deduce la cantidad correspondiente del monto de la Base Imponible y se ocasiona un perjuicio económico al Fisco, defraudándole, puesto que este no recibe la totalidad del impuesto, debido a que depuró en más la base imponible mediante una deducción falsa, basada en el engaño o en la simulación.

CAPITULO V
ANALISIS JUSNATURALISTA Y EXTRAFISCAL

**A) LA DEDUCCION COMO INSTRUMENTO JURIDICO, DE JUSTICIA
TRIBUTARIA, DE JUSTICIA SOCIAL Y DE
DESARROLLO ECONOMICO:**

La figura tributaria de la Deducción tal y como la hemos analizado, tiene como una de sus finalidades cumplir con determinados objetivos, algunos en el orden social, otros dentro del campo de justicia tributaria y por último, propiciar el desarrollo económico.

De acuerdo con lo antes expuesto notamos que la Deducción produce como resultado una serie de consecuencias que tienden a producir no sólo el fin jurídico: de depurar la base imponible, sino también lograr determinados fines o propósitos que tienden a solucionar problemas o dar respuesta a determinadas finalidades económicas, sociales y de justicia tributaria.

Analizada la deducción tributaria, se cree que su existencia se debe a una causa esencial, como lo es la necesidad social, que bien puede ser de carácter general, de carácter específico y de sentido más bien material, en el caso de las obras públicas; pero en todos, la necesidad social es determinante para la creación de la obligación tributaria.

Decimos que la deducción es creada con una finalidad social, debido a que todos los contribuyentes o responsables se ven obligados a pagar sus tributos a la Administración Tributaria, utilizando las deducciones establecidas en la ley, para que sea un pago --

equitativamente justo, deduciéndose los costos, gastos e inversiones para la producción de la renta, utilidades o ganancias y, contribuir así con el Estado para darle cobertura a las necesidades esenciales de la sociedad.

Para Matus Benavente, a partir del siglo XIX, comienzan a adquirir fuerza las ideas sobre justicia social que, trasladados al campo de la actividad financiera del Estado, se traducen en el principio de que debe desgravarse a las clases más débiles y que el peso de las cargas tributarias debe ser soportado por quienes, al amparo de la organización social y económica que el Estado asegura, resultan más favorecidos en la obtención de la renta y en mayores porcentajes.

Asimismo al siglo XIX le corresponde el aporte de haber incorporado a los principios doctrinarios el postulado de la Justicia Tributaria, que le plantea concretamente al Estado la exigencia de que su sistema impositivo realice junto a su finalidad tributaria ó fiscal, la de carácter social de desgravar a las clases económicamente débiles. (79).

Creemos que el Estado a través de la Administración Tributaria debiera utilizar la Deducción Tributaria, como un estímulo para los grandes sacrificios que hacen los contribuyentes para la obtención del Hecho Generador, disminuyendo la base imponible, con el propósito de gravar únicamente la cantidad neta sobre la cual - va a recaer el impuesto y consecuentemente lograr percibir un impuesto justo, logrando el Estado percibir mayores ingresos para fomentar determinadas actividades

(79) Matus Benavente, Manuel. Ob.Cit. Pág. 138.

económicas o financieras para lograr así un desarrollo económico en nuestro país.

El desarrollo económico creemos que se logrará con mecanismos capaces de incrementar la magnitud de los capitales de las empresas privadas; impulsando la creación de empresas que utilicen las materias primas nacionales; orientando la política fiscal para que el Estado dedique mayores recursos a las inversiones públicas; reduciendo los gastos superfluos, etcétera, más adelante hablaremos del Desarrollo Económico como uno de los fines extrafiscales de la Deducción.

b) Finalidad Técnica Jurídica y Fines Extrafiscales de

LA DEDUCCION:

La principal finalidad Técnico-Jurídica de la Deducción, ha sido objeto del desarrollo del presente trabajo de tesis en los capítulos anteriores, en los cuales demostramos que la deducción es jurídicamente "una institución que sirve para depurar la Base Imponible y ayudar con ello a la liquidación de la deuda impositiva". Es un procedimiento ó mecanismo para obtener la suma o monto total a pagar a la Administración Tributaria, por parte del contribuyente, reconociendo al mismo ciertos gastos, costos, pérdidas, inversiones, etcétera, que la ley ha considerado justamente aplicables para determinar el monto depurado de la Base Imponible.

