

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

**PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

ASAIID ARNOLDO GUERRERO ROJAS

GUATEMALA, MAYO DE 2006.

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

**PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ASAIID ARNOLDO GUERRERO ROJAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2006.

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

PRESIDENTE: Lic. Luis Haroldo Ramírez Urbina
VOCAL: Lic. Roberto Genaro Orozco
SECRETARIO: Lic. Héctor Leonel Mazariegos

Segunda Fase:

PRESIDENTA: Licda. Viviana Vega Morales
VOCAL: Lic. Juan Ramiro Toledo Álvarez
SECRETARIO: Lic. José Alejandro Sandoval

RAZON: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

CARLOS FRANCISCO AZURDIA CASTELLANOS
ABOGADO Y NOTARIO
DIRECCION 6ta. Calle Oriente Número Nueve,
Antigua Guatemala
TEL 78322826



Guatemala, 12 de diciembre del año 2005.

Licenciado Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.

Señor Decano:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emanada por esa Decanatura, se me nombró como Asesor de Tesis del Bachiller ASRID ARNOLDO GUERRERO ROJAS, en la elaboración del trabajo titulado:

PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

Al finalizar la elaboración del mismo, atentamente le informo:

- a) Que dicho trabajo se realizó bajo mi inmediata asesoría, y durante su elaboración le hice al autor recomendaciones y sugerencias respecto al tema desarrollado, así como el cumplimiento al reglamento respectivo para trabajo de tesis.
- b) En consecuencia se emite dictamen favorable.

Sin otro particular, me suscribo con todo respeto,

Lic. Carlos Francisco Azurdia Castellanos
ABOGADO Y NOTARIO
Col. 5452



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, uno de febrero de dos mil seis

Atentamente, pase a la LICDA. ILEANA NOEMI VILLATORO DE SANDOVAL, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del estudiante ASAD ARNOLDO GUERRERO ROJAS, Intitulado: "PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
JEFE DE LA UNIDAD ASESORIA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MIAE/slh

ILEANA NOEMÍ VILLATORO FERNÁNDEZ DE SANDOVAL
ABOGADA Y NOTARIA
DIRECCIÓN 7 Ave. 15-13 Zona 1.
Edificio Ejecutivo 5to. Nivel Oficina 54
Guatemala, Guatemala.
TEL. 22533243

Guatemala, 20 de marzo de 2006.

Licenciado Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.

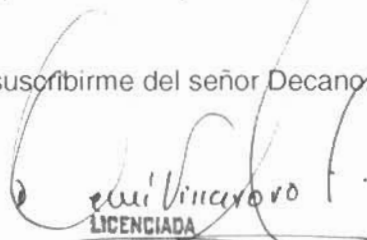
Señor Decano:

Tengo el agrado de dirigirme a usted en atención a la providencia de fecha uno de febrero del presente año, proferida por ese Decanato, mediante la cual se me designa para que proceda a revisar el contenido del trabajo de tesis titulado "**PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**", investigado por el Bachiller **ASAI D ARNOLDO GUERRERO ROJAS**, por lo que al respecto me permito manifestar lo siguiente:

Con el autor de la tesis sostuvimos varias sesiones de trabajo, efectuándose algunos cambios que se estimaron pertinentes al tema investigado.

Considerando que el trabajo de tesis desarrollado por el Bachiller Guerrero Rojas, reúne los requisitos mínimos que exige el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala, la suscrita emite opinión favorable al mismo, para que en su oportunidad pueda ser presentado por su autor en el examen público correspondiente.

Sin otro particular me es grato suscribirme del señor Decano, su atenta y segura servidora.


ILEANA NOEMÍ VILLATORO DE SANDOVAL
ABOGADA Y NOTARIA

Colegiada No. 3,523





**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES** Guatemala, veintiseis de abril de dos mil seis -

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del (a) estudiante **ASAID ARNOLDO GUERRERO ROJAS**, titulado **PROBLEMAS LEGALES CAUSADOS POR LAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, Artículos 31 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

~~MIAB IIII~~



DEDICATORÍA

A Dios:

Por haberme dado la vida, sabiduría y entendimiento.

A mis Abuelos:

Por el cariño y sus sabios consejos.

A mis Padres:

Asaid Guerrero Barillas y Berta Alicia Rojas Salazar, por el amor, comprensión y esfuerzo.

A mis Hermanas:

Por el cariño y compañía que me han brindado.

A mi Prima:

Dayra Yadira Arreaga Guerrero, por su excepcional y extraordinaria compañía.

A mis Tíos:

Por su valioso aporte moral y especialmente a Ismael Guerrero Barillas.

A Los Licenciados:

Carlos Francisco Azurdia Castellanos, Iliana Noemí Villatoro Fernández, Elida Francisca Salguero Carías, Alba Elizabet Gudiel, Edgar Armindo Castillo Ayala y Estuardo Castellanos.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala, y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por darme la oportunidad de convertirme en un profesional.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. De los tributos.....	1
1.1. Derecho tributario.....	1
1.1.1. Derecho tributario material.....	1
1.1.2. Derecho tributario formal.....	2
1.2. Relación del derecho tributario con otras ramas del derecho.....	3
1.2.1. Derecho Constitucional.....	3
1.2.2. Derecho Administrativo.....	3
1.2.3. Derecho Financiero.....	3
1.2.4. Derecho Penal.....	4
1.3. Fuentes del Derecho Tributario.....	4
1.3.1. Fuentes históricas.....	4
1.3.2. Fuentes reales.....	4
1.3.3. Fuentes formales.....	5
1.3.3.1. Normas constitucionales.....	5
1.3.3.2. La ley.....	6
1.3.3.3. Los tratados o convenios internacionales.....	6
1.3.3.4. Los reglamentos.....	8
1.3.3.5. Las circulares.....	9
1.3.3.6. La jurisprudencia.....	9
1.4. Definición de tributo.....	10
1.4.1. Características de los tributos.....	11
1.4.1.1. Carácter público.....	11
1.4.1.2. Son prestaciones en dinero o en especie.....	11
1.4.1.3. Son prestaciones obligatorias o coactivas.....	12
1.4.1.4. Es una relación personal de derecho obligatorio.....	12

	Pág.
1.4.1.5. Deben ser justos.....	13
1.4.2. Clasificación de los tributos.....	13
1.4.2.1. Impuesto.....	14
1.4.2.2. Arbitrio.....	15
1.4.2.3. Contribuciones especiales.....	17
1.4.2.4. Contribuciones por mejoras.....	18
1.5. La obligación tributaria.....	18
1.5.1. Objeto de la obligación tributaria.....	19
1.5.2. Los sujetos de la relación jurídica tributaria.....	19
1.5.2.1. Sujeto activo.....	20
1.5.2.2. Sujeto pasivo.....	20
1.5.3. Hecho imponible.....	22
1.5.4. Hecho generador.....	23
1.5.5. Determinación de tributo.....	23

CAPÍTULO II

2. Impuestos.....	25
2.1. Origen de los impuestos en general.....	25
2.1.1. La Edad Primitiva.....	25
2.1.2. La Antigua Grecia.....	25
2.1.3. El Imperio Romano.....	26
2.1.4. La Edad Media.....	27
2.2. Origen de los impuestos en Guatemala.....	28
2.2.1. La Fase Precolombina o Maya exclusivamente.....	28
2.2.2. Fase Colonial.....	29
2.2.3. La Fase Independista.....	30
2.3. Las fuentes de los impuestos.....	31
2.3.1. El capital.....	31
2.3.2. La renta o beneficio.....	32
2.4. Clases de impuestos.....	33

	Pág.
2.4.1. Impuestos directos.....	33
2.4.2. Impuestos indirectos.....	33
4.4.3. Impuestos personales.....	37
2.4.4. Impuestos reales.....	37

CAPÍTULO III

3. Impuesto Sobre la Renta.....	39
3.1. Antecedente histórico.....	39
3.2. Antecedente histórico Guatemalteco.....	41
3.3. Génesis del Impuesto Sobre la Renta mediante el Decreto 1559.....	43
3.4. Origen del Decreto Ley número 229.....	44
3.5. Naturaleza.....	45
3.6. Caracteres.....	46
3.6.1. Es un gravamen sobre la renta total.....	46
3.6.2. Es un gravamen progresivo.....	47
3.6.3. Existe exención de las rentas mínimas.....	48
3.6.4. Es discriminatorio de las rentas parciales.....	49
3.7. Elementos del Impuesto Sobre la Renta.....	50
3.7.1. Sujeto activo.....	50
3.7.2. Sujeto pasivo.....	51
3.8. Objeto del impuesto.....	53
3.9. Renta.....	54
3.9.1. Clases de renta.....	54
3.9.1.1. Renta bruta.....	54
3.9.1.2. Renta neta.....	55
3.9.1.3. Renta imponible.....	56

CAPÍTULO IV

4. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92.....	57
4.1. Interpretación.....	57

	Pág.
4.1.1. Interpretación desde el punto de vista de los resultados.....	57
4.1.2. Las fuentes de la interpretación según el autor.....	59
4.1.3. Métodos de interpretación de la ley.....	60
4.1.4. Modalidades de interpretación de la ley tributaria.....	61
4.1.5. Integración del derecho tributario.....	62
4.1.6. Situaciones en cuanto a conflictos normativos.....	63
4.1.7. Criterios de solución de los conflictos.....	64
4.1.8. Las lagunas jurídicas del Derecho Tributario.....	65
4.2. Problemas legales causados al reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta mediante el Decreto 18-04 del Congreso de la República.....	66
4.2.1. Declaración trimestral de octubre a diciembre del 2004.....	66
4.2.2. Declaración jurada extraordinaria de julio de diciembre de 2004...70	70
4.2.3. Inobservancia de la tarifa del Impuesto Sobre la Renta, en las facturas especiales.....	73
4.3. Posibles soluciones.....	75
CONCLUSIONES.....	79
RECOMENDACIONES.....	81
BIBLIOGRAFÍA.....	83

INTRODUCCIÓN

Con el objeto de dar a conocer los problemas legales que se causan al reformar una ley de materia fiscal, decidimos empezar la presente investigación, y para lo cual empezamos aduciendo algunos de los factores que inciden, luego de que el Congreso de la República, cada año crea un paquete fiscal, en el cual se reforman algunas leyes fiscales, pero en esta tesis hacemos énfasis en la ley del Impuesto Sobre la Renta, por ser ésta una de las leyes de donde principalmente el Estado obtiene la mayoría de recursos, en virtud de que éste es uno de los tributos que se le considera según la doctrina como impuestos directos, puesto que la persona que lo paga, es la que directamente produce el hecho generador.

Para continuar con nuestra investigación, nos relacionaremos directamente con lo que se investigó y recopiló en el primer capítulo, sin dejar de mencionar que la base que sustentamos en esta investigación, está en uno de los ordenamientos jurídicos tributarios de carácter general, es decir, que para hablar de impuestos tendríamos que establecer que son tributos y por lo tanto citaremos el fundamento legal, en el Artículo 9 de nuestro Código Tributario, en el que expresamente esta clasificado.

Seguidamente tenemos el capítulo segundo y que específicamente expone sobre todos los aspectos que abarca un impuesto de tipo general, es decir que podemos mencionar impuestos indirectos como por ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, puesto que la persona que lo paga no es la que soporta el gravamen. Sin embargo, es la persona que se encuentra registrada ante la administración tributaria y que se constituye sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, no obstante, tampoco es quien paga el impuesto, sino que es una tercera persona a la que doctrinariamente se le conoce con el nombre de contribuyente *de Facto* y a aquel que actúa como intermediario se le denomina contribuyente *de Jure*.

Y para terminar mencionamos los impuestos directos, reales y personales, que son el objeto principal de esta investigación, puesto que se relacionan directamente con el Impuesto Sobre la Renta.

Resumidamente en el capítulo tercero, logramos establecer algunas figuras terminológicas propias de la ley del Impuesto Sobre la Renta, las que sirvieron para tener una visión más amplia de lo que es el Impuesto sobre la renta. Verbigracia, cual es su finalidad, su objeto, su naturaleza, su relación jurídica, sus elementos personales, y su renta, la cual puede ser una renta bruta, neta o imponible todo esto dependiendo del momento de su aplicación. No obstante, a la superintendencia de administración tributaria le interesa más la renta imponible, puesto que es, sobre la cual, se calcula el impuesto a pagar, según la tarifa y regímenes que autoriza la superintendencia de administración tributaria.

Y para concluir, en el último capítulo, es donde enfocamos toda nuestra investigación, en virtud de que es allí donde desarrollamos y explicamos los problemas legales causados al reformar la ley del Impuesto Sobre la Renta, durante el período del año 2005, en vista de que las reformas que se llevaron a cabo durante ese período se contradicen con la misma ley, y que genera incompatibilidad con la misma, lo cual podría ser consecuencias de la falta de observancia jurídica o bien falta de exégesis por parte de los congresistas, y que tiene consecuencias que perjudican al Estado.

CAPÍTULO I

1. De los tributos

1.1. Derecho tributario

Catalina García Vizcaíno define que el derecho tributario, “es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan”.¹

El derecho tributario según De la Garza, “es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de los tributos”.²

Para nosotros el derecho tributario es una rama del derecho, que estudia un conjunto de normas jurídicas que establecen por una parte los tributos en forma material y por la otra parte su procedimiento de recaudación fiscal.

1.1.1. Derecho tributario material

Para Catalina García el derecho tributario material o sustantivo, es el que “regula los distintos aspectos sustanciales de la futura relación o vínculo jurídico que se tramará entre el Estado y los sujetos pasivos sometidos a su poder de imperio”.³

No obstante, consideramos que el derecho tributario es mucho más extenso, puesto que abarca otros aspectos como los sujetos de la

¹ **Derecho tributario**, pág. 137.

