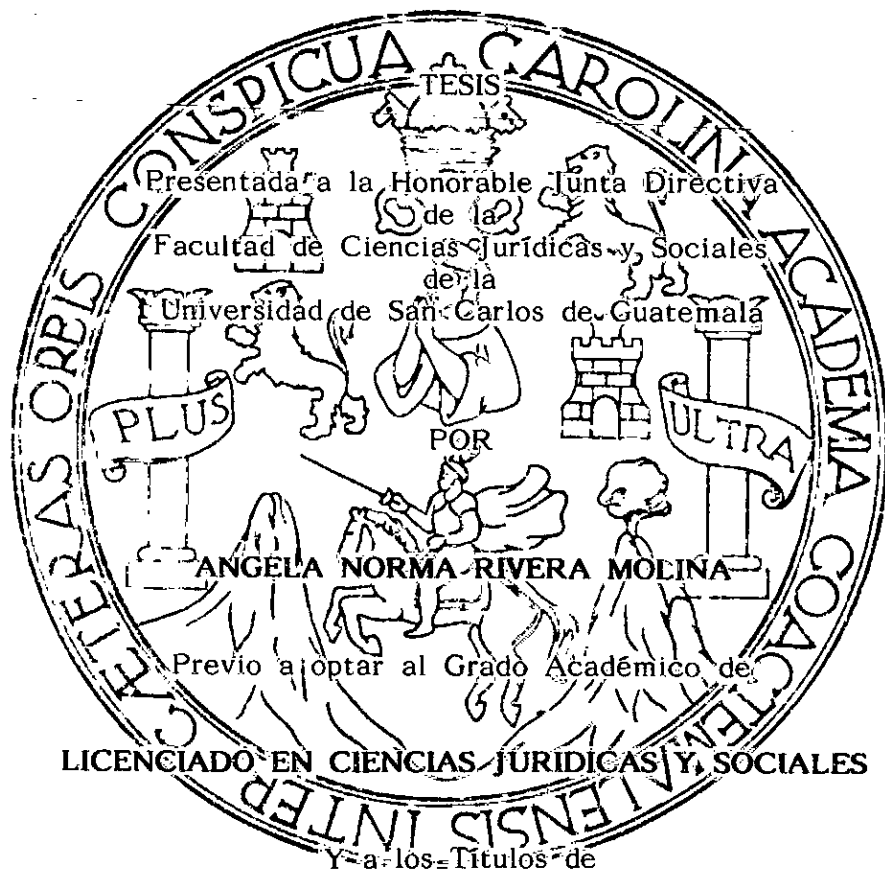


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

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
SECRETARÍA

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



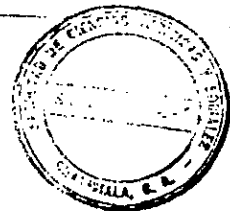
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, febrero veintidos, de mil novecientos noventa
tres. -----

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



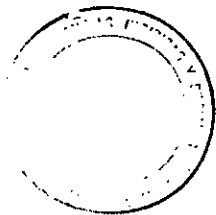
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

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.

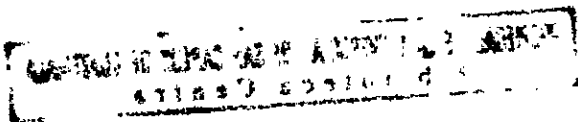
Para mejor comprensión del presente tema, se dividió el trabajo en cinco capítulos, quedando establecido en el Capítulo I: Los Tributos, origen de los tributos, finalidad de los mismos, asimismo contiene las situaciones contempladas en la ley tributaria, en la que el Principio de Generalidad e Igualdad, 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 Dedución; la Dedución 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 Deduciones 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 Dedución; sin embargo existe entre ellas marcadas diferencias, por lo que se analizó cada una de ellas y, aclarado que el objeto de la Dedución 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.

Manuel 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 esto 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.