Hemos determinado su importancia, elementos y características, precisando su importancia principal, pues a través de la Deducción, aquellas personas cuyo ingreso ya de por sí es reducido, logran disminuir el

monto sobre el cual va a liquidar la deuda tributaria y, de esta manera, la deducción permite en gran proporción rebajar o equilibrar esa desproporción entre el ingreso mínimo y el egreso que se produce como resultado de la obligación tributaria.

Así ocurre que la persona que pertenece a una clase media con un ingreso no muy alto, pero sí objeto de impuesto, merece reducir éste, mediante la depuración de la Base Imponible, lográndose así una mayor Justicia Tributaria.

b.1) DE JUSTICIA TRIBUTARIA:

Para iniciar el desarrollo de este tema explicaremos primero en qué consiste la Justicia; según Guillermo Cabanellas, "es el supremo ideal, que consiste en la voluntad firme y constante de dar a cada uno lo suyo. Equidad". (80).

También consideramos conveniente exponer qué significa equidad: "justicia distributiva, es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad. Moderación en la aplicación de la ley, atemperando según el criterio de justicia el rigor de la letra". (81).

En otras palabras justicia se le llama al recto proceder conforme a derecho y razón, que se haya en todos los ámbitos de la vida.

Para hablar de justicia tributaria como una finalidad extrafiscal de la Deducción, debe analizarse

(80) Cabanellas, Guillermo. Ob. Cit. Pág. 65.

(81) Ossorio, Manuel. Ob. Cit. Pág. 288.

el personalismo del Derecho Tributario desde sus aspectos económicos y jurídicos.

El concepto de Justicia Tributaria tiene dos aspectos, uno filosófico jurídico y otro sustancial y jurisdiccional. El primero debe concretarse a estar sujeto a la soberanía del Estado y en la igualdad ante la ley. (82).

Indica Andreozzi que, la sujección a la soberanía estatal es la que plantea el problema fundamental de la justicia. (83). En el ámbito de las Finanzas Públicas la justicia debería consistir en mayores gravámenes a mayores ingresos y, menores gravámenes a las personas que tienen menores ingresos o en su caso desgravar a las clases más débiles económicamente.

En cuanto a la igualdad ante la ley, éste viene a constituir el pilar más firme sobre el que asienta un buen orden institucional, porque coloca a todos bajo un concepto de igualdad frente al orden jurídico del Estado. Hay igualdad ante la identidad de situación jurídica, todos los que están en este caso, son iguales ante la ley, por ejemplo los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto anual no exceda de Sesenta mil quetzales, podrán acogerse al Régimen de Tributación Simplificada para los pequeños contribuyentes, debiéndose inscribir al Régimen presentando una solicitud por escrito, y la Dirección de Rentas Internas le entregará una tarjeta que lo

(82) Andreozzi, Manuel. Ob. Cit.. Pág. 50.

(83). Idem.

identificará como "pequeño contribuyente"; aquí la ley es igual para todos los que obtengan ingresos durante un año fiscal hasta Sesenta mil Quetzales, no más, es decir que no exceda de esta suma, aquí es donde hay igualdad ante la ley.

La igualdad en relación con el pago del impuesto, no debe entenderse por una igualdad numérica, sino la igualdad de sacrificios, es decir todos los esfuerzos invertidos para llevar a cabo el cumplimiento del pago de la deuda tributaria.

En cuanto al aspecto sustancial y jurisdiccional de la Justicia Tributaria, cabe indicar que se refiere a la sustancia jurídica específica que tiene como por ejemplo, los fundamentos de interpretación de la ley tributaria; los caracteres de los sujetos de la obligación tributaria, la coercitividad de los impuestos, etcétera; y con relación a la palabra jurisdiccional se está refiriendo a la manifestación de soberanía del Estado para hacer extensiva una obligación tributaria en todo el territorio nacional, es decir, las leyes tributarias de Guatemala tienen ámbito de aplicación en todo el territorio nacional de Guatemala.

Con seguridad podemos decir que, el concepto de Justicia Tributaria tiene su fundamento esencial en el Principio de Legalidad Tributaria, y basado en la Constitucionalidad en cuanto a las normas tributarias.

Para lograr esta finalidad de Justicia Tributaria consideramos pertinente incluir ciertos gastos que la Ley del Impuesto sobre la Renta no los toma como deducibles y que, en realidad, es necesario aplicarlos

para depurar la Base Imponible, mencionamos entre éstos los siguientes:

1) Los gastos relativos a la adquisición, conservación y mantenimiento del vehículo. Actualmente no se puede tomar la compra de un vehículo como un artículo restringido, menos como un gasto superfluo o de lujo, toda vez que las distancias que se recorren para trasladarse ya sea de la casa al trabajo, a la Escuela o a la Universidad son imposibles de ser cubiertas con eficiencia por el servicio de transporte colectivo.