² **Derecho financiero Mexicano**, pág. 32.

³ **Ob. Cit**; pág. 301.

relación jurídica tributaria, que no son más que el sujeto activo y pasivo, asimismo, los elementos de la relación jurídica tributaria, como por ejemplo el hecho generador, el elemento cuantitativo y/o temporal, y por último la capacidad tributaria, la exención, la solidaridad, el domicilio y su causa.

1.1.2. Derecho tributario formal

Héctor Villegas, considera que el derecho tributario formal “es el que proporciona las reglas mediante las cuales se comprobará si corresponde cobrar ciertos tributos a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el tesoro público”.⁴

El derecho tributario lo consideramos como el tutelar del derecho sustantivo, ya que persigue que se cumpla con ese fin, el cual consiste en que se pueda cobrar el crédito, puesto que éste es una obligación del derecho tributaria material y que ha surgido según los lineamientos del mismo y que por ende se debe determinar y gravar el importe de la obligación tributaria. Por lo tanto, concluimos que el derecho tributario formal es la mera actividad del poder del fisco, que consiste en exigir que se cumpla con el crédito, lo cual puede ser por medio de una declaración jurada o bien por la evacuación de una audiencia, en todo caso siempre se determinará por una obligación de hacer que tiene el sujeto pasivo.

⁴ Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, pág. 245.

1.2. Relaciones del derecho tributario con otras ramas del derecho

1.2.1. Derecho Constitucional

Es un conjunto de normas jurídicas creadas por una Asamblea Nacional Constituyente, por lo que representa la norma de jerarquía superior en nuestro ordenamiento jurídico, en virtud de que tiene regulado el principio de legalidad, el cual consiste en que solo el Congreso de la República puede crear impuestos ordinarios o extraordinarios, y por ende son nulas, *ipso jure* las disposiciones con jerarquía inferior a la ley que la tergiversen o contradigan.

1.2.2. Derecho Administrativo

Es una rama del derecho público que estudian un conjunto de normas jurídicas que determinan los procedimientos que se establecen mediante la creación de leyes de carácter ordinario, y que se ejecutan por medio del derecho tributario formal, en vista de que éste es el tutelar del derecho sustantivo, sin olvidar que se desarrollo a través de su reglamento respectivo. Sin embargo, también se aplican, siempre y cuando no sean contrarios, las circulares y órdenes de carácter institucional.

1.2.3. Derecho Financiero

Sainz de Bujanda citado por Sergio Francisco de la Garza, expone que el derecho financiero “es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de

percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se designan al cumplimiento de los servicios públicos”.⁵

1.2.4. Derecho Penal

Es una rama del derecho que estudia un conjunto de normas jurídicas en forma de catálogo, las sanciones que se les aplican a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, las cuales pueden ser la pena de prisión o de multa, en caso de tipificarse como delito.

3.1. Fuentes del Derecho Tributario

Para el derecho tributario son fuentes los medios o hechos generadores de los principios, instituciones y normas que regulan la actividad tributaria del Estado.

Las fuentes del derecho en general se clasifican en: fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

1.3.1. Fuentes históricas

Las fuentes históricas son las que nos revelan lo que fue, ha sido y es el derecho (papiros, libros, periódicos etc.).

1.3.2. Fuentes reales

Son todos los hechos y acontecimientos de la vida social, que se producen dentro de la comunidad y que por su naturaleza se proyectan

⁵ Ob. Cit; pág. 25.

de forma trascendental, hasta adquirir cierta sustancia que se integra en modos de convivencia social.

1.3.3. Fuentes formales

Son los procesos de creación de las normas jurídicas que finalmente se convierten en leyes.

Nuestro Código Tributario en el Artículo 2 establece una clasificación de las fuentes formales que son: *fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía*, las siguientes:

1. *Las disposiciones constitucionales.*
2. *Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.*
3. *Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.*

No obstante, la clasificación legal anterior, nosotros mencionaremos las fuentes tributarias que la doctrina tradicionalmente ha clasificado y que la encuadraremos dentro de nuestra legislación.

1.3.3.1. Normas Constitucionales

La Constitución Política de la República de Guatemala es fuente del derecho tributaria, en primer lugar, porque regula expresamente en el Artículo 239, que sólo al Congreso de la República le corresponde con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de

acuerdo a la equidad y justicia tributaria. Y en segundo lugar, porque es una norma constitucional de rango superior en todo nuestro ordenamiento jurídico, en virtud de que fue emitida por una Asamblea Nacional Constituyente y que tiene regulado en el Artículo 175 la jerarquía constitucional, es decir, que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución, por lo tanto, todas aquellas leyes que la violen o tergiversen son nulas *ipso jure*.

1.3.3.2. La Ley

Para nosotros la leyes son fuentes del derecho tributario, ya que estas son normas jurídicas cuya observancia son de carácter obligatorio por medio del cual el Estado regula las diferentes materias del derecho, particularmente en este caso, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la cual tiene regulada las bases de recaudación, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, los sujetos tributarios, la base imponible, las deducciones y asimismo todo tipo de infracciones y sanciones tributarias. Sin embargo, es de advertir, que las leyes están dentro de un orden jerárquico, en el cual la Constitución Política de la República ocupa el rango superior y por consiguiente, en segundo lugar están las leyes, que son las normas ordinarias producto del resultado de un procedimiento legislativo, por parte del Congreso de la República.

1.3.3.3. Los Tratados o Convenios Internacionales

Para Raúl Rodríguez Lobato “los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre Estados,

acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes. Y toda vez, que con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, y que constituyen una fuente formal del derecho”.⁶

En materia tributaria los tratados siempre serán de intereses económicos, por lo que pasan a formar parte del ordenamiento jurídico, siempre y cuando los tratados sean negociados y firmados entre los países contratantes, y posteriormente sean ratificados por los países signatarios, previo a que se lleve a cabo el procedimiento legislativo, es ésta la razón, por la cual consideramos que los tratados también son fuentes del derecho tributario, ya que éstos están dentro de nuestro ordenamiento jurídico con la misma jerarquía de leyes ordinarias.

Según el Artículo 9 de la Ley del Organismo Judicial establece que los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía constitucional y de supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado salvo los tratados o convenciones sobre derechos humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Asimismo, en el segundo párrafo regula que las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, y que carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía interna.

⁶ Derecho fiscal, pág. 29.

1.3.3.4. Los Reglamentos

El reglamento es una fuente del derecho tributario, puesto que es una disposición jurídica que tiene como finalidad la de desarrollar en forma clara y ordenada las leyes ordinarias. Aplicándolo a nuestra investigación lo relacionaremos con el Acuerdo Gubernativo número 206-2004, que es el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que para algunos autores, verbigracia, Mabarak Cerecedo, expone que los reglamentos se pueden estudiar “desde el punto de vista material, y define que la ley y reglamento son exactamente iguales: ambas son disposiciones de carácter general, impersonal y abstracto dictadas por el poder público, y los dos regulan de manera obligatoria la conducta de los gobernados, en cambio, desde el punto de vista formal, ley y reglamento son ordenamientos jurídicos diferentes puesto que mientras la ley es expedida por el Poder Legislativo, el reglamento es elaborado por el Poder Ejecutivo”.⁷ Por lo que según Fraga Gabino, desde el punto de vista material, la ley es la que se caracteriza por ser “un acto que crea modifica o extingue una situación jurídica general”.⁸

No obstante, nosotros estamos de acuerdo con lo que dice el profesor García Maynez, sobre lo que es la ley “una regla jurídica de observancia general, producto de un procedimiento legislativo”.⁹ Contrario a lo que es el reglamento, producto del

⁷ Derecho financiero público, pág. 54.

⁸ Derecho administrativo, pág. 42.

⁹ Introducción al estudio del derecho, pág. 52

Organismo Ejecutivo, y su finalidad siempre será la de desarrollar el contenido de una ley, razón por la cual por ninguna circunstancia podrá ampliar los preceptos legales de la ley.

1.3.3.5. Las circulares

Para nosotros las circulares no son fuentes directas de derecho tributario puesto que son actos administrativos, en donde se le dan instrucciones a varios órganos administrativos. O bien como dice Hugo Calderón Morales que las circulares son “todas aquellas comunicaciones que los superiores jerárquicos de la administración pública dirigen a sus subordinados a efecto de indicarles la manera de aplicar una ley o un reglamento, o la medidas que deben adoptar para el mejor funcionamiento o la mejor prestación del servicio público”.¹⁰

1.3.3.6. La jurisprudencia

Raúl Rodríguez Lobato considera que “la jurisprudencia por si misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello”,¹¹ por lo que se puede exponer que las jurisprudencia no es fuente directa del derecho tributario, sino que viene a ser una fuente real, puesto que en ésta se observan los diferentes

¹⁰ **Derecho administrativo I**, pág. 107.

¹¹ **Ob. Cit**; pág. 28.

fenómenos que dan origen a la creación de una ley, modificarla o en su caso derogarla.

1.4. Definición de tributo

Héctor Villegas, define que los tributos “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.¹²

Asimismo Giuliani Fonrouge considera que los tributo “son una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”.¹³

En nuestro ordenamiento jurídico, encontramos regulado en el Artículo 9 del Código Tributario, una definición legal de tributos el cual establece que 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”. Por lo que nosotros agregamos a ésta definición legal el carácter de obligatorio, puesto que los contribuyentes deben cumplir forzosamente con el pago de sus impuestos frente al Estado y es por eso que consideramos que los tributos son *las prestaciones comúnmente pecuniarias y obligatorias, que el Estado exige a través de la ley en el ejercicio de su poder soberano, con el objeto de obtener sus propios recursos y de esa forma cumplir con sus fines.*

¹² Ob. Cit; pág. 67.

¹³ Derecho financiero, volumen I, pág. 311

1.4.1. Características de los tributos

1.4.1.1. Carácter público

Para Sergio Francisco de la Garza los tributos “tiene carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público. Antiguamente imperaban las llamadas teorías privativas que bien lo concebían como un derecho o carga de naturaleza real, parecida a la obligatio ad rem, del antiguo Derecho Romano o bien concebía el tributo”,¹⁴ según el Artículo 14 último párrafo del Código Tributario establece que: *la obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.*

1.4.1.2. Son prestaciones en dinero o en especie

Los tributos según de la Garza “implican la realización de prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes. Tales prestaciones son comúnmente de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza monetaria de la economía moderna. Sin embargo, es posible, aunque menos frecuente, que los tributos consistan en prestaciones en especie”.¹⁵

En nuestro ordenamiento jurídico no se encuentra regulado directamente que los tributos deben pagarse en especie, sin embargo se deduce que si podría llagarse a pagar en especie, debido a que el Código Tributario en el Artículo 14 preceptúa que: *la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de*

¹⁴ Ob. Cit; pág. 337.

¹⁵ Ibid.

carácter personal, y que tiene por objeto la prestación de un tributo, previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real sobre determinados bienes.

1.4.1.3. Son prestaciones obligatorias o coactivas

Los tributos se considera que tiene como característica la fuerza coercitiva del Estado, puesto que es una prestación obligatoria, esto es, que un elemento primordial del tributo es la coacción. Sin embargo, con todo tino advierte Jarach, mencionado por De la Garza, “que esta coerción no deriva de una manifestación de voluntad de la administración pública, la cual a su iniciativa, tenga el derecho de imponerla a los sujetos particulares. Esto pudo haber sido verdad en alguna época histórica, pero no lo es más en el Estado moderno de derecho, en el cual está sentado el principio fundamental de la legalidad de la prestación tributaria, contenido en el aforisma latino “*nullum tributum sine lege*”.¹⁶

1.4.1.4. Es una relación personal de derecho obligatoria

El tributo esta comprendido por una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro lado, el deudor del tributo, que es la persona obligada a realizar la prestación obligatoria, ya sea pecuniaria o en especie, según nuestro Código Tributario en el Artículo 14 establece que: *la obligación tributaria constituye un vínculo*

¹⁶ **Ibid**, pág. 338.

jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria, por lo que concluimos que éste carácter es personal, salvo que medie alguna garantía real, la cual puede ser mediante hipotecaria o prendaria.

1.4.1.5. Deben ser justos

Esta característica de los tributos se relaciona con el principio de legalidad, y el de capacidad de pago, que se encuentran regulado en los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es por esta razón que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Y por consiguiente, si los tributos no tienen las características de tales, es decir, que no son proporcionales y equitativos, son inconstitucionales porque estarían violando las garantías constitucionales.

Por lo que los contribuyentes están en todo su derecho de interponer una acción de amparo o bien una inconstitucionalidad de la ley, la que se plantearía contra la Superintendencia de Administración Tributaria, y que su procedimiento lo encontramos regulado en la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

1.4.2. Clasificación de los tributos

El Código Tributario en el Artículo 10 lo regula como, clases de tributos, lo que literalmente dice: son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

La clasificación doctrinaria de los tributos por la mayoría de autores del derecho tributario es la siguiente:

1. Impuestos
2. Tasas
3. Contribuciones Especiales

No obstante, de la clasificación doctrinaria anterior, tomaré la clasificación legal del Código Tributario.

1.4.2.1. Impuesto

El impuesto es una contribución forzosa sobre una persona que se encuentra dentro del presupuesto de la Ley y que lo tipifica dependiendo el objeto de ésta, y que está a favor del Estado, con la finalidad de costear los gastos contenido dentro presupuesto anual, y que necesita el Estado para alcanzar el bien común, así como otras prestaciones especiales establecidas por otras leyes.