Ello obliga al contribuyente a desligarse cada vez más de la dependencia de este sistema y a depender cada día más de su propio medio de transporte y locomoción; son gastos que inciden en la economía doméstica, tanto en el renglón relativo a la adquisición del vehículo, como en lo relativo al mantenimiento y cuidado del mismo.

2) Los gastos de la escolaridad o preparación educativa, tanto de la familia del contribuyente como de sí mismo.

Es un hecho innegable que entre mejor preparados estén los ciudadanos de una nación, habrá un mejor y más desarrollo económico y social; pues bien, en la actualidad dotar de una preparación adecuada a una familia no es un gasto menor y si el Estado y la propia Administración Tributaria se benefician con la preparación intelectual de todos y cada uno de sus ciudadanos, debe constituir un aliciente para el ciudadano que esa preparación que le cuesta tanto sea deducible.

Una carrera universitaria implica gastos mayores, las inscripciones, las cuotas, los exámenes, los textos y otras actividades extra-académicas son sufragadas en la mayoría de los casos por el mismo contribuyente, quien hace un enorme esfuerzo económico que reduce su ingreso, más aún cuando se trata de un padre de familia que cubre los gastos de vestuario, alimentación, salud y estudios.

b.2) DE JUSTICIA SOCIAL:

De la misma manera en que la Deducción pretende la Justicia Tributaria, asimismo puede servir para propiciar la Justicia Social.

Para los partidos revolucionarios, por Justicia Social se entiende "la implantación de sistemas socialistas o comunistas más o menos audaces, para los enemigos de estas tendencias, pero temerosos de la fuerza popular, por Justicia Social se acepta toda concesión mínima que halague a las masas sin comprometer gravemente el statu quo económico y de clases". (84)

En nuestro tiempo y en nuestra sociedad, Justicia Social se refiere a una actitud que, sin destruir por completo la estructura actual de la sociedad promueve e incrementa el nivel de vida de las clases trabajadoras.

Como resultado al incremento de ese nivel de vida de las clases trabajadoras, se afirmaría la paz interior de cada pueblo y se contribuiría así a la paz que siempre inspira un país, a obtener un bienestar material

(84) Cabanellas, Guillermo. Ob. Cit. Pág. 69/.

en armonía con otros países del mundo; es decir relaciones en armonía.

Se estampó con autoridad internacional en el preámbulo de la parte Trece del Tratado de Versalles, que se constituía una especie de declaración de derechos del trabajador, que la "justicia social está reconocida como una condición de paz universal". (85).

Positivamente, la justicia social ha de promover a la mejora salarial, al reconocimiento del descanso semanal, a la protección de la familia del trabajador, a la educación de la familia del trabajador y de él mismo, a una amplia seguridad social, al acceso a todos los adelantos de la civilización, en general incentivando a la clase trabajadora para la producción y además estimulando la iniciativa empresarial.

Para Schilling citado por Cabanellas, la justicia social " se trata de la virtud que inclina a respetar las normas dadas por el Derecho Natural en orden al Bien Común, normas que aseguran una perfecta coordinación de bienes e intereses dentro del Organismo social, así como cada clase y miembro de la misma, su parte y su correspondiente defensa". (86).

La justicia social tiene que introducirse en las instituciones y en la vida entera de los países; debe manifestarse sobre todo, en la creación de un orden

[85] *Idem.* Pág. 68.

[86] *Schilling citado por Guillermo Cabanellas, Ob. Cit. Pág. 69.*

jurídico y social de un país y, así lograr la paz y el desarrollo social.

La Deducción busca equilibrar una diferencia a través de los impuestos, puesto que al depurar en mejor forma las bases imponibles de algunos impuestos, a saber: la renta, la herencia o la propiedad a favor de aquellas personas que no deben ser perjudicadas en igual proporción que aquellas otras cuyo ingreso, renta o propiedad es muy grande y por lo tanto cuentan con más capacidad de pago; está beneficiando a los estratos más pobres y gravando en mayor medida a los más privilegiados; se entiende que la imposición no debe ser nunca una limitación a la capacidad de producción que generalmente implica una fuerte inversión.

Dentro del espíritu de Justicia Social que busca la Deducción, hay una serie de gastos que, encaminados con fines u objetivos sociales, logran darle a ciertos impuestos una imagen o un sentido de sensibilidad social.