De la Garza dice que los impuestos son “Las prestaciones obligatorias en dinero o en especie, que fijan las leyes para cubrir los gastos públicos”.¹⁷

Otra definición de impuestos según lo que dice, Giuliani Fonrouge es que, son considerados como “las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder

¹⁷ Ob. Cit; pág. 364.

de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.¹⁸

El impuesto para Raúl Lobato es la “prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ella contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.¹⁹

Asimismo consideramos que los impuestos son tributos que por disposición de la ley deben de pagarse al fisco, los cuales son proporcionales a las facultades de los contribuyentes en relación a su capital o renta. No obstante, existen diferentes clasificaciones que doctrinariamente desarrollaremos más adelante.

1.4.2.2. Arbitrio

Carmen Díaz Dubón define los arbitrios como “un pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitirán cumplir con sus obligaciones”.²⁰

El Estado técnicamente se encuentra organizado por órganos centralizados, desconcentrados, descentralizados y autónomos, por lo que las Municipalidad las clasificamos constitucionalmente como autónomas, en vista de que tienen su circunscripción territorial autónoma, patrimonio propio, y

¹⁸ **Ob. Cit;** pág. 319.

¹⁹ **Ob. Cit;** pág. 61.

²⁰ **Derecho financiero I,** pág. 38.

personalidad jurídica diferente a la del Estado, en la cual las personas se avecinan mediante su cédula de vecindad y con ello se obligan a contribuir con ésta.

Principal arbitrio: Boleto de ornato.

A. Características de los arbitrios

1. El Arbitrio es un pago pecuniario, ya que no se puede hacer pagándolo en especie.

2. El arbitrio es un pago obligatorio. Sin embargo, en la realidad no todos los vecinos lo pagan, puesto que lo obligatorio es en aquellos casos en que el vecino necesita hacer alguna gestión municipal.

3. El arbitrio para que sea legal debe estar regulado en la ley específica.

B. Semejanza entre los arbitrios y los impuestos

Para Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera “La semejanza entre los arbitrios e impuestos la clasifican de la siguiente manera”.²¹

1. Su finalidad: Tanto los arbitrios como los impuestos. Son de perseguir un mismo fin, que es desarrollar obras de beneficio colectivo.

²¹ **Ibid**, pág. 39.

2. Legalidad: Ambos están establecidos mediante leyes.

3. Su coercibilidad: Tanto los impuestos como los arbitrios son de aplicación forzosa.

C. Diferencia de los arbitrios y los impuestos

Asimismo, Carmen Díaz Dubón dice que existen doctrinariamente algunas diferencia entre arbitrios e impuestos”.²²

1. Conforme el ámbito de aplicación: En los arbitrios el ámbito de aplicación está restringido a un territorio municipal. En los impuestos, el ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional.

2. Conforme el órgano que los crea: Los arbitrios los crea una municipalidad. Los impuestos los crea el Organismo Legislativo.

1.4.2.3. Contribuciones especiales

Giuliani Fonrouge define las Contribuciones Especiales como “la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado”.²³

Según el Artículo 13 del Código Tributario Contribución Especial es, el tributo cuya obligación tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente,

²² **Ibid**, pág. 40.

²³ **Ob. Cit**; pág. 324.

derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Existen dentro de estas:

1. Contribuciones por mejoras.
2. Contribuciones sociales.

1.4.2.4. Contribuciones por mejoras

Contribuciones sociales y contribuciones especiales por mejoras según Carmen Díaz Dubón “son aquellas que cobra el Estado como consecuencia de un aumento o mejoramiento de ciertos servicios públicos y que producen un incremento de valor del patrimonio del contribuyente”.²⁴

1.5. La obligación tributaria

Giannini citado por Giuliani Fonrouge, establece que la obligación tributaria es “el deber de cumplir la prestación, puesto que constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo”.²⁵

Por lo que lo complementamos al argumentar que el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal, en virtud de que se establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o persona colectiva, tanto cuando tiene plena capacidad jurídica según los

²⁴ Ob. Cit; pág. 40.

²⁵ Ob. Cit; pág. 425.

principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma.

1.5.1. Objeto de la obligación

Catalina García expone que el objeto de la obligación tributaria es “la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, es decir, el tributo a pagar”.²⁶ Por otra parte Giuliani Fonrouge señala que el objeto de la obligación corresponde “a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”.²⁷

Para nosotros el objeto de la obligación es el cumplimiento de la prestación que el sujeto pasivo debe hacer, mediante el pago de dinero o en su caso en especie. Sin embargo, para la presente investigación, diferenciaremos el objeto del impuesto con el objeto de la obligación, puesto que el objeto del impuesto consiste, en el gravamen que soporta una realidad económica, presupuesto de lo que establece el hecho imponible. Por ejemplo: La Renta.

1.5.2. Los sujetos de la relación jurídica tributaria

Los sujetos de la relación jurídica tributaria de carácter personal son el Estado como sujeto activo o acreedor y los contribuyentes como sujetos pasivos deudores.

²⁶ **Ob. Cit;** págs. 348.

²⁷ **Ob. Cit;** pág. 500.

1.5.2.1. Sujeto activo

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es por excelencia el Estado en virtud del ejercicio del poder de imperio, el cual consiste de crear impuestos.

1.5.2.2. Sujeto pasivo

Para Giuliani Fonrouge el sujeto pasivo es “la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.²⁸

El sujeto pasivo de la obligación tributaria se encuentra dividido según algunos autores por: Responsables por deuda propia y responsables por deuda ajena, agregando también la responsabilidad solidaria para algunos casos.

a) Responsable por deuda propia

El responsable por deuda propia es para nosotros el deudor tributario, es decir, para algunos autores, el contribuyente, por ser la persona a quien se le determinó la carga del gravamen impositivo, previo a que aquella diera origen al nacimiento de la obligación tributaria, consistente en el hecho imponible de la legislación tributaria, y por consiguiente, tiene que sufrir el detrimento económico tributario, debiendo en su caso hacer el pago normalmente pecuniario o excepcionalmente en especie.

²⁸ *Ibid*, pág. 441.

b) Responsable por deuda ajena

Para Villegas la responsabilidad por deuda ajena la podemos ejemplificar en “los sujetos de retención o percepción, es decir, que en el primer caso el agente retenedor es deudor del contribuyente, en virtud de que aquel le descuenta una porción dineraria que le corresponde pagar al fisco en concepto de tributo por cuenta del contribuyente”.²⁹ Y en el segundo caso, el agente de percepción recibe un monto tributario que posteriormente debe depositar. Por lo tanto, las diferencias son que los agentes de retención hacen una amputación de tributos y que luego le corresponderá pagar al fisco y por el otro lado, están los agentes de percepción que solo deben realizar una adición del monto tributario y que posteriormente deben ingresar al fisco.

c) Responsabilidad solidaria

Esta responsabilidad es apreciada por algunos autores, como la responsabilidad que debe estar expresamente determinada por la ley, ya que estos siempre son ajenos al hecho imponible, en vista de que no puede imponérsele un crédito tributario a una persona que no este relacionada con el hecho imponible, dándole origen entonces a los responsable por deuda ajena, puesto que estos son extraños al hecho generador de la obligación.

Por consiguiente, es necesario hacer una separación de lo que significa la solidaridad tributaria, puesto que en la

²⁹ Ob. Cit; pág. 263.

legislación tributaria ésta no esta establecida por la ley de forma expresa, ya que el derecho privado, es decir, el derecho civil tiene regula la solidaridad de las personas, por lo que finalmente concluimos con lo que expone Giuliani Fonrouge, respecto a que la solidaridad tributaria es “una unidad, en la atribución del hecho imponible a dos o más sujetos, ya que estos deudores participan directa y conjuntamente en el presupuesto de hecho determinante de la obligación”.³⁰

1.5.3. Hecho imponible

El Hecho imponible según Sainz de Bujanda citado por Sergio De la Garza es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria o como el conjunto de circunstancias, hipotéticas previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.³¹

Sin embargo, nosotros ampliaremos la definición, en vista de que el hecho imponible es solo una hipótesis que se encuentra regulada en una norma jurídica, lo cual necesariamente debe complementarse con algunos presupuestos, como por ejemplo el elemento material, el cual consiste una descripción objetiva que efectivamente debe encuadrarse en un hecho concreto (renta), asimismo, existe otro presupuesto, al que se le ha reconocido por algunos autores doctrinarios como destinatario legal tributaria y que también se le conoce como el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

Seguidamente, para terminar con el concepto del hecho imponible, es importante resaltar algunos aspectos sobre el ámbito de validez de

³⁰ Ob. Cit; pág. 488.

³¹ Ob. Cit; pág. 390.

cualquier normativa jurídica, por lo que mencionaremos el ámbito espacial y temporal, que no es más que en el primer caso, el lugar en el que surgió la hipótesis condicionante y en el segundo el tiempo al que debe condicionarse la hipótesis. Por ejemplo: El hecho imponible sobre el Impuesto sobre la Renta es, la descripción objetiva, la Renta; el elemento personal, un sujeto pasivo que puede ser una persona individual o jurídica; el ámbito espacial, la renta que se genera dentro del país y por último el ámbito temporal, que consiste en el período fiscal al que le corresponderá una declaración jurada.

1.5.4. Hecho generador

El hecho generador, es la materialización de la hipótesis condicionante que ha dado origen al nacimiento de la obligación tributaria, por lo que hace que se tipifiquen todos los presupuestos legales del hecho imponible. A la Renta, la descripción objetiva de esa ley; al poseedor de esa renta, el obligado a cumplir como sujeto pasivo; a la renta obtenida dentro del territorio, el ámbito espacial y por último dentro de un período fiscal, es decir, su ámbito temporal.

1.5.5. Determinación del tributo

Giuliani Fonrouge, expone que la determinación tributaria, consiste en “el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”.³²

³² Ob. Cit; pág. 533.

Existen varias teorías sobre la determinación del tributo, es así como algunos argumentan que no es la determinación de tributos, sino la determinación de la obligación tributaria, pero en efecto, para nosotros la determinación de tributos no es más que el cumplimiento cuantitativo del nacimiento de la obligación tributaria, luego de que indefectiblemente se ha determinado un hecho generador para una persona en particular y que tiene como cúspide la autodeterminación por parte del mismo sujeto pasivo, y en ocasiones por el sujeto activo.

CAPÍTULO II

2. Impuestos

2.1. Origen de los impuestos en general

Al estudiar el desarrollo histórico de los tributos, nos trasladaremos al antiguo continente, específicamente a la civilización Europea puesto que en todas las ramas del derecho nos ha precedido.

Los tributos tienen diferentes manifestaciones de acuerdo a las regiones y épocas en que acaecieron, tales como:

- a) La Edad Primitiva
- b) La Antigua Grecia
- c) El Imperio Romano
- d) La Edad Media

2.1.1. La Edad Primitiva

En la edad primitiva los tributos, se originaron de un fondo común, los cuales se exigían a todos los miembros del clan, con el objeto de prevenir o sufragar los gastos que ocasionaba cualquier enfrentamiento bélico de una tribu contra otra. De este modo, evitaban que fueran tomados como esclavos.

2.1.2. La Antigua Grecia

La civilización griega, es conocida con el nombre de período helenístico, en ésta época el Estado a través de los impuestos, tenían

por finalidad la protección y defensa de los habitantes de la región, y como consecuencia el Estado era el encargado de salvaguardar los intereses de sus subordinados. En esta época no se establecían impuestos personales, excepto la prestación del servicio militar, puesto que se concretizaron en los impuestos de consumo o los que actualmente son los impuestos indirectos, por lo que resultaron ser eliminados de la política filosófica los impuestos sobre personas, sobre el trabajo, o sobre las tierras del ciudadano, es normal que la hacienda de los griegos apareciera orientada a los impuestos indirectos de consumo.

Los Griegos en su forma de tributación estaban, proveídos de dos causas principales: La primera: consistía en la prestación del servicio militar en el período helenístico, constituyendo la única forma de pagar tributo de carácter personal, con el objeto de ahorrar la remuneración a cada soldado, ya que esto le traería un alto costo al Estado Griego. La segunda causa: era que la liturgia o impuesto pagado por personas con suficiente capacidad económica, era quienes sufragaban el costo de las fiestas, cultos divinos o cualquier obra de infraestructura, tales como la construcción de edificios públicos o parques.

2.1.3. El Imperio Romano

Los principales fines que perseguía el imperio romano eran las conquistas, puesto que resultaba ser el establecimiento y la obligatoriedad de los tributos como recompensa a su supremacía y para su mantenimiento, resultaba ser pues una “explotación tributaria de las poblaciones sometidas”. Además, el imperio romano se caracterizó en crear un sistema tributario técnico, el más moderno de aquellas épocas, para financiar su funcionamiento estatal y aumentar su imperio.

Los Romanos tenían un sistema tributario técnico, el cual consistía en el censo o empadronamiento que se hacía de los hábitos de todos los pueblos subyugados de dicho imperio y de este modo casi nadie evadía el pago del tributo.

En toda la civilización del antiguo continente, cada región conquistada era obligada a pagar tributo al imperio dominante. En cuanto al imperio romano, el sistema impositivo evolucionó con más tecnicismo por la razón de que previamente a exigir impuestos, debía de realizarse el empadronamiento de los habitantes conquistados.

2.1.4. La Edad Media

En esta época nos trasladamos a la edad feudal, en relación a los orígenes de los impuestos contemporáneos. Ya que los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la edad media y que en cierta forma han subsistido hasta nuestros días con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas que han impuesto los Estados.

A diferencia de las otras épocas en ésta, el señor feudal era quien exigía tributar a sus vasallos o mayordomos y éste sobre sus siervos en forma jerárquica. Tanto los vasallos como los siervos pagaban sus tributos al señor feudal, los que eran establecidos por él en forma arbitraria. Lo utilizaba para muchos fines por ejemplo: si el señor feudal era objeto de prisión por otra región vecina, el vasallo tenía la obligación de pagar rescate o multa, y en esta forma pagaba su tributo.

No solo en esa forma sino existían actividades personales o familiares del señor feudal que eran sufragados por los vasallos.

Como resultado se tenía que ninguno de los siervos dejarían de pagar tributo, asimismo también se realizaban a través de un censo el cual se pagaba por cada persona y anualmente era conocido con el nombre de Capitación, o por cabeza. Y por último se establecía que el siervo o sierva que se casaba con otra persona que no era de su feudo, pagaba un tributo que se llamaba Formariege, que significaba formar un nuevo hogar.

2.2. Origen de los impuestos en Guatemala

Después de haber dado un panorama general de los impuestos del antiguo continente, es necesario estudiar lo nuestro para lo cual, pretendemos explicarlo en forma resumida en tres fases:

- a) La fase precolombina o maya exclusivamente
- b) La fase colonial; y
- c) La fase independista o la constitución del Estado Guatemalteco

2.2.1. La fase precolombina o maya exclusivamente

La civilización maya en la forma de tributación es parecida al sistema de tributación del régimen primitivo y esclavista del antiguo continente; quienes estaban obligados a tributar eran los miembros de la tribu y lo hacían entregando objetos de alto valor, al jefe del clan para cumplir lo exigido por éste. El jefe recibía los tributos con sumo agrado ya que estos eran en especie, es decir, que resultaban ser objetos carísimos y que permitían un cambio metálico similar al dinero que se

conoce actualmente. Durante el período de la existencia de los mayas, los tributos eran el maíz, frijol y cacao.

De lo expuesto anteriormente consideramos que el impuesto era directo, por la razón de que el cacique conocía de antemano a sus súbditos, y sabía cuando daba cada miembro y cuando reunía en total. El impuesto era personal porque los que no podían llevar objetos preciosos, el tributo lo pagaban con el trabajo.

Por aparte no debe olvidarse que también sacerdotes mayas, percibían tributos, que eran las ofrendas para los cultivos que dirigían y por los consejos que le proporcionaban al jefe del clan.

2.2.2. Fase colonial

Resulto ser que en aquellos tiempos cuando la civilización maya estaba en decadencia, llegaron los primeros aventureros y conquistadores españoles a nuestro territorio actual. Y una vez efectuadas las conquistas aproximadamente en los años 1524 luego de haber ahorcado a todos los reyes quichés, los españoles obligaron a todos miembros de esa cultura maya quiche a tributar.

Según la historia, los conquistadores españoles traían como uno de sus objetivos fundamentales, el tributo y lo implementaron a todas las tribus conquistadas, según datos históricos los españoles fueron conquistando de tribu en tribu, e imponiendo a la vez los tributos, después de dominar a todos sus reyes.

En la reforma de las leyes nuevas, los indígenas comenzaron a vivir en pueblos, y a la vez, a tributar al Rey de España. Con esto

comprendemos que el Rey español no solamente recibía tributos de los encomenderos por la adquisición de tierras o extensión de los que ya poseían, sino lo recaudado por éstos a los nativos. En relación de la adquisición de tierras pagaban un porcentaje de tributo, resultó ser entonces que la monarquía se halló en condiciones de aplicar con provecho un nuevo principio. La tierra como fuente de ingreso para las cajas reales, bajo el procedimiento de la composición de tierras.

2.2.3. La fase independista

El movimiento independista favoreció a Guatemala por su constitución en nuevo Estado soberano e independiente. Tres años después (1824). A partir de 11 de octubre de 1825 la Asamblea Nacional Constituyente, aprobó una serie de impuestos que tenían que ser pagadas por los habitantes nacionales o extranjeros, de acuerdo a sus capacidades contributivas. Se inició a tributar con una base legal, establecida por el Estado para su sostenimiento.

Después de haber creado y establecido los impuestos a todos los habitantes de la República, se otorgaron exenciones a determinados extranjeros con el objeto de establecer la economía nacional, según lo explican algunos historiadores guatemaltecos, ya que todos los nuevos inmigrantes estaban exentos por veinte años de impuestos y pago por importación y exportaciones. Se aprecia también que se inició el otorgamiento de exoneraciones a determinados sectores, sobre todo los extranjeros que hasta la presente fecha son beneficiados indirectamente por el gobierno central.

2.3. Las fuentes de los impuestos

La palabra fuente significa origen. “El termino fuente, afirma Claude Du Pasquier, mencionado por Eduardo García Maynez en su libro Introducción al Estudio del Derecho, “es crea una metáfora bastante feliz pues remontarse a las fuentes de un río es llegar a un lugar donde sus aguas brotan de la tierra de manera semejante”.³³ Inquirir la fuente de un impuesto es buscar el sitio de donde ha salido de las profundidades de la vida social a la superficie del derecho.

Las fuentes de los impuestos son esencialmente dos: el Capital y la Renta o Beneficio.

2.3.1. El capital

El capital lo consideramos como un conjunto de bienes o riquezas que una persona posee y que se utiliza para producir más riqueza. Sin embargo, también consideramos, que el capital puede ser el producto de la remuneración de un trabajo. Por lo que concluimos, que sólo en cuento a este último supuesto el capital es la fuente del impuesto, en virtud de que el Artículo 1 de la ley del Impuesto Sobre la Renta regula que: *se establece un impuesto, sobre la renta que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos*. Según Armando Porras “si el impuesto nace del capital, entonces estaría limitando el crecimiento de éste; es decir, que el impuestos, al evitar el crecimiento, está obstruyendo una gran concentración de riqueza, en unas cuantas manos”.³⁴

³³ Ob. Cit; pág. 52.

³⁴ Ob. Cit; pág. 57.

Se critica esta tesis expuesta, puesto que si se grava el capital entonces se esta destruyendo la fuente misma, es igual a que dijéramos que se está mata la gallina de los huevos de oro.

2.3.2. La renta o beneficio

La renta o beneficio en cierta forma es opuesta a la anterior, es decir, al capital, por lo que afirmamos que la fuente del impuesto debe ser la renta, beneficio o utilidad. Las ventajas de esta tesis son, que al gravar el beneficio o renta, el capital queda libre de gravamen, esto quiere decir, que al gravar el beneficio o utilidad, la propiedad privada, que en todas sus dimensiones es la base de donde una sociedad cobra fuerza y que es en la que principalmente vivimos, se estaría conservando intacta.

Con esta tesis se cumple el principio de generalidad, ya que la mayor fuente del impuesto para toda la población se obtendría del producto del capital, por lo que según expone Armando Porras y López “que la utilidad, beneficio o renta, no son exclusivos del capital, sino de toda actividad productora y como todos los miembros de la sociedad trabajan, lógicamente todos pagan en forma proporcional y equitativa el impuesto, cumpliéndose de esta forma con el mencionado principio”.³⁵

Para dar por terminada estas dos tesis, mencionaremos que nuestra legislación tributaria, en el Artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, tiene regulado que: *Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión*

³⁵ **Ibid**, pág. 58.

de capital, del trabajo o de la combinación de ambos. Por lo que concluimos en señalar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta es una ley que regula ambas doctrinas, tanto la de fuente de Capital como la de Renta o Beneficio

2.4. Clases de impuestos

Doctrinariamente Existen diferentes puntos de vista sobre las clases de impuestos, por lo que la clasificaremos así.

2.4.1. Impuestos directos

Son aquellos que se recaudan en virtud de que la administración tributaria tiene registros o matriculas en donde constan los nombres de los contribuyentes, así como tarifas y por ende las fuentes de dichos impuestos.

2.4.2. Impuestos indirectos

Armando Porras dice que los impuestos indirectos son una obligación fiscal en virtud de que “nacen de la realización eventual de actos jurídicos tales como compra-ventas, arrendamientos, importaciones, exportaciones, etc.”³⁶ Uno de los principales problemas de estos impuestos es la eventualidad en que surgen a la obligación tributaria y por ello imposibilitan la formación de dichos registros, resultado que es diferente a los impuestos directos. Sin embargo, en nuestra legislación existen regímenes al cual los contribuyentes deben estar afiliados, manteniendo con éstos la administración tributaria un control sobre aquellos.

³⁶ **Ibid**, pág. 93.

En los impuestos directos el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación tributaria en términos de ley. Como ejemplos de impuestos directos tenemos el Impuesto Sobre la Renta; el Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz; el Impuesto Sobre Herencias Legados y Donaciones, etc. Por el contrario, en los impuestos indirectos la ley ha propuesto que el pagador del impuesto trasmita la carga a otra persona. Por ejemplo. El Impuesto al Valor Agregado.

A) Ventajas de los impuestos directos

1. Renta cierta

Renta cierta concebida con anticipación y con la que se puede contar con certeza.

2. Se conoce al contribuyente

Permite conocer al contribuyente y como consecuencia se fiscaliza de mejor manera su aporte fiscal, de forma continua y ordenada mediante listados específicos.

3. Son más simples

Pro su naturaleza estos impuestos facilitan al Estado obtener sus recursos aún en épocas de crisis derivados de fluctuaciones económicas.

B) Desventajas de los impuestos directos

1. Son sensibles para los contribuyentes

Los contribuyentes resultan ser más sensibles, por la razón que ellos efectúan directamente sus pagos, previo a que la administración tributaria conozca con exactitud la fecha de pago y el monto a pagar.

2. El número de contribuyentes es menor

Dejan a un gran sector de la sociedad sin tributar, puesto que existe una base imponible para el contribuyente.

3. Son más complejos

Por su fijeza no permite al Estado aumentarlos sin oposición, como consecuencia, se limitan a una mayor percepción en un momento propicio, para aumentar los impuestos.

C. Ventajas de los impuestos indirectos

1. Son universales

El impuesto indirecto se extiende sobre toda clase de fortunas existentes en el momento en que se gasten. Las cantidades pueden ser excesivas en algunas ocasiones o ínfimas en otra, todo será de acuerdo al ingreso de cada individuo.

2. Son divisibles

Toda clase de impuesto nunca es aceptada con agrado por los contribuyentes. La divisibilidad de los impuestos indirectos, consiste en que el comprar uno o varios artículos, cada uno de estos está sujeto al pago de cierta cantidad de impuesto que se incluye juntamente con el precio de la mercancía en su venta.

3. Son voluntarios

Se consideran voluntarios porque la persona que desea gastar su dinero, en cualquier artículo, lo hace bajo su propia iniciativa sin que nadie lo obligue a efectuarlo.

D) Desventaja de los impuestos indirectos

1. Carecen de seguridad

Los impuestos indirectos tienen la inconveniencia de no prestar seguridad de rendimiento al fisco, cuando lo comparamos con los impuestos directos ya que estos generan fuertes ingresos al Estado aún en épocas de crisis.

2. Debilitan el principio de equidad

Debilita el principio de equidad tributaria ya que todo impuesto no debe ser soportado por un solo determinado sector de la población, sino que la imposición debe ser de manera moderada para todos los sectores que tributan al estado. Sin embargo, en los impuestos

indirectos la carga impositiva es soportada en gran cantidad por lo que cuenta con menos recursos económicos.

3. Son más fáciles de evasión

Son más fáciles de evasión fiscal, la cual puede ser legal o ilegal, la primera consiste en que el contribuyente voluntariamente disminuye sus compras y por ende el volumen de ventas, y la segunda cuando se viola una ley fiscal la cual consiste en que el contribuyente se pone de acuerdo con el consumidor en no emitir la factura correspondiente por la venta.

2.4.3. Impuestos personales

Los impuestos personales según Carmen Díaz Dubón “son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención al contribuyentes o a quienes serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o lo que posean de donde derive el ingreso gravado”.³⁷ Ejemplo:

Impuesto Sobre la Renta. (ISR)

2.4.4. Impuestos reales

Para Lobato Los impuestos reales son los que se establecen “atendiendo exclusivamente a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo”.³⁸

³⁷ Ob. Cit; pág. 31.

³⁸ Ob. Cit; pág. 68.

Ejemplo de los impuestos reales:

1. Ley de Circulación de Vehículos.
2. Impuesto Único Sobre Inmuebles.

CAPÍTULO III

3. Impuesto Sobre la Renta

3.1. Antecedente histórico

El profesor Armando Porras y López, escribe que: “El impuesto Sobre la Renta nace en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro William Pitt estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de Pitt, Addington, lo volvió a establecer en 1803 cuando se inició nuevamente la guerra. Los ministros Peel y Asquith lo continuaron sosteniendo a pesar de los ataques del Parlamento, pues varios representantes afirmaban que debería desaparecer, ya que era un impuesto de guerra y que terminada ésta, aquél también debía terminar”.³⁹

El Impuesto Sobre la Renta es el más antiguo de que se tiene en la historia de Europa y que se le llamaba “Income Tax”. Este era el medio necesario contra la revolución francesa y las presiones imperialistas de Napoleón Bonaparte. Puesto que su recaudación consistía en que los contribuyentes debían declarar el diez por ciento (10%) de sus rentas totales.