El contribuyente con posibilidades económicas, al ser motivado con la deducción, puede efectuar ciertos gastos que servirán para mejoras sociales de algunos sectores necesitados; pero ello siempre y cuando estos gastos se convirtiesen en deducciones. Y porqué no, también algunas personas jurídicas podrían, dentro de este espíritu, producir mejoras sociales y de beneficio común para la colectividad si al mismo tiempo pudiera gozar al hacerlo, de deducciones.

También algunas personas jurídicas podrían, dentro

de este espíritu, producir mejoras sociales y de beneficio común para la colectividad si al mismo tiempo pudiera gozar al hacerlo, de determinadas deducciones establecidas en la ley.

Además, se podría analizar, la posibilidad de considerar deducible el que una empresa, sociedad o, en sí, cualquier otra persona jurídica donase determinada suma para algunas obras de beneficio colectivo; por ejemplo, dar sumas de dinero para alfabetización de un grupo de personas necesitadas y que se contemplen como sumas deducibles; otros porcentajes destinados para la construcción, equipamiento o mantenimiento de escuelas, bibliotecas o centros de investigación, todo lo relativo a la preparación académica de los ciudadanos, lográndose con ello evitar gastos al Estado; toda vez que son obras de infraestructura que al Estado le cuesta más desarrollar, en relación a una empresa privada, cuya organización y, tipo de actividad le permite ejecutar estos programas.

Si se lograra que una ley contemplara este tipo de deducciones, se lograría favorecer a todo el conglomerado social; pero de una manera muy especial, a los guatemaltecos de escasos recursos.

Estos gastos serían realizados por el sector privado que tienen mayores ingresos y, tratándose de impuestos, no dudamos que en principio sus beneficiarios estarán dispuestos a llevarlos a cabo; pero siempre que exista un pequeño aliciente que logre motivar y accionar dichos sentimientos; lo cual creemos se lograría por medio del reconocimiento de dichos gastos como

deducibles en el impuesto sobre la Renta.

Creemos que con un mínimo de motivación muchas personas y empresas del sector privado, sabiendo que dichos gastos no sólo son deducibles, sino que, van a servir para obras de beneficencia social, las realizarían con mayor esfuerzo y agrado, utilizando así la Deducción como un instrumento de Justicia Social.

b.3) FINES DE DESARROLLO ECONOMICO:

Nuestro país, como la mayoría de los países de América Latina que se encuentran en subdesarrollo, carecen de fuentes de trabajo, de industrialización y, en general de incentivos al desarrollo económico. El Estado, consciente de esta situación debe considerar entre sus objetivos fundamentales el de propiciar el desarrollo económico y social del país.

Queremos plantear en qué consiste el Desarrollo Económico para poder entender qué es lo que podemos lograr con la Deducción como finalidad técnica, jurídica y extrafiscal.

Para el economista Arthur Seldon y Pennance, desarrollo económico significa: "simplemente crecimiento económico, cambios económicos, sociales y de cualquier otro tipo que dan lugar al crecimiento. (87).

El desarrollo económico exige cambios en las técnicas de producción y en las instituciones. Estos

(87). Seldon, Arthur y F. G. Pennance. *Diccionario Económico*. Pág. 185.

cambios pueden originar el crecimiento económico.

En algunos países subdesarrollados, el crecimiento requiere un poder central más fuerte que haga cumplir las leyes existentes, en otros, puede exigir cambiar las costumbres sociales referentes al tipo y cantidad de propiedad que los individuos pueden acumular, ó las clases de alimentos que puedan comer para desarrollar un trabajo efectivo.

En los países desarrollados se ve el crecimiento económico en la renovación industrial de nuevos productos o nuevas máquinas o métodos para producirlos, pero las condiciones subyacentes son las actitudes de la dirección y de los obreros frente al prestigio de las posiciones directivas, la importancia de la eficiencia, el desempleo tecnológico, la conservación de las distracciones, etcétera. Algunas sociedades o grupos sociales son también fuente de crecimiento y progreso económico. Así las clases medias, de las que la burguesía es un ejemplo, constituyen para el desarrollo económico la más importante de las innovaciones sociales. La prueba está en los países subdesarrollados donde la ausencia de tales clases, cuyos miembros poseen cualidades de iniciativa, explica en gran parte la necesidad de que el Estado se convierta en innovador e impulsor.

Para los autores economistas Osvaldo Sunkel y Pedro Paz, el desarrollo económico "es un proceso de crecimiento, suelen definir el nivel de desarrollo en términos de ingreso por habitante, y el proceso de desarrollo en términos de tasa de crecimiento. El

ingreso por habitante es para esta escuela, el indicado más adecuado para definir el nivel y ritmo de desarrollo, por lo que se deduce que cuando los ingresos están por encima del número de habitantes, será considerado como país desarrollado y poco desarrollado los que están por debajo del mismo. (88).