Asimismo el profesor Porras y López continúa escribiendo que “La estructura del “property and income tax” era la de ser proporcional. Siendo ministro Lloyd George, cambió la esencia del impuesto, volviéndose la tasa progresiva, por lo que la tormenta periodística y parlamentaria arreció. Ante la petición pública de que no sólo era indebida dicha tasa, sino que todo el impuesto debía desaparecer, Lloyd George, magistralmente contestó en el parlamento: Por qué tratar el impuesto como una reserva, como una cosa de

³⁹ Ob. Cit; pág. 209.

naturaleza temporal, mientras que los otros impuestos no eran a su turno, impuesto temporales, tales como los que pasan sobre la alimentación del pueblo”.⁴⁰

Según el profesor Porras, “En Francia se dio la reforma fiscal a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que triunfa en 1887. El proyecto de Poincaré es discutido en el parlamento Francés, y es aprobado definitivamente, entrando en vigor desde 1895 una forma específica del Impuesto Sobre la Renta. No obstante, el actual impuesto francés que lleva ese nombre se estableció el 15 de julio de 1914 puesto que la política fiscal de ese país hasta la mencionada fecha se orientaba hacía los impuestos indirectos. Las fuentes impositivas principales eran la propiedad raíz con mejoras o sin ellas; sobre el comercio, de modo particular sobre patentes y licencias; sobre la actividad profesional; sobre bienes muebles y el anacrónico impuesto sobre puertas y ventanas”.⁴¹

Fue así como al proponerse el Impuesto Sobre la Renta se levantó una ola de protestas. En el último tercio del siglo pasado varias provincias de Alemania habían llevado reformas fiscales que crearon una pluralidad de impuestos sobre la renta alcanzando un alto grado de perfección impositiva. En efecto hacía los años de 1891 y 1893 Prusia, Baviera, Badén y otras regiones implementaron el impuesto con características superiores a las de todos los países Europeos, inclusive a la misma Inglaterra que había sido cuna del impuesto que estudiamos.

Dejando a un lado el continente Europeo nos trasladaremos al nuevo continente y nos interesamos en los Estados Unidos de Norteamérica, ya que en este país el Impuesto Sobre la Renta también ha librado fuerte batalla para imponerse. La historia política-social de aquel país está íntimamente ligada

⁴⁰ **Ibid.**

⁴¹ **Ibid**, pág. 210.

con la historia de los impuestos. De acuerdo con el régimen constitucional de Norteamérica, desde el punto de vista fiscal, existen impuestos que establecen los Estados, e impuestos de la exclusiva competencia de la Federación, entre los cuales existe el Impuesto Sobre la Renta. En efecto, desde la iniciación de la lucha de la independencia; hasta la guerra de secesión, el gobierno norteamericano se sostuvo en gran parte por los impuestos que se recaudaban sobre el comercio exterior.

Según los historiadores quizá la verdadera importancia del Impuesto Sobre la Renta se haya aquilatado en los Estados Unidos más en tiempos de guerra que en tiempos de paz.

Algunos autores han escrito sobre si Impuesto Sobre la Renta es directo o indirecto. Puesto que si el Impuesto era indirecto, debía repartirse entre los Estados de acuerdo con su población trayendo en consecuencia una desigualdad entre los individuos. Y si el Impuesto era directo, entonces la cláusula constitucional de la uniformidad se violaba, ya que esta no admitía la progresividad. Fue así como la Suprema Corte de Justicia de la Unión Norteamericana, posteriormente establecida que la uniformidad se refería exclusivamente al fenómeno geográfico, porque el problema se circunscribía a precisar lo que debía entenderse por impuesto directo.

3.2. Antecedente histórico Guatemalteco

Es de advertirse que en Guatemala, como ya lo señalaremos más adelante, desde el 27 de mayo de 1938 se emitió el Decreto Gubernativo 2099, aprobado oportunamente por la Asamblea Nacional, mediante el Decreto Legislativo 2373, creando una imposición sobre la renta, pero ésta se efectuó en forma parcial, gravando únicamente las utilidades líquidas de las empresas lucrativas. Ese fue el motivo por el cual han colocado, a El Salvador, Costa

Rica, y honduras antes que a Guatemala y Nicaragua, como países que establecieron el impuesto sobre la totalidad de la renta, puesto que en aquellos países se hace en forma genérica y no específica como se realizó en Guatemala.

Como se estableció anteriormente, fue en El Salvador, en donde en 1915 durante el Gobierno del Presidente Carlos Menéndez, se estableció el Impuesto Sobre la Renta por primera vez y por ende en Centroamérica. Seguidamente Costa Rica es el segundo país centroamericano que en noviembre de 1931 durante el gobierno de don Cleto González Víquez se implementó el sistema tributario directo y que por ende gravó las rentas. Y en tercer lugar Honduras por medio de la Ley número 6 del 10 de noviembre de 1949.

El Decreto Gubernativo 2099, que lleva por título “Ley del Impuesto Sobre las Utilidades de las Empresas Lucrativas” fue aprobado mediante el Decreto legislativo 2373. Y como puede deducirse de su título, únicamente gravitaba las utilidades de las empresas lucrativas, siendo por lo tanto el sujeto pasivo persona física o jurídica de las empresas lucrativas, y que su margen de imposición era que principiara con un capital en giro de 5,000.00 quetzales y con una ganancia anual de 1,000.00 quetzales, por lo que habían muchas empresas que quedaban fuera del margen de la ley impositiva.

El 30 de noviembre de 1944 la junta de gobierno que presidía en esa época mediante el Decreto número 26, reformó el Decreto número 2099 introduciendo modificación en la tarifa. Sin embargo, esta vez ya no iniciaba con el 5% sino con el 6% y tampoco terminaba con el 12% como la legislación anterior, sino que la tasa máxima era del 50 % para los que tuvieran ganancias que fueran mayores de 500,000.00. No obstante, esta legislación también fue reformada más tarde por medio del Decreto número 585, del 14 de enero de

1949. Empero, el Decreto número 44 del 22 de diciembre de 1944 ya había hecho un gravamen para los beneficios de capital provenientes de rentas mobiliarias e inmobiliarias representadas por intereses, dividendos, arrendamientos, participaciones y cualquier otro percibido en forma eventual, con tarifas del 1% hasta el 6%, sin que pasaran de 10,000.00, y en caso de ser así se le aplicaría el Decreto número 2099.

3.3. Génesis del Impuesto Sobre la Renta mediante el Decreto 1559

Según el autor guatemalteco Luis Antonio Díaz Vasconcelos, “El trabajo preparado por el licenciado Viteri, con el dictamen de las Comisiones Unidas Hacienda y Economía, ya terminado, y debidamente discutido y depurado, con fecha 22 de agosto del 1961 sufrió la primera lectura en el pleno, posteriormente el 23 de agosto y 21 de septiembre, la segunda y tercera, respectivamente. Dicho proyecto fue aprobado por 35 votos contra 7. En el ínterin, el Ejecutivo retiró dicha iniciativa de ley con anuencia del pleno, indicando que había necesidad de reestudiarlo, aunque más tarde fue devuelto sin recibir modificación alguna. Así fue como el licenciado Viteri no pudo ver terminada su labor, ante de terminar su período parlamentario. A la salida de este laborioso congresista, en abril de 1962 el proyecto de ley estaba en un suspenso”.⁴²

El presidente Idígoras tenía gran interés en que aquella ley saliera aprobada, puesto que era público el compromiso adquirido por los gobiernos americanos que carecieran de ella, de acelerar leyes de imposición a los beneficiarios, rentas o ganancias, para poder aspirar a ser candidatos a la ayuda de la alianza, según lo acordado en punta del Este. El general gobernante perdía, con la salida del licenciado Viteri, el mayor impulsor de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

⁴² Impuesto sobre la renta, pág. 19.

Fue así como llegó el momento de aprobar la redacción final del tan tratinado Decreto y en la histórica sesión del 24 de noviembre de 1962 con el número 1559, pasó a ser ley de la República de Guatemala, y que sería una imperiosa norma que principiaría atener vigencia el primero de julio de 1963.

Posteriormente, a la promulgación del Decreto 1559, en aquella época se habló mucho sobre esta ley, argumentando siempre sobre las injusticias, puesto que al régimen depuesto se le achaca lo malo que pueda tener el Impuesto Sobre la Renta y que se pretendía sostener que lo que podía hacer de beneficioso en una ley, como la que se promulgó en 1962 es únicamente atribuible a los nuevos usufructuarios del mando de la Estado.

3.4. Origen del Decreto Ley numero 229

El 1 de julio de 1993 entro en vigencia el decreto 1559, luego de haber sido promulgado el 24 de noviembre de 1962. Sin embargo, a pesar de su escasa vigencia, el Jefe de Gobierno de la República emitió un Decreto-Ley número 229, que entró en vigencia el 24 de junio de 1964 un día después de su publicación y que por lo tanto derogaría totalmente el decreto número 1559.

No obstante, a pesar de ser un decreto ley que en sus considerandos argumentaba un régimen tributario más justo, en realidad fue casi una copia del Decreto 1559, puesto que los cambio en ocasiones se hacían casi insignificantes, por lo que el autor Luis Antonio Días Vasconcelos cita el artículo primero en su último párrafo donde establece que “También quedan afectos al impuesto, los ingresos obtenidos en la República por comunidades de bienes, por patrimonios hereditarios indivisos y los provenientes de bienes, en fideicomisos o administrados por encargo de su confianza, aun cuando sus bienes estén destinados a personas que no han nacido. En consecuencia, esta última declaración de “personas que no han nacido”, es innecesaria puesto que

esta prevista en la ley, por lo que debió haberse redactado “o los que pueden tener parte o interés”.

Resulta entonces, que como todo nuevo decreto tiene ventajas por una parte y desventajas por otra parte, no es extraño si tiene algunos supuesto que benefician o perjudican a determinados sectores. Y que, como ya se estableció antes, se publicó el 23 de junio de 1964 y entró en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, según lo estableció el Artículo 93 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto-Ley 229.

3.5. Naturaleza

Al Impuesto Sobre la Renta le son aplicables los caracteres de ser un tributo ordinario de derecho público, y que dentro de estos presenta una naturaleza directa y personal. El primero de los caracteres apuntados (ordinario de derecho público) es por ser producto de la ley emanada del Organismo Legislativo, en cumplimiento del principio de legalidad que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y además que tiene como sujeto activo y pasivo en primer lugar al mismo Estado y en segundo lugar a los contribuyentes (personas individuales o jurídicas), según lo establece el Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como complemento al artículo citado anteriormente; ahora solo nos debe preocupar el estudio específico de la naturaleza Directa, por una parte, y Personal por la otra parte, aunque está ya fue estudiada dentro del capítulo II como Clases de Impuestos, sin embargo, trataremos de dar una explicación más sencilla y clara.

Con los conceptos que hasta aquí hemos obtenido resulta que el Impuesto Sobre la Renta es un gravamen personal y directo. Personal en cuanto no hace abstracción de la persona natural o jurídica a la que pertenece

el ingreso, puesto que solo la contempla en su particular situación contributiva. Directo en cuanto se hace sumamente difícil que el particular afectado pueda trasladar su carga impositiva a otra persona, a la que la administración tributaria le denomina contribuyente, por lo que él es quien debe pagar el impuesto.

Además consideramos que el Impuesto Sobre la Renta descansa en el principio de la capacidad de pago del contribuyente. La capacidad de pago del impuesto lo encontramos regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y se mide por medio del ingreso percibido en dinero, en crédito, en valores, en derecho, en especie o en cualesquiera otra forma, siempre que se pueda medir objetivamente, en términos monetarios, durante el período o año imponible, y que por su puesto lo estudiaremos más adelante y que actualmente es del 1 de enero al 31 de diciembre de un mismo año.

3.6. Caracteres

Por su naturaleza personal y directa del Impuesto Sobre la Renta, sus caracteres más específicos y señalados y que ayudan a su configuración, son los siguientes:

3.6.1. Es un gravamen sobre la renta total

Contrario a lo que sucede en el sistema de imposición real, en el Impuesto Sobre la Renta no se grava separada e independientemente cada gasto, sino que se sujeta a la renta total; ya no se habla de rentas en plural sino de rentas en singular. Este carácter es consecuencia obligada del elemento subjetivo que predomina en este tipo de impuestos, ya que a cada contribuyente se le considera en sus

condiciones particulares y a su personalidad económica en conjunto, sin entrar a distinciones que puedan afectar esta unidad.

Para la aplicación de esta ley el patrimonio de un contribuyente se considera indivisible.

Según el Artículo 41 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República establece que: *las personas individuales que tengan más de una fuente generadora de renta, pagarán el impuesto conforme lo restablece el Artículo 43 de esta ley, por los ingresos provenientes de su trabajo en relación de dependencia. Por sus ingresos, determinarán su renta y aplicarán la tarifa que les corresponda según el régimen que les sea aplicable conforme a los Artículos 44, 44 "A" y 72 de esta ley.*

3.6.2. Es un gravamen progresivo

Si es un impuesto que mira la capacidad económica de las personas, su incidencia ha de hacerse en cuotas progresivas, porque no todas ellas tienen o presentan la misma aptitud física. De esta manera se observa el postulado de la justicia distributiva.

Nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 43 establece que: *las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, deben calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la siguiente escala progresiva de tarifas: (que pueden ser del 15%, 20%, 25% y 31%).*

3.6.3. Existe exención de las rentas mínimas

Quizá sea este carácter el que más subraya la naturaleza personal del Impuesto Sobre la Renta. En el sistema de imposición real se hace recaer el gravamen sobre los ingresos o valores, sin importar las circunstancias de su titular; luego no se plantea el problema de la capacidad de pago, por lo que se incluyen objetos que no teniendo gran significación económica producen una renta con la que apenas puede su poseedor satisfacer sus necesidades vitales.

En cambio, el Impuesto Sobre la Renta es representativo del sistema personal de la distribución impositiva, surge la persona individual y concreta del contribuyente, (Juan Pedro); hombre de carne y hueso que debe pagar los servicios que el Estado le presta, pero solo si es capaz de hacerlo. En consecuencia, únicamente cuando la persona reciba rentas superiores a las que consume en sus necesidades más inmediatas, se vuelve contribuyente.

El Artículo 37 segundo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República establece que: *la renta imponible de toda persona individual domiciliaria en Guatemala, será el equivalente a su renta neta menos las siguientes deducciones: a) la suma única de treinta y seis mil quetzales (Q. 36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.*

Del Artículo citado anteriormente se desprende el derecho que tienen todas las personas individuales de no pagar Impuesto Sobre la Renta, cuando su renta neta que es el equivalente a la renta imponible, no supera el monto indicado en ese mismo artículo.

3.6.4. Es discriminatorio de las rentas parciales

No obstante, que el Impuesto Sobre la Renta, como se ha escrito, considera los gastos en su conjunto, a la vez establece discriminación de acuerdo con las fuentes parciales de las que proceden dichos gastos, en virtud de que no presenta la misma capacidad contributiva una persona que otra, aunque reciban una misma cantidad de renta, si realizan actividades diferentes.

Con un poco de premura, después de lo escrito, podemos hacer a la Ley del Impuesto Sobre la Renta una crítica de fondo, y es que ésta no se encuentra informada por este carácter discriminatorio, por cuanto estima de la misma manera y suerte las rentas pagadas del trabajo con las fuentes del capital.

Económicamente las rentas que provienen del trabajo son menos estable que las de capital, ya que aquellas están sujetas a la suerte de quienes las reciben, los cuales pueden dejarlas de percibir las por enfermedad, invalidez, cesantía y la misma muerte, por lo que sus beneficiarios deben poseer saldos o ahorros para afrontar tales riesgos profesionales; por otra parte, los que reciben rentas de capital poseen, además de éste, su capacidad de trabajo, que devienen obligados socialmente a prestar.

La ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 37, establece algunas deducciones como por ejemplo: *la del Inciso c consistente en: el monto de las pensiones alimenticias fijadas por los tribunales de familia y mientras sus efectos se mantengan; y las del inciso e sobre: los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como*

los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de hijos menores de edad o discapacitados. En relación al Artículo 38 que establece que los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el Artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas.

3.7. Elementos del Impuesto Sobre la Renta

3.7.1. Sujeto activo

En el derecho común cualquier persona con capacidad legal para contratar puede asumir los papeles de acreedor y deudor, en materia de derecho público y más concretamente de derecho fiscal, solamente el Estado puede convertirse en el titular del derecho de crédito, esto es por imperativo legal, en otras palabras, solo el Estado puede imponer gravámenes a su favor en cumplimiento de su misma ley, apareciendo entonces la significación más o menos exacta de sujeto activo y sujeto pasivo.

Mario Pugliese en su obra Instituciones de derecho financiero sostiene que “En la relación jurídica tributaria sólo el Estado puede ser el sujeto activo, el acreedor, la persona capacitada para exigir el cumplimiento de la obligación”.⁴³

⁴³ Instituciones de derecho financiero, pág. 35.

3.7.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona natural o jurídica que legalmente esta obligada para con la Administración Tributaria y por ende de cumplir con pagar el tributo y cumplir con los demás deberes accesorios. Es la persona capaz con arreglo al derecho fiscal para soportar el gravamen. En lo sumo, es el contribuyente de derecho.

Para el profesor Raúl Lobato “el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.⁴⁴

Al analizamos las clases de impuestos directo e indirecto, hicimos radicar su diferencia en el concepto de traslación, en virtud de la cual, en los primeros el contribuyente de jure o nominal es el que efectivamente soporta el impacto, no así en los segundos que logran ser trasladados por sus titulares hacia otras economías más débiles. Así también, como sostuvimos en este capítulo sobre que, el Impuesto Sobre la Renta es de carácter directo y personal, no cabe o resulta inoperante la referida diferenciación, toda vez que de todos los tributos, es el más difícil de ser transferido en cuanto que la persona aparece individualizada no sólo en lo relativo a su personalidad, sino también en lo que concierne a los rendimientos de su patrimonio.

El Artículo 3 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República establece que: *son contribuyentes el impuesto las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en*

⁴⁴ Ob. Cit; pág. 147.

Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligados al pago del Impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

La clasificación general sobre la responsabilidad del sujeto pasivo en el derecho fiscal, la intentaremos nosotros clasificar de conformidad con el Código Tributario en relación al Impuesto sobre la Renta:

A) Sujetos pasivos sobre deuda propia, con responsabilidad directa:

- 1) Titular de la renta.
- 2) Transmisión por sucesión. Únicamente para el administrador o albacea del mortual herederos o legatarios.

Estas responsabilidades las encontramos reguladas en los Artículos 21 y 24 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

B) Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria:

- 1) Socio o partícipe en sociedades, asociaciones y negocios en participación.
- 2) Copropietarios.

Asimismo esta responsabilidad la integramos conforme el Artículo 20 numeral 5 reformado por el Artículo 4 del Decreto 58-96 del Congreso de la República y por el Artículo 22 numeral 3 ambos del Código Tributario.

3.8. Objeto del impuesto

Para establecer el objeto del impuesto lo estudiaremos desde el punto de vista objetivo, consistente en el aspecto o situación particular de la vida real que la ley ha tomado como punto de referencia, es decir, la renta, y el otro elemento de naturaleza subjetiva, es el que opera mediante la vinculación entre los sujetos que realizan el hecho, al que le llamaremos contribuyente, y la renta, es decir, que el contribuyente se coloca en la situación preceptuada por la ley.

En el párrafo anterior desarrollamos el aspecto de naturaleza subjetiva, bajo el título sujetos del Impuesto Sobre la Renta. En la presente investigación nos corresponde por el orden que hemos impuesto, el análisis del elemento objetivo material, es decir, el objeto del Impuesto Sobre la Renta. Por lo que asimismo consideramos que “el objeto de la relación jurídica tributaria principal es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo”.

Observamos que el nombre con que se bautiza a los diferentes tributos, se toma generalmente de este elemento objetivo por ejemplo: el Impuesto Sobre la Renta porque su objeto es la renta, y sirve para integrar la renta imponible, y en función del cual se establece el gravamen. Es más, el nombre de impuesto, tomando de este elemento material, delimita al mismo tiempo el alcance de aplicación de la ley:

En este orden de ideas, la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 1 regula que: *Se establece un impuesto, sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.*

3.9. Renta

Objetivamente “renta es el conjunto de productos o utilidades efectivos y expresados en moneda, obtenidos de un capital o fuente de riqueza que pertenece inamovible e independientemente y diferenciado de aquellas”. En ese sentido se llama renta de capital al interés; renta de trabajo al salario o retribución; renta de empresa, al beneficio industrial; renta territorial, en sus dos acepciones de urbana, rustica, a los productos de la propiedad inmobiliaria.

Subjetivamente, “renta es el conjunto de utilidades que afluyen a un patrimonio durante un período de tiempo determinado, generalmente un año, y cuya continuidad de afluencia en períodos análogos y sucesivos es razonablemente admisible.”

Renta es según Díaz Vasconcelos “todo ingreso efectivo, susceptible de valoración en moneda, percibido permanentemente o accidentalmente, que sin compensación económica de ninguna especie, obtiene un sujeto tributante el cual es originado de una fuente que puede ser subjetiva, objetiva o mixta”.⁴⁵

3.9.1. Clases de renta

3.9.1.1. Renta bruta

La Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República en el Artículo 8 establece que: *Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.*

⁴⁵ Ob. Cit; pág. 126

El Artículo no hace una diferencia entre renta neta y renta bruta, sin embargo, con lo regulado en el Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, si se establece la renta neta, en virtud de que es el equivalente de a su renta imponible, es decir que la renta neta esta sujeta a las deducciones personales del contribuyente y que a la vez constituye la renta imponible, a la cual se le aplica la escala progresiva de la tarifa que establece el Artículo 43 de la misma ley.

3.9.1.2. Renta neta

El Artículo 37 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República preceptúa que: *Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones, incluida la creada por el Decreto número 78-89 del Congreso de la República y otras remuneraciones similares.*

Al analizar el Artículo anterior en efecto la crítica es en que en ningún momento la ley reguló a las personas individuales o jurídicas, que obtienen ingresos por la inversión de capitales, dejando así bien claro, que solo existe renta neta para las personas individuales que obtienen su renta, producto de su fuerza de trabajo.

3.9.1.3. Renta imponible

El Artículo 37 “B” de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92 del Congreso de la República regula que: *constituye renta imponible la diferencia entre la renta bruta y las rentas exentas, salvo los regímenes específicos que la presente ley establece.* Si embargo el mismo artículo en su segundo párrafo establece que: *la renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las deducciones.*

De lo anterior podemos analizar que el primer supuesto la ley hace referencia a las personas individuales o jurídicas, que obtienen su renta producto de la inversión de su capital, puesto que sus diferentes deducciones van encaminadas a los costos y gastos necesarios para conservar la fuente productora de las rentas gravadas, y en su caso a sumar los gastos que no sean deducibles y por último restar las rentas que estén exentas conforme la misma ley u otras leyes relacionadas a su misma materia. Y el segundo supuesto es para aquellas personas individuales que obtienen sus ingresos por la prestación de sus servicios personales en relación de dependencia.

CAPÍTULO IV

4. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92

Para tratar este punto es necesario citar aspectos importantes como los siguientes:

4.1. Interpretación

Es el proceso mental que realiza una persona, cuando busca darle el verdadero sentido a una norma jurídica la cual puede ser de diferentes puntos de vista. Doctrinariamente conocemos diferentes clasificaciones de la interpretación.

4.1.1. Interpretación desde el punto de vista de los resultados

Desde el punto de vista de los resultados, la interpretación la clasificamos como:

- a) Declarativa
- b) Restrictiva
- c) Extensiva y
- d) Analógica.

a) La interpretación declarativa o estricta

El autor Sergio De la Garza sostiene que la interpretación declarativa consiste en “aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y

tampoco sin extenderlos. Verbigracia, por hombre se entiende tanto el varón como la mujer”.⁴⁶

b) La interpretación restricta

Es la actividad que se realiza cuando se le da a cada una de las palabras de la ley el sentido más adecuado. Por ejemplo: por hombre se entiende que se refiere al varón y no la mujer.

c) La interpretación extensiva

Es aquella interpretación en la cual se le da el sentido más amplio del que establece la ley.

Asimismo, De la Garza considera que “Es aquella que atribuye a la norma interpretada un alcance más amplio del que resulta prima facie de las palabras empleadas, derivando esa extensión de un criterio de la norma misma, cuando un hecho cae bajo la norma expresa de la ley. Por ejemplo: con la palabra hijo se entiende que tanto legítimo como ilegítimo”.⁴⁷

d) La interpretación analógica

Para el tratadista Sergio De la Garza “Es cuando la norma interpretada se extiende a hechos que no están comprendidos dentro de ella, sino que resulta de un principio que está fuera de la norma interpretada, por tener una relación tal de afinidad, que hace suponer que el legislador habría dispuesto la aplicación de la norma tal hecho.

⁴⁶ Ob. Cit; pág. 64.

⁴⁷ Ibid, pág. 65.

Por ejemplo, si se prohíbe entrar a los perros a un edificio es de suponer que tal prohibición es aplicable, y aún con mayor razón, a los lobos”.⁴⁸

4.1.2. Las fuentes de la interpretación según el autor

Desde el punto de vista las fuentes de interpretación según el autor la clasificamos de la siguiente forma:

- a. Auténtica
- b. Jurisdiccional
- c. Doctrinal
- d. Administrativa
- e. Ordinaria

a) Interpretación auténtica

El Autor Raúl Lobato considera que la interpretación auténtica es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general”.⁴⁹ Asimismo consideramos también que la interpretación auténtica es la que podemos llamar exégesis legislativas puesto que es la que hace el propio legislador al crear una determinada ley.

b) Interpretación jurisdiccional

Esta interpretación es la que realizan los órganos jurisdiccionales sobre conflictos sometidos a su jurisdicción, y que interpretan un precepto legal a un caso concreto, sin pasar a ser obligatoriedad de carácter general en virtud de que la sentencia solo será obligatoria para las partes en conflicto.

⁴⁸ **Ibid.**

⁴⁹ **Ob. Cit;** pág. 48.

c) Interpretación doctrinal

La interpretación doctrinal es la que realizan los autores, tratadistas, juristas y estudiosos del ordenamiento jurídico, sobre la diversidad de presupuestos del derecho.

d) Interpretación administrativa

A este tipo de interpretación el tratadista Raúl Lobato indica que “es la que deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que se ha de aplicar la ley fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones de carácter particulares (resoluciones de consultas) “. ⁵⁰

e) Interpretación ordinaria

La interpretación ordinaria según el jurista Lobato dice que “Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica”. ⁵¹

4.1.3. Métodos de interpretación de la ley

Según algunos autores existen varios métodos de interpretación de la Ley, pero para efectos didácticos analizaremos los siguientes:

⁵⁰ **Ibid.**

⁵¹ **Ibid.**

a) Método literal

Gladyz Elizabeth Monterroso Velásquez indica que el método literal consiste en que “Los términos legales son analizados mediante el estudio gramatical etimológico, los fines de este método son asegurar los derechos de los particulares y respetar la seguridad jurídica, filosóficamente significa aplicar rígidamente las ideas racionalistas, por lo que según los analistas utilizarlo exclusivamente es insuficiente más aún en el campo de los tributos”.⁵²

b) Método histórico

A este Método la licenciada Monterroso Velásquez lo considera como “El método que pretende interpretar la Ley de acuerdo a las circunstancias que dieron vida a la promulgación de la Ley, parte de este método son los motivos que el Organismo Ejecutivo tuvo en el momentos histórico preciso para enviar el proyecto de Ley, así como la discusión y el dictamen de la comisión, los debates, la deficiencia de este tipo de método se encuentra en que por la constante evolución de la Ley las condiciones se modifican, y lo que en determinado momento era prioritario en otro momento no”.⁵³

4.1.4. Modalidades de interpretación de la ley tributaria

Básicamente existen dos modalidades para interpretar la Ley tributaria, estas son una que favorece al fisco y otra que favorece al contribuyente y son los siguientes:

⁵² **Derecho Tributario II**, pág. 57.