Asimismo, se puede considerar el desarrollo económico, cuando hay esfuerzos importantes de mejoramiento económico y social, cuando avanza considerablemente en materia de industrialización, así como progresos importantes en la Administración Pública y en el sector privado en cuanto a los servicios sociales; pero esos progresos deben ser constantes, no quedarse estancados.

El economista Heller define el desarrollo económico de la siguiente manera: "que mientras el crecimiento económico se caracteriza por el aumento de la población y de los recursos, el desarrollo económico suele definirse como un aumento de los recursos disponibles más que proporcional al aumento de la población ". (89).

En nuestro país podemos afirmar que no hay desarrollo económico, pues nuestro Estado no está plenamente capacitado para solucionar los problemas económicos y por ello, debemos utilizar la Deducción Tributaria para fomentar determinadas actividades

(88) Sunkel, Osvaldo y Pedro Paz. *El subdesarrollo Latinoamericano y la Teoría del Desarrollo*. Pág. 29.

(89) Heller, Wolfgang. *Diccionario de Economía Política*. Pág. 145.

económicas o financieras del país y dar así un aliciente a la inversión, tanto nacional como extranjera.

Con el fin de lograr que Guatemala se desarrolle económicamente, debe aprovecharse la riqueza natural y el esfuerzo humano a mejorar las condiciones de vida de sus habitantes y a promover el progreso de nuestro país en sus aspectos primordiales.

Con esa finalidad de lograr esos objetivos y alcanzar en el menor tiempo posible el desarrollo económico que aspiramos, es necesario aunar todos los recursos nacionales, tanto del sector público como del privado, para hacer un esfuerzo conjunto con identidad de propósitos y, además, aplicar las siguientes ideas:

a) Confianza en Guatemala:

Guatemala necesita tener confianza en sí misma y en los guatemaltecos y querer a los guatemaltecos con sus valores y características nacionales.

El Gobierno debe estar convencido de que el desarrollo económico del país sólo puede conseguirse dentro de un sano nacionalismo, que permita a todos los guatemaltecos disfrutar de la explotación inteligente de los múltiples recursos naturales.

b) Debe haber una nueva actitud de la Administración Pública:

Para que nuestro país alcance su aspiración de desarrollarse económicamente, es indispensable que la Administración Pública en todos sus órdenes, sea honesta, eficiente, ordenada y austera.

Es necesario además que todos los empleados y funcionarios públicos se compenentren plenamente de esa aspiración y adopten una actitud consecuente.

c) Desarrollo de los Recursos Humanos:

El recurso más valioso con que cuenta nuestro país es su elemento humano. Hay que proteger y desarrollar los recursos humanos, como uno de los requisitos indispensables para lograr su mayor productividad y su crecimiento económico.

Debe dársele protección y mejoramiento al sector laboral, rural y urbano, sobre todo a través de amplios programas de capacitación, que permitan mayores oportunidades de ocupación y proporcionen a las empresas, personal con mejores conocimientos técnicos. Con mayor preparación y tecnificación de los trabajadores, lograremos una vida mejor y más digna para ellos.

d) Productividad Agropecuaria:

Debe fomentarse mejores condiciones educativas para coordinar el aumento de la productividad y, asimismo, la creación de mecanismos financieros adecuados y de sistemas—más—eficientes de comercialización de los productos agrícolas.

e) Política Agraria:

La economía nacional está basada principalmente en los frutos de la tierra, pero el volumen total de éstos y la forma cómo se distribuye el ingreso que

producen, impiden que la mayoría de nuestra población rural alcance las condiciones de vida decorosas a que tiene derecho todo ser humano.

Sólo con una política agraria realista alcanzaríamos que Guatemala produzca y prospere económicamente, para ello es necesario que pensemos en un programa social y económico, basado en el respeto a la propiedad privada productiva, en el otorgamiento en propiedad individual de tierras ociosas a los campesinos, en el aumento de la producción en todas las fincas y en la elevación de la productividad agrícola, como antecedentes necesarios para proporcionar un alto nivel de vida a nuestros campesinos y mejores rendimientos a los patronos rurales.

Para lograr esto, se necesita de asistencia técnica eficaz, créditos oportunos y suficientes para realizar en mejor forma la comercialización de los productos, a precios equitativos. Además, debemos incluir el mejoramiento de la educación, mediante un amplio programa de escuelas rurales y la ejecución de obras de saneamiento, agua potable, luz eléctrica y mejores vías de comunicación en los sectores campesinos.

f) Fomento a la Industrialización:

Pensamos que debe aplicarse una política fiscal que sirva de incentivo a las industrias extractivas y manufactureras, tanto a las empresas nuevas necesitadas de estímulo inicial, como a las ya existentes, cuya prosperidad debe buscarse en beneficio de la economía nacional.

Aquí debe aplicarse la Deducción para motivación económica, la Deducción sería de un mayor porcentaje a favor de aquellas empresas e industrias que descentralicen de la capital de la República sus plantas de producción, con la finalidad de aumentar las zonas de producción fuera de la ciudad capital y proporcionar mayores posibilidades de fuentes de trabajo a zonas que carecen de ellas; pero además esta descentralización de industrias estarían previniendo en un futuro la contaminación del medio ambiente que ya en la ciudad capital está aumentando, debido precisamente a la falta de descongestionamiento del sector industrial.

g) El Comercio:

Debe existir un apoyo mutuo de nuestro Gobierno con el sector privado para realizar el estudio de los mercados extranjeros que puedan ser consumidores de los productos nacionales así como el desarrollo de una política de comercio exterior orientada hacia el mantenimiento y ensanchamiento de los mercados para dichos productos, asimismo el Gobierno debe esforzarse porque nuestros productos de exportación obtengan los precios más altos que sean posibles en los mercados extranjeros que los adquiere.

h) Debe darse protección a los Trabajadores:

Debemos defender y apoyar a nuestros trabajadores, estimulando a todas las empresas para que mejoren progresivamente las condiciones de trabajo de su personal tanto físicas como ambientales y les proporcionen lo necesario para una vida familiar digna y decorosa. Todo ello con el propósito de que la fuerza

de trabajo tenga mayor capacidad de producción y, obtengan mayores ingresos, y por consiguiente, mejor nivel de vida.

En conclusión, haciendo un esfuerzo conjuntamente el Estado y sector privado, porque se necesita un sentimiento unánime para que la economía nacional tenga prosperidad y logre un desarrollo progresivo; pero para ello se necesita un estímulo especial por parte de la Administración Tributaria, por lo que creemos que con impulsar la Deducción Tributaria en toda clase de impuestos lograríamos incentivar y concientizar a los diferentes grupos sociales para que colaboren y a la vez se sientan satisfechos de estar tributando al Estado.

En esta forma, utilizaríamos la Deducción para que se aplique y que en determinado momento se logren las finalidades de una política fiscal que tienda a la prosperidad y al desarrollo económico de una nación.

CONCLUSIONES

- 1- Como conclusión del Capítulo I, que habla de los Tributos, hemos llegado a determinar que el origen de los tributos se debió a la ambición de los reyes de obtener riquezas, a tener grandes comodidades en su reino, por lo que no les importaba explotar a la clase más débil para lograr su objetivo.
- 2- En la actualidad los tributos son de tanta importancia que el Estado se ve en la necesidad de imponer normas que regulen el regimen de los ingresos para poder dar cobertura a un sin número de necesidades sociales.
- 3- Los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige a los particulares según su capacidad económica, en virtud de una ley, para cubrir los gastos de una nación.
- 4- El poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente los tributos cuyo pago, será exigido a todos los ciudadanos sometidos a su jurisdicción.
- 5- La finalidad de los tributos es cubrir todas las necesidades sociales: salud pública, educación pública, fuentes de trabajo, vías de comunicación; es decir todas las necesidades de tipo social y subsistencia del propio Estado.
- 6- Asimismo llegamos a determinar que a pesar de que en la doctrina se usan indistintamente los términos de exención y exoneración, quedó establecido que en la exención no hay hecho generador, por lo que no hay obligación de pagar el impuesto, mientras que en la

exoneración, si está establecido el hecho generador, por lo que tiene que cumplirse su pago.

En la exención, no hay presupuesto legalmente establecido para poder tipificar el tributo, que da origen a una obligación tributaria y que por falta del cumplimiento del pago se caiga en mora, mientras que en la exoneración sí hay presupuesto legalmente establecido y al no cumplir con su pago, se incurre en mora, multas y recargos.

Existe una diferencia muy importante entre estas dos figuras: la Exención la decreta el Congreso de la República de Guatemala, y la exoneración la decreta el Presidente de la República.