⁵³ **Ibid**, pág. 58.

a) Principio In dubio pro fisco

Este principio establece que en caso de duda la ley favorece al fisco, principio que puede llevar al abuso del Estado contra el contribuyente que como sujeto pasivo de la relación jurídico tributada se encuentra en desventaja”.⁵⁴

b) Principio In dubio contra fisco

Doctrinariamente consideramos que en caso de duda se debe favorecer al contribuyente por ser la Ley tributaria en general restrictiva del derecho tributario ya que no pueden crearse, modificarse ni suprimirse cualquier figuras tributaria, todo esto tiene como consecuente de que el contribuyente se encuentre en desventaja, puesto que es el Estado el que crea las leyes en materia tributaria.

4.1.5. Integración del derecho tributario

Para establecer lo que es integración primero mencionaremos lo que significa Interpretación, pues para Manuel Osorio simplemente es la “acción y efecto de interpretar, explicar o de declarar el sentido de una cosa, principalmente el de los textos faltos de claridad”.⁵⁵ Al aplicarlo a nuestro caso tributario estaríamos sobre la búsqueda del sentido o la voluntad de lo que el legislador quizá decir en una norma o ley. Por lo que expone Sergio De la Garza, que integración “es un proceso que tiene por objeto llenar sus lagunas incluyendo en el campo de la aplicación de la norma, presupuestos de hechos no previstos en la

⁵⁴ **Ibid**, pág. 60.

⁵⁵ **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 531.

misma, pero que se encuentran en relación de finalidad o semejanza con los en ella contemplados”.⁵⁶

4.1.6. Situaciones tributarias en cuanto a conflictos normativos

a) Cuando las normas en conflicto pertenecen a diferente jerarquía

Los Artículos 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 9 de la Ley del Organismo Judicial regulan que: la norma superior prevalecerá sobre la Inferior. Todo esto como consecuencia del principio de supremacía constitucional, puesto que las leyes ordinarias no pueden contrariar a lo dispuesto en la ley superior, ya que de lo contrario sería una ley inconstitucional.

b) Cuando las dos normas en conflicto pertenecen a la misma jerarquía normativa y que tengan el mismo ámbito de validez

Esta clase de conflicto la desarrollaremos un poco más detenidamente, ya que resulta más difícil establecer a que norma jurídica se le debe atribuir la interpretación de un conflicto sobre un mismo ordenamiento jurídico, por lo que lo resolveremos de la siguiente manera.

b.1. Conflicto normativo bilateral

Cuando el cumplimiento de cualquiera de las dos normas en conflicto implica la violación de la otra. Es igual a decir que recíprocamente son contradictorias para la aplicación de un mismo caso. Sin embargo hay que tomar en cuenta que el Artículo 8 de la Ley

⁵⁶ Ob. Cit; pág. 67.

del Organismo Judicial regula la derogatoria de las leyes. Verbigracia en el inciso b establece que, se deroga parcialmente una Ley por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes.

b.2. Conflictos normativos unilaterales

En este conflicto solo existe cuando una norma jurídica se contradice con la otra, pero no ésta con aquella.

b.3. Conflictos normativos necesarios

Gladys Monterroso expone que es “cuando el cumplimiento de una de las normas implica de forma necesaria la violación de la otra”.⁵⁷

4.1.7. Criterios de solución de los conflictos

a) Criterio jerárquico

El Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regulan que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución, por lo que las leyes que la violen o tergiversen son nulas *Ipsa Jure*. Asimismo, en el Artículo 239 de la misma norma constitucional encontramos 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 tributos. Por lo que según el primer artículo citado anteriormente, el conflicto lo debemos resolver de conformidad con lo que establezca la Constitución Política de la República de Guatemala por ser la cúspide del

⁵⁷ Ob. Cit; pág. 64.

ordenamiento jurídico, es decir, que esta solución es cuando se relaciona la ley suprema con una ley ordinaria. Y en cuando al segundo artículo el problema surge cuando una ley ordinaria es tergiversada por otra ley jerárquicamente inferior, refiriéndose a los reglamentos ya que estos solo deben desarrollar la ley y bajo ninguna circunstancia modificarla.

b) Criterio de especialidad

El Artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial establece que: las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales. Por lo que la licenciada Gladys Monterroso dice que "en caso de conflicto entre dos normas prevalecerá la especial sobre la general, es decir, la que tenga menos extensión material, así también prevalecen las normas concretas sobre las abstractas".⁵⁸ Verbigracia. Para nuestra investigación prevalece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas, sobre el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

4.1.8. Las lagunas jurídicas del Derecho Tributario

Para Gladys Monterroso "Existen casos en los que los jueces se encuentran ante verdaderas lagunas jurídicas, situaciones que deben resolver y que se dan en el ordenamiento jurídico. Por lo que cuando se encuentra en este tipo de situaciones el juzgador deberá utilizar los procedimientos de integración."⁵⁹

⁵⁸ **Ibid**, pág. 65.

⁵⁹ **Ibid**, pág. 67.

4.2. Problemas legales causados al reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número 26-92, mediante el Decreto 18-04 ambos del Congreso de la República

4.2.1. Declaración trimestral de octubre a diciembre del 2004

Uno de los principales problemas legales causados al reformar la Ley del Impuesto Sobre la Renta, fue cuando el Congreso de la República mediante el Decreto 18-04 del Congreso de la República, reformó el Artículo 61 especialmente en el último párrafo. Este párrafo regula que: *los pagos trimestrales se efectuará por medio de declaración jurada y deberá realizarse dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del trimestre correspondiente que corresponda, excepto el cuatro trimestre que se pagará cuando se presente la declaración jurada anual correspondiente, dentro de los tres primeros meses del año.*

Comentario

El problema que causa esta reforma es: que no se reguló la presentación de la declaración trimestral correspondiente al trimestre de octubre a diciembre del período fiscal extraordinario de liquidación definitiva del impuesto Sobre la Renta que está regulado en el Artículo 25 del Decreto Número 18-04 del Congreso de la República y que aparece en el capítulo XIX de las disposiciones transitorias y finales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La respuesta a esta compleja reforma es que el Artículo 61 de la ley aludida, preceptúa que el cuarto trimestre se pagará cuando se presente la declaración jurada anual, la cual debe de presentarse dentro de los tres primeros meses del año, (enero febrero y marzo),

complementándose con el Artículo 54 de la misma ley, que establece que se deberá presentar ante la administración tributaria dentro de los primeros tres meses del año calendario, una declaración jurada de la renta obtenida durante el año anterior. Todo esto luego de que la misma ley en el Artículo 72 segundo párrafo estableció un nuevo período de liquidación definitiva anual, que principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año.

Fundamento legal de la aplicación de ley adjetiva por parte de la administración tributaria

Como resultado a esta inobservancia jurídica erróneamente la Superintendencia Administración Tributaria, notificó que todos los contribuyentes que no presentaron su declaración trimestral correspondiente al trimestre de octubre a diciembre, debían presentar ante las oficinas de la Superintendencia de Administración Tributaria, la copia del pago de la declaración trimestral y en caso de que no la hubieran presentado en tiempo (10 días hábiles) tenían que pagar la multa, y en su caso los intereses y la mora como sanción impuesta por la infracción a los deberes formales que regula el Código Tributario en el Artículo 94 numeral 9.

Problema legal por aplicación errónea de la ley

El fundamento legal que tenía la administración tributaria era el Artículo 48 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (acuerdo gubernativo número 06-2004), que entró en vigencia el día 24 de julio del 2004 el día siguiente de su publicación en el diario oficial. El cual regula que *para los efectos de lo que establece el Artículo 25 del Decreto número 18-04 del Congreso de la República, los contribuyentes*

que previo a la vigencia de dicho Decreto, tuvieran el período de liquidación anual de 1 de julio al 30 de junio y que se acojan al régimen de tributación establecido en el Artículo 72 de la ley, para el acreditamiento correspondiente de los meses de julio a septiembre y de octubre a diciembre de 2004, deberán efectuar los pagos de dicho trimestre cuando corresponda.

La administración tributaria se equivocó, puesto que se fundamentó en el reglamento, olvidando, que en los Artículos 175 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, esta regulada la jerarquía y por ende en primer lugar encontramos nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, en segundo lugar están las leyes ordinarias y en tercer lugar los reglamentos.

Asimismo también se violó el principio de legalidad según el Artículo 239 de la Constitución Política de la República en virtud de que ese artículo establece que: *corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.* Por lo que un reglamento nunca puede ser superior a la ley, pues su finalidad únicamente es la de desarrollar la ley, en virtud de que es emitido por el Organismo Ejecutivo mediante un Acuerdo Gubernativo.

Como resultado a lo expuesto anteriormente las reformas del Decreto número 18-04 del Congreso de la República, originó problemas de interpretación, puesto que en ningún momento la ley reguló el tiempo de la presentación de la declaración trimestral de octubre a diciembre. Como consecuencia, no debió la administración tributaria

efectuar dichas notificaciones puesto que los contribuyentes interpretaban que la debían presentar como una declaración definitiva anual extraordinaria, con mayor razón aquellos contribuyentes que están en el Régimen Optativo y que su Impuesto sobre la Renta lo deben pagar, de conformidad con el Artículo 61 en el inciso a y b. mediante *cierres parciales o liquidación preeliminar de sus operaciones al vencimiento de cada trimestre, para determinar la renta imponible o sobre la base de una renta imponible estimada en cinco por ciento (5%) del total de la renta brutas obtenida en el trimestre respectivo.*

Por lo que representa para éstos contribuyentes del régimen optativo una doble tributación puesto que lo pagarían dentro de los 10 días hábiles del mes de enero y también dentro de los tres primeros meses del año.

Al seguir analizando observamos que la reforma del Decreto número 18-04 del Congreso de la República y que hemos venido estudiando. Se violó el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud de que el referido artículo señala que: *se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.*

Es decir, que para que exista doble tributación el contribuyente debe estar sometido al pago de un impuesto de igual naturaleza, por el mismo hecho generador y por el mismo período fiscal, por lo concretamente, en este caso, los contribuyentes fueron objeto de una doble tributación puesto que pagaron dentro de los días hábiles del mes

de enero del año dos mil cinco, el 31% sobre la renta imponible trimestral que corresponde al período de octubre a diciembre o bien sobre la base de una retan estimada del cinco por ciento (5%) del total de renta brutas y luego volvieron a pagar dentro de los tres meses del mismo año, el 31 % de la renta imponible sobre el cierre del ejercicio fiscal de carácter extraordinario.

4.2.2. Declaración jurada extraordinaria de julio de diciembre de 2004

Las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta según el Artículo 25 transitorio del Decreto número 18-04 del Congreso de la República. Estableció un período extraordinario de liquidación definitiva del impuesto, el cual estaba comprendido del 1 de julio al 31 de diciembre del 2004. Por su puesto que esta reforma era para aquellas personas que estuvieran en el régimen general o bien pequeño contribuyente régimen simplificado anual del Impuesto Sobre la Renta del período comprendido del 1 de julio de un año al 30 de junio del año siguiente. Por lo que para aquellos contribuyentes que su período fiscal fuera del 1 de enero al 31 de diciembre del mismo año, no se les aplicaría dicha reforma. No obstante, éste período fiscal no era para personas individuales sino que solo era para las personas jurídicas.

Comentario

Al reformarse la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República, no se tomó en cuenta que en el Artículo 94 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República no tiene regulada una sanción para aquellas declaraciones de tipo semestral, esto es, como resultado de que cuando se reformo la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República

éstas preceptuaron en el Artículo 72 segundo párrafo, que el período de liquidación definitiva anual principia el uno de enero y termina el treinta y uno de diciembre de cada año, posteriormente para complementar dicha reforma en el Artículo 25 transitorio del Decreto número 18-04 del Congreso de la República, aclararon que, aquella personas individuales o jurídicas que previo a la vigencia de esa ley tuvieran el período de liquidación anual del 1 de julio al 30 de junio, se establecía una período extraordinario de liquidación definitiva del impuesto, comprendido del 1 de julio al treinta u uno de diciembre del año 2004.

Por tal razón, no hay duda de que las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, crearon un período extraordinario de liquidación definitiva del impuesto, correspondiéndole 6 meses, pudiéndole llamar nosotros semestre, provocando como consecuencia un problema de ausencia sancionatoria, puesto que el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 94 numeral 9 establece que presentar las declaraciones después del plazo establecido es la ley tributaria, son objeto de una sanción que puede ser una multa de treinta quetzales (30) por cada día de atraso hasta un máximo de (600.00) cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual de un mil quinientos (1,500.00) para las trimestrales y de tres mil quetzales (3,000.00) para las anuales.

Sin embargo, la administración tributaria considera que los contribuyentes que no presenten la declaración jurada definitiva extraordinaria, deben pagar una multa si lo hacen después de lo primeros tres meses del año. Obligación que no existe para el sujeto pasivo (contribuyente), puesto que por analogía no pueden crearse infracciones ni sanciones tributarias.

El Artículo 5 del Código Tributario establece que: Por analogía no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

El problema legal expuesto anteriormente, surge por la falta de una correcta interpretación fiscal, es decir, que están olvidando que en materia tributaria no se pueden aplicar la analogía, siempre y cuando esta no beneficie al contribuyente, esto es aplicando el in dubio pro fisco. Sin embargo, el Artículo 66 del Código Tributario regula que: *las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro*. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

Para concluir, nosotros somos del criterio de que la analogía si la podemos aplicar en materia tributaria, solo cuando la analogía favorezca al contribuyente, es decir, In dubio pro contribuyente. Doctrinariamente se ha expuesto que la analogía en Derecho Tributario no es aplicable cuando afecte los derechos del sujeto pasivo, en vista de que la ley es aprobada y sancionada por el Estado, quien pasa a ser el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, y por ende toda infracción y sanción que no este regulada en la ley no se le puede aplicar por analogía a los contribuyentes. Por lo que en particular, no se les puede aplicar la multa a la que se refiere el Artículo 94 numeral 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a los contribuyentes que no hayan presentado la declaración jurada anual extraordinaria definitiva del Impuesto Sobre la Renta, dentro de los primeros tres meses del año 2005.