- 7- En el Capítulo II, concluimos que la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, que constituye una obligación de dar, dar sumas de dinero o tributos fijados en especie, pero siempre es obligación de dar.
- 8- La base imponible es el parámetro constituido por una suma de dinero que mediante la aplicación de la tarifa sobre la base imponible se obtiene la cantidad o monto que constituye el tributo.
- 9- Las deducciones son Instituciones Jurídicas contenidas en las leyes tributarias, mediante las cuales se depura la Base Imponible.
- 10- Las deducciones de acuerdo al artículo treinta y ocho del Impuesto sobre la Renta, se aplican en el pago de cuotas patronales pagadas al Instituto Guatemalteco de

Seguridad Social; en el pago de contribuciones al Instituto de Recreación de los Trabajadores; en las cuotas pagadas a las Asociaciones y Fundaciones no lucrativas de asistencia social y científicas; en el valor de las tierras laborables que los propietarios de empresas agrícolas adjudiquen gratuitamente en propiedad a sus trabajadores; etcétera.

- 11- Las deducciones son aplicables en las leyes del Impuesto sobre la Renta; en el Impuesto al Valor Agregado -IVA-; en la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, la Deducción es aplicable a todo tipo de impuesto.
- 12- La naturaleza jurídica de las Deducciones como instrumento de liquidación del impuesto, es una "Institución Legal", debido a que está contenido en leyes formales.
- 13- En cuanto a lo investigado en el Capítulo III, en relación al Principio de Legalidad Tributaria, quedó establecido que para poder aplicar las Deducciones y así liquidar el impuesto respectivo éstas deben estar contenidas en una ley, porque de no estarlo podría producirse un riesgo inminente de INCONSTITUCIONALIDAD, como resultado de aplicar deducciones que no se hallen en una ley emanada del Congreso de la República.
- 14- Las deducciones están sujetas al Principio de Legalidad Tributaria, toda vez que, sólo el Congreso de la República, puede crear impuestos y a su vez determinar su base imponible, asimismo sólo al

Congreso le corresponde determinar qué situaciones constituyen DEDUCCIONES.

15- En nuestra Constitución está contenido el Principio de Legalidad, al establecer en su artículo 239, 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: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo; d) La base imponible y el tipo impositivo; y e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos.

16- Asimismo establecimos que en materia de Derecho Tributario, la analogía no procede en ningún caso: no para determinar la Base Imponible, no para interpretar el Hecho Generador, no para determinar el Sujeto Pasivo. La analogía es rechazada rotundamente para estos aspectos y este rechazo descansa precisamente en el Principio de Legalidad Tributaria.

17- Concluimos que las figuras de Defraudación, Evasión y Elusión, son figuras que se encuentran conexas con la Deducción, pero existen algunas diferencias entre ellas, siendo las siguientes:

En la Deducción se cumple con la obligación tributaria, mientras que en la Evasión no, porque su finalidad es eludir total o parcialmente el pago del impuesto. En la defraudación tampoco se cumple con

la totalidad del pago del impuesto, ya que existe acción u omisión que implica violación de normas tributarias, que viene a constituir infracción sancionada por la Administración Tributaria.

Y, en la Elusión que consiste en el acto de eludir y eludir consiste en la serie de actos o procedimientos que se utilizan para evitar el pago del impuesto, por medio de mecanismos permitidos por la ley; por lo tanto la Elusión no constituye INFRACCION TRIBUTARIA, sin embargo no hay pago del impuesto.

- 18- Concluimos que la aplicación de la Deducción para depurar la Base Imponible puede, al ser manipulada, eludir, evadir o defraudar el impuesto; pero, no porque en sí la DEDUCCION sea la que cause la evasión o defraudación; sino por el contrario, la causante es la mala aplicación de la misma.
- 19- Queremos dejar concluido que la Deducción como instrumento jurídico de Justicia Tributaria, permite equilibrar la proporción entre el ingreso y el egreso que se produce como resultado de la obligación tributaria, por ejemplo un contribuyente de clase media con un ingreso no muy alto, pero sí objeto de pagar un impuesto, merece equilibrar su renta o ingreso y, esto se logra mediante las deducciones para que se produzca una cantidad neta sobre la cual se va a pagar el impuesto que vendría a ser un "impuesto justo".
- 20- La Deducción cumpliría con la finalidad de Justicia Social, toda vez que, los contribuyentes tanto personas individuales como jurídicas en la medida de su capacidad económica y estimulados por la Deducción Tributaria, inviertan en gastos para mejoras sociales

en beneficio de los sectores más necesitados y, estos gastos fueran sujetos de deducciones con el único fin de gravar únicamente la cantidad neta sobre la cual va a recaer el impuesto, entonces estaría llevándose a cabo la Justicia Social porque estaría favoreciendo a todo el conglomerado social, pero especialmente a los guatemaltecos de escasos recursos.