4.2.3. Inobservancia de la tarifa del Impuesto sobre la Renta, en las facturas especiales

Resulta que el Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 del Congreso de la República, no fue reformado expresamente por el Decreto 18-04 del Congreso de la República, en virtud de que este artículo únicamente regula rentas presuntas por intereses y renta presunta por facturas especiales. Sin embargo, para la presente investigación nos interesa el segundo supuesto, es decir, la renta presunta para aquellas personas individuales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad de conformidad con el Código de Comercio y que emitan facturas especiales por cuenta del vendedor, y que además lo hagan de acuerdo como lo señala la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dicha renta presunta, consiste en el diez por ciento (10%) del importe bruto de cada factura especial, si se trata de venta de bienes y del veinte por ciento (20%) si la factura especial se emite por la prestación de servicios a aquellas personas que no estén inscritas como contribuyentes.

Sin embargo, a pesar de que éste artículo no fue reformado, generó problemas para la aplicación de la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta, en vista de que el mismo Artículo 31 en el último párrafo establece que: *el impuesto a pagar es el que resulte de aplicarle a la renta presunta la tarifa que preceptúa el Artículo 44 de esa misma ley.*

Comentario

El problema se concretiza, como consecuencia de que el Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República se relaciona con el Artículo 44 de la misma Ley, puesto

que éste Artículo si fue reformado por el Decreto número 18-04 del Congreso de la República, y que cambió sustancialmente la tarifa que se encontraba regulada en ese Artículo, ya que éste artículo señalaba que: *las personas individuales o jurídicas domiciliadas en Guatemala, que desarrollaran actividades mercantiles con inclusión de las agropecuarias, incluyendo a todos aquellos patrimonios y entes afectos a que se refiere el Artículo 3 de esa misma ley en el segundo párrafo, deberían de calcular el Impuesto aplicándole a la renta imponible la tarifa del treinta y un por ciento (31%).*

Resultó entonces que esta reforma benefició más a los contribuyentes, puesto que los contribuyentes a partir de que entró en vigencia el Decreto número 18-04, del Congreso de la República, aplicaban la tarifa del cinco por ciento (5%), y no la del treinta y uno por ciento (31%) que regulaba el Artículo 44 de la ley antes de las reformas. Verbigracia: un contribuyente que pagaba por la venta bienes un mil quetzales (1,000.00) o bien la misma cantidad por la prestación de servicios, encontró a partir de la vigencia del Decreto número 18-04 del Congreso de la República una interpretación favorable, porque determinó que la renta imponible era el porcentaje el diez y el veinte por ciento que regula el Artículo 31 de ley indicada, por lo que para nuestro ejemplo serían cien y doscientos quetzales (100.00 y 200.00) respectivamente, y por último tenía que aplicar el cinco por ciento (5%) que establece el Artículo 44 de la misma ley, para determinado un Impuesto Sobre la Renta a pagar de cinco y diez quetzales (5.00 y 10.00) respectivamente.

Reforma que resultó ser una pérdida para la administración tributaria, por lo que el Congreso de la República mediante el Decreto número 24-05 del Congreso de la República, reformó nuevamente la

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Regulando de nuevo la norma jurídica de la siguiente forma: *las personas individuales o jurídicas que están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio y que emitan facturas especiales por cuenta del vendedor o prestador de servicios de conformidad con el régimen del Impuesto al Valor Agregado, deberán retener como pago definitivo del impuesto que resulte de la renta imponible presunta, la tarifa de Artículo 72 de la Ley.*

Es decir, que la tarifa a pagar es sobre el 31% y ya no sobre el 5% como se interpretaba con las reformas del Decreto 18-04 del Congreso de la República. Por lo que al seguir el ejemplo anterior, el contribuyente ya no pagaría cinco quetzales (5.00) sobre la venta de bienes o diez quetzales (10.00) sobre el pago por la prestación de servicios, sino que debería de pagar en el primer supuesto treinta y un quetzal (31.00) y en el segundo sesenta y dos quetzales (62.00). Dando como resultado un claro ejemplo de la inobservancia a la misma ley y como consecuencia un problema legal de interpretación y aplicación, por lo que nos surgió el interés por estudiar analizar e investigar y por último concluir dándole como título a esta tesis “problemas legales causados por las reformar a la ley del impuesto sobre la renta.

4.3. Posibles soluciones

Para dar soluciones a la problemática planteada, luego de haber analizado las consecuencias que provocaron las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenidas en el Decreto 18-04 del Congreso de la República, lo exponemos desde dos puntos de vista:

Como primer supuesto aunque no fue objeto de esta investigación, consideramos que puede constituir un precedente, el cual podría ser materia

para otra investigación, por lo que la problemática concreta sería que: desde el momento en que se presente el proyecto sobre la iniciativa de una ley por parte de las Comisiones de Trabajo del Congreso de la República, y que por ende tiene que ser dictaminado y redactado en forma de decreto, y no así como en la mayoría de casos los decretos son declarados de urgencia nacional por lo que no es necesario el Dictamen de la Comisión de Trabajo, teniendo como requisito únicamente el voto favorable de por lo menos las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, dando como resultado un procedimiento inoperante para los fines de las legislaciones tributarias.

De lo expuesto anteriormente consideramos que un decreto no debería de ser declarado de urgencia nacional, pues con mucha mayor razón cuando se ésta legislando una reforma a una ley tributaria, particularmente a la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ya que de lo contrario el decreto no será estudiado y analizado por la Comisiones de Apoyo Técnico del Congreso.

El segundo supuesto o punto de vista consiste en que a pesar de haberse cumplido todo el procedimiento legislativo sobre la iniciativa de una ley tributaria, también deben analizarse por una parte las fuentes materiales y por la otra parte las fuentes formales, ya que éstas últimas serán las fuentes de interpretación, y que inciden en la solución de los conflictos individuales para los contribuyente.

Al darle una solución a este último supuesto, exponemos que la fuente formal adjetiva debe coincidir paralelamente con la ley sustantiva la cual se esta reformando y viceversa, es decir, que si se reforma la ley del Impuesto Sobre la Renta, se debe observar la ley adjetiva la que se encuentra preceptuada en el Código Tributario, refiriéndonos en este caso a una ley de carácter general, No obstante, a pesar de no ser una ley especial genera problemas procedimentales para poder hacer efectiva la ley sustantiva. Es por

eso que se deben observar principalmente la misma ley objeto de reforma, sin olvidar que existen otras leyes de carácter general o adjetivas como por ejemplo nuestro Código Tributario Decreto número 6-91del Congreso de la República.

CONCLUSIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala es el único ente encargado de crear, reformar o derogar leyes en materia tributarias, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala. En la actualidad, resulta que a pesar de tener la facultad constitucional que se le ha conferido, y de normarse además en la Ley del Organismo Legislativo, en realidad, lo que simplemente hace dicho organismo es someter a discusión cada año lo que todos conocemos con el nombre de Paquete Fiscal, y que sólo tiene como finalidad la obtención de recursos, especialmente mediante la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que este es un impuesto de los que se clasifica como directos.
2. Resulta que el Congreso de la República lo que más le interesa es la Política de Estado Partidista, reflejándola a través de la obtención de recursos públicos, con la creencia de que esto reduce el déficit estatal. Alejándose inmensamente de lo que en realidad podría generar más recursos públicos, que es mediante la inversión y producción interna del Estado.
3. El Congreso de la República, con el afán de que sea publicado prontamente como una ley tributaria, deja de observar jurídicamente otras leyes de su misma naturaleza o bien la propia ley tributaria objeto de reforma, por ejemplo, las Reformas contenidas en el Decreto número 18-04 del Congreso de la República que se le hicieron a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República, o bien la ley de observancia general, es decir, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.
4. Otro problema legal que produce la falta de observancia jurídica a las leyes de materia tributaria es el desconocimiento jurídico por parte de los

legisladores, aunque se presume que dentro del Organismo Legislativo, existen Asesores Técnicos que conocen de cada materia jurídica objeto de reforma y que a la vez es dictaminado por la Comisión de Apoyo Técnico, para que posteriormente de realizar un estudio y análisis sobre las diferentes situaciones jurídicas, sociales, económicas o políticas, termine presentándose como iniciativa de ley, por lo que en ese caso se deberá redactar en forma de decreto y por supuesto acompañar el dictamen emitido por la comisión y una vez cumplida esta formalidad, sea sometido a discusión en el pleno del Congreso para que finalmente sea aprobada como una nueva ley.

5. Los contribuyentes, personas a quienes particularmente regulan las leyes de carácter tributarias, en virtud de la falta de observancia jurídica fiscal, interpretar la ley a su favor luego de observar de que esta ha quedado sin fuerza coercitiva por parte del Estado, produciendo un problema de exégesis normativa, como consecuencia de que una norma jurídica fue reformada y que genera problemas de interpretación, lo cual permite que los contribuyentes la interpretan a su favor aplicando el principio de in dubio pro contribuyente, puesto que es el Estado es el creador de la ley y no el contribuyente.
6. Los problemas legales por las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no solo perjudica a los contribuyentes sino al mismo Estado, puesto que los contribuyentes impugnan cualquier resolución que les afecta en el ejercicio de su derecho de defensa y por ende la administración tributaria tiene la obligación de resolver de conformidad con la ley, lo que viene a significar para el Estado gastos de funcionamiento, en virtud de que el expediente además de ser resuelto de conformidad con los lineamientos procedimentales que regula la ley, debe cumplir con los principios de legalidad y juridicidad, todo esto para evitar que los contribuyentes demanden a la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del Proceso Contencioso Administrativo.

RECOMENDACIONES

1. Que las reformas a las leyes de materia tributaria sean analizadas por las diferentes Comisiones de Trabajo del Congreso de la República, luego de que hayan sido presentadas por el Ministerio de Finanzas Públicas, en armonía con los intereses y necesidades que refleje la petición del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. Que se presente con anticipación a los diferente sectores el proyecto de reformas a la leyes fiscales tales como al Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras, para analizar y discutir las posibles ventajas y desventajas de la Ley al momento de entrar en vigencia, ya sea en referencia a la misma ley objeto de reforma o bien con otras leyes de la misma naturaleza, especialmente el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.
3. Que el Decreto que reforme las leyes en materia tributaria sea estudiado y analizado por expertos lingüistas del idioma español y por ende evitar una equívoca exégesis, sobre pasajes de carácter ambiguos, oscuros o contradictorios que puedan afectar los intereses de los contribuyentes.
4. Que antes de ser aprobado por el Congreso de la República un Decreto que reforme una Ley tributaria, sea revisado y corregido por una Comisión de Estilo sobre la redacción contenida en los diferentes Artículos, Capítulos e inclusive los Epígrafes de la Ley.
5. Que sea publicado ampliamente antes de entrar en vigencia el Decreto que reforme leyes tributarias, especialmente la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República, y que como consecuencia, todo el pueblo conozca con antelación sus derechos y obligaciones tributarios.

6. Que sea publicada una exposición de motivos en forma clara, sencilla y concisa sobre los artículos que hayan sido reformados, y hacer énfasis en los plazos, supuesto y condiciones que en cierta forma los contribuyentes puedan optar como beneficios tributarios.

BIBLIOGRAFÍA

- CALDERON MORALES, Hugo H. **Derecho administrativo I**, 4a. ed., actualizada; Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2001.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero Mexicano**, 4a. ed.; México: Ed. Porrúa, S. A., 1969.
- DÍAZ DUBON, Carmen, Lizett Nájera Flores. **Derecho financiero I**, (s.l.i.) Ed. Estudiantil Fénix, 2003.
- DÍAZ VASCONCELOS, Luis Antonio. **Impuesto sobre la renta**, Guatemala: Ed. Tipografía Nacional-Guatemala, 1966.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**, 28a. ed., revisada y actualizada; México: Ed. Porrúa, S. A., 1989.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**, 46a. ed.; México: Ed. Porrúa, S. A., 1994.
- GARCIA VISCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario**, 2t.; Argentina: Ed. Depalma Buenos Aires, 1997.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**, 6a. ed.; Argentina: Ed. Depalma Buenos Aires., 1997.
- MABARAK CERECEDO, Doricela. **Derecho financiero público**, México: Ed. MCGRAW-HILL/INTERAMERICANA DE MÉXICO, S. A., 1996.
- MONTERROSO VELASQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II, derecho tributario**, 2a. ed.; Guatemala: Ed. (s.e.), 2003.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, 27a. ed., actualizada, corregida y aumentada; (s.l.i.), Ed. Heliasta, 2000.
- PORRAS Y LOPEZ, Armando. **Derecho fiscal**, México: (s.e.), 1949.
- PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**, 2a. ed., revisada y corregida; México: Ed. Porrúa, S. A., 1976
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**, 2a. ed.; México: Ed. Harla, S. A., (s.f.).
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, 5a. ed., ampliada y actualizada, 2a. reimpresión; Argentina: Ed. Depalma Buenos Aires, 1994.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario. Congreso de la República, Decreto número 6-91, 1991.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Congreso de la República, Decreto 26-92, 1992.

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República, Decreto número 2-89, 1989.

Ley del Organismo Legislativo. Congreso de la República, Decreto número 63-94, 1994.

Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Presidente de la República, Acuerdo Gubernativo número 206-2004, 2004.