- 21- La Deducción como Institución Jurídica es idónea para provocar efectos extrafiscales, especialmente -- si propiciamos la finalidad de Desarrollo Económico en nuestro país. Impulsando la Deducción Tributaria en toda clase de impuestos, utilizándola para fomentar determinadas actividades económicas o financieras del país y dar así un aliciente a la inversión, haciendo ver que es con fines de desarrollo económico, creemos que se lograría un crecimiento económico y social para el bienestar general de la sociedad.
- 22- Para lograr el desarrollo económico deseado en nuestro país, debemos aplicar aspectos muy importantes y aunar esfuerzos para lograr que Guatemala se desarrolle económicamente, principalmente debemos utilizar los siguientes:
- a) Confianza en Guatemala;
 - b) Debe haber una nueva actitud en la Administración Pública;
 - c) Deben desarrollarse los recursos humanos como uno de los requisitos indispensables para lograr mayor productividad.
 - d) Que haya producción agropecuaria;
 - e) Que exista política agraria, que se respete a la propiedad privada productiva, que se otorgue

tierras a los campesinos proporcionándoles
financiamiento y asesoría técnica.

f) Además debe fomentarse la Industria, el Comercio,
etcétera, pero unidos el Sector público con el
Sector Privado, únicamente así creemos que se
logrará un desarrollo económico.

BIBLIOGRAFIA

Amorós, Narciso. "Derecho Tributario". Vol. I. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1,963.

Andreozzi, Manuel. "Derecho Tributario Argentino". Tipográfica Editorial. Buenos Aires, Argentina 1,951.

Cabanelas, Guillermo. "Diccionario de Derecho Usual". Tomos II, III y IV. 14a. Edición. Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, Argentina 1,979.

Castillo González, Jorge Mario. "Derecho Administrativo". Instituto Nacional de Administración Pública. Guatemala, Centro América 1,990.

Chicas Hernández. Raúl Antonio. "Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal". Segunda reimpresión de la 2a. Edición. Colección de Textos Jurídicos, Departamento de Publicaciones. Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala 1,991.

De la Garza, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México D.F. 1,979.

Duverger, Maurice. "Hacienda Pública". Segunda Edición. Bosch Casa Editorial, S.A. Barcelona, España 1,980.

Flores Zavala, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Décima quinta edición. Editorial Porrúa, S.A. México 1,974.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero" Vol. I y II. Tercera edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1,982.

Gómez Mantellini, Jorge. "Derecho y Legislación Fiscal". Ediciones de la Gobernación del Distrito Federal. 1a. Edición. Caracas, Venezuela 1,971.

Macón, Jorge y Mañón, José Merino. "Contribución de Mejoras en América Latina". Editorial Arte y Libros México. México D.F. 1,976.

Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". 4a. Edición Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México 1976.

Matus Benavente, Manuel. "Finanzas Públicas". Tercera Edición. Editorial Jurídica de Chile. Chile 1,964.

Michelli, Gian Antonio. "Curso de Derecho Tributario". Editoriales de Derecho Reunidas. Caracas, Venezuela 1,975.

Ossorio, Manuel. "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales". Editorial Heliasta, S.R.L. Buenos Aires, Argentina 1,981.

Perfecto Yebra, Martul-Ortega. "El Poder Financiero". Editorial Revista de Derecho Privado. Editorial de Derecho Reunidas Edersa. Caracas, Venezuela 1,977.

Sainz de Bujanda, Fernando. "Hacienda y Derecho". Tomo I y II. Plaza de la Marina Española 8. Madrid 1,962.

Seldon, Arthur y F.G. Pennance. "Diccionario Económico". Oikos-Tau, S.A. Ediciones. Barcelona, España 1,967.

Sunkel, Osvaldo y Pedro Paz. "El subdesarrollo Latinoamericano y la Teoría del Desarrollo". 15a. Edición. Siglo Veintiuno. Editores S.A. México, D.F. 1981.

Villegas, Héctor B. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". 3a. edición. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina 1,984.

Wolfgan, Heller. "Diccionario de Economía Política". 3a. Edición. Editorial Labor, S.A. Barcelona, España 1,965.

LEGISLACIONES

Constitución Política de la República de Guatemala.

Ley de Herencias, Legados y Donaciones (Decreto 431 del Congreso de la República).

Ley del Impuesto sobre la Renta (Decreto 26-92 del Congreso de la República).

Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA- (Decreto 27-92 del Congreso de la República).

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

